



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

Brescia, 18 dicembre 2024

COMMISSIONE CONSULTIVA COLLEGIO SINDACALE REVISIONE LEGALE

**LA REVISIONE LEGALE DELLE PMI:
CORSO BASE CON PROCEDURE E CARTE
DI LAVORO.**

Conto economico
Verifiche periodiche e permanent file

Relatore: Dott.ssa Lara Castelli



Conto Economico

Fonti

CODICE CIVILE

Art. 2423-bis c.c. - Principi di redazione del bilancio

Art. 2423-ter c.c. - Struttura dello stato patrimoniale e del conto economico

Art. 2425 c.c. – Contenuto del conto economico

Art. 2425-bis - Iscrizione dei ricavi, proventi, costi ed oneri

Art. 2427 c.c. - Contenuto della nota integrativa

PRINCIPI CONTABILI

OIC 12: Composizione e schemi del bilancio d'esercizio

OIC 23: Lavori in corso su ordinazione

OIC 34: Ricavi –Entrata in vigore 1 gennaio 2024



OIC 34

Convegno organizzato dalle Commissioni *Bilancio e Principi contabili* e *Collegio Sindacale: Revisione legale dei conti* «L'impatto dell'OIC 34 su bilanci, imposte, revisione e procedure aziendali e di studio» del 17 aprile 2024

OIC 34 riguarda tutte le transazioni che comportano l'iscrizione di ricavi derivanti dalla vendita di BENI e dalla prestazione di SERVIZI indipendentemente dalla loro classificazione nel conto economico:

- A1 Ricavi delle vendite e delle prestazioni ai sensi art. 2425 c.c.
- A5 Altri ricavi ai sensi OIC 12.

NON SI APPLICA AI RICAVI DERIVANTI DA:



1. Lavori in corso su ordinazione che continuano a seguire le disposizioni contenute OIC 23;
2. Cessioni di azienda;
3. Fitti attivi;
4. Ristorni;
5. Transazioni che non hanno finalità di compravendita anche se finalizzate all'ottenimento della disponibilità del bene. (es: 100Kg grano disciplina permuta par. 83 OIC 16)

Le attività di revisione sui ricavi: focus sul nuovo OIC 34

Revenue recognition: un punto di grande attenzione per il revisore

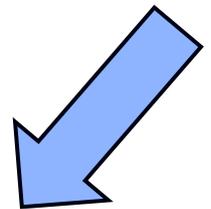
- 1) **Attenta valutazione dei termini contrattuali, che possono cambiare per ciascun settore di appartenenza ed eventualmente anche da cliente a cliente;**
- 2) **Necessario ed impattante coinvolgimento di differenti funzioni e competenze aziendali;**
- 3) **Inevitabili impatti su: i) processi contabili; ii) sistemi informativi; iii) processi di budgeting e rendicontazione periodica gestionale.**

L'applicazione dei nuovi *requirements* richiede quindi un focus specifico del revisore sui seguenti elementi:

- modalità di predisposizione e sottoscrizione dei contratti;
- descrizione dei beni e dei servizi promessi al cliente;
- condizioni e termini di spedizione;
- eventuale mancanza di listino prezzi per i servizi inclusi;
- identificazione di eventuali altre informazioni rilevanti (es: garanzie o sconti);
- modalità e termini di pagamento del corrispettivo pattuito contrattualmente.

Potenziali criticità che il revisore deve tenere in considerazione:

- **in presenza di «contratti complessi», la previsione di più unità elementari di contabilizzazione e di componenti variabili da stimare a fronte di un unico prezzo;**
- **la modalità di rilevazione dei ricavi per servizi in base allo stato avanzamento lavori.**



Le attività di revisione sui ricavi: focus sul nuovo OIC 34

Il focus del revisore legale sulla mappatura ed analisi dei contratti aziendali

Le fasi per la rilevazione dei ricavi sono sostanzialmente costituite:

- dal raggruppamento dei contratti mediante la riconduzione ad unica unità di quei contratti che sono negoziati contestualmente con il medesimo cliente e finalità commerciale;
- dalla determinazione del prezzo complessivo del contratto e dei corrispettivi variabili (ad esempio: abbuoni e penali);
- dall'identificazione e valorizzazione dell'unità elementare di contabilizzazione;
- dall'allocazione del prezzo complessivo dei contratti;
- dalla rilevazione del ricavo (vendita di beni e prestazioni di servizio).

Di conseguenza si evince chiaramente che il revisore dovrà effettuare un'adeguata e preliminare analisi del contratto commerciale in essere, il quale giocherà un ruolo fondamentale per i redattori del bilancio come base operativa per la corretta applicazione del nuovo principio contabile.

Lo stesso revisore, anche mediante il supporto del management aziendale, dovrà quindi verificare se le relative clausole contrattuali (o simili) siano in essere, quale sia l'attuale trattamento contabile e che lo stesso sia compatibile con le nuove previsioni. Successivamente dovrà supportare la società nell'eventuale aggiornamento ed implementazione delle procedure contabili interne ed, eventualmente, anche delle previsioni contrattuali, nei casi in cui dovesse emergere l'esigenza di una loro più chiara formulazione volta a evitare incertezze interpretative in sede di contabilizzazione e di individuazione del relativo trattamento fiscale.

Procedure di revisione – Ricavi e proventi

Rif. Carte di lavoro predisposte dal CNDCEC in <https://areaiscritti.commercialisti.it/area-clienti/iniziativa-a-favore-degli-iscritti/risorse/2024/05/03/tool-per-la-gestione-automatizzata-degli-incarichi-di-revisione-legale/>

Procedure di revisione Altri ricavi e proventi

Società: XYZ SpA

Bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/20XX

Preparata da: _____ Data: _____

| Categoria | Voce bilancio | Procedure di revisione | C | E | A | V |
|-------------------------|---|--|---|---|---|---|
| Altri ricavi e proventi | Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio | Predisporre la lead sulla base del Bilancio di Verifica. A fine esercizio accertare la corrispondenza del riepilogo dei movimenti con il bilancio dell'esercizio. | x | | x | |
| Altri ricavi e proventi | Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio | Effettuare procedure di analisi comparativa, comprendendo le motivazioni di differenze significative tra i due esercizi. | x | | x | |
| Altri ricavi e proventi | Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio | Verificare la competenza economica dei ricavi imputati nell'esercizio attraverso analisi di cut-off economico | | | x | |
| Altri ricavi e proventi | Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio | Per i contributi in conto esercizio, verificare i requisiti alla base della corretta iscrizione del provento nell'esercizio di competenza attraverso l'esame della relativa documentazione | | x | | |
| Altri ricavi e proventi | Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio | Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili. Verificare inoltre la coerenza delle informazioni esposte nella relazione sulla gestione. | | | x | |
| Altri ricavi e proventi | Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio | Esaminare il presupposto dell'iscrizione in bilancio dei contributi erogati da organismi pubblici e relativi alla realizzazione in economia o all'acquisto di immobilizzazioni immateriali | | x | x | x |

Procedure di revisione – Oneri

Rif. Carte di lavoro predisposte dal CNDCEC in <https://areaiscritti.commercialisti.it/area-clienti/iniziativa-a-favore-degli-iscritti/risorse/2024/05/03/tool-per-la-gestione-automatizzata-degli-incarichi-di-revisione-legale/>

Procedure di revisione_Altri oneri

Società: XYZ SpA

Bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/20XX

Preparata da: _____ Data: _____

| Categoria | Voce bilancio | Procedure di revisione | C | E | A | V |
|-------------|---------------------------|--|---|---|---|---|
| Altri oneri | Oneri diversi di gestione | Predisporre la lead sulla base del Bilancio di Verifica. A fine esercizio accertare la corrispondenza del riepilogo dei movimenti con il bilancio dell'esercizio. | x | | x | |
| Altri oneri | Oneri diversi di gestione | Effettuare procedure di analisi comparativa, comprendendo le motivazioni di differenze significative tra i due esercizi. | x | | x | |
| Altri oneri | Oneri diversi di gestione | Verificare la competenza economica dei costi imputati nell'esercizio attraverso analisi di cut-off economico | | | x | |
| Altri oneri | Oneri diversi di gestione | Verificare la completezza degli oneri imputati nell'esercizio attraverso la ricerca di costi non opportunamente registrati | x | | | |
| Altri oneri | Oneri diversi di gestione | Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili. Verificare inoltre la coerenza delle informazioni esposte nella relazione sulla gestione. | | | x | |



Lead e sublead

Predisporre la lead sulla base del bilancio di verifica.

Lead

| RICAVI DELLE VENDITE E DELLE PRESTAZIONI | 31/12/2023 | 31/12/2022 | Delta | Delta % |
|---|-------------------|-------------------|------------------|----------------|
| | 58.722.258 | 53.689.352 | 5.032.907 | 9% |

Sublead

| Codice | Descrizione | 31.12.2023 | 31.12.2022 | Delta | Delta % |
|---------------|------------------------------|-------------------|-------------------|--------------|----------------|
| G 371 | CEREALI C/VENDITE | 19.874.607 | 20.175.367 | - 300.760 | -2% |
| G 375 | MATERIE PRIME C/VENDITE | 16.120.506 | 16.905.410 | - 784.904 | -5% |
| G 377 | MANGIMI C/VENDITE | 21.949.945 | 15.661.953 | 6.287.992 | 29% |
| G 373 | CASCAMI C/VENDITE | 554.699 | 765.085 | - 210.387 | -38% |
| G 383 | INTEGRATORI C/VENDITE | 213.110 | 179.261 | 33.848 | 16% |
| G 402 | FRANCHIGIE-CAMPIONI | 5.487 | 1.391 | 4.097 | 75% |
| G 429 | RIVALSA SPESE | 222 | 2 | 220 | 99% |
| G 399 | CONTRIBUTO SOSTA E TRASPORTO | - | 750 | - 750 | -100% |
| G 405 | ANALISI-RICETTE | - | 132 | - 132 | -100% |
| G 403 | SPESE MAGAZZINAGGIO | 1.025 | - | 1.025 | 100% |
| G 401 | RICAVI PER SERVIZI-TRASPORTI | 2.659 | - | 2.659 | 100% |

Totale ricavi delle vendite e delle prestazioni

58.722.258

53.689.352

5.032.907

9%



Analisi comparativa

Effettuare procedure di analisi comparativa, comprendendo le motivazioni di differenze significative.

| CONTO ECONOMICO | 2023 | 2022 | Delta | Delta% |
|---|---------------------|---------------------|---------------------|------------------|
| Ricavi derivanti da contratti con clienti | 26.792.770 | 17.946.824 | 8.845.946 | 49,3% |
| Altri ricavi | 197.826 | 8.963.775 | (8.765.949) | -97,8% |
| Totale Ricavi | 26.990.596 | 26.910.599 | 79.997 | 0,3% |
| Costi per acquisti di beni e materiali | (12.700.017) | (8.874.484) | (3.825.533) | 43,1% |
| Costi per servizi (incl. godimento beni di terzi) | (8.589.500) | (7.795.795) | (793.705) | 10,2% |
| Costi del personale | (7.487.557) | (6.974.389) | (513.168) | 7,4% |
| Altri oneri operativi | 512.116 | 276.402 | 235.714 | 85,3% |
| Totale Costi Operativi | (28.264.958) | (23.368.266) | (4.896.692) | 21,0% |
| MARGINE OPERATIVO LORDO (EBITDA) | (1.274.362) | 3.542.333 | (4.816.695) | -136,0% |
| Ammortamenti e svalutazioni di attività | (3.808.943) | (1.864.476) | (1.944.467) | 104,3% |
| Accantonamenti per rischi e vari | (447.504) | (1.679.699) | 1.232.195 | -73,4% |
| RISULTATO OPERATIVO (EBIT) | (5.530.809) | (1.842) | (5.528.967) | 300161,1% |
| Proventi finanziari | 1.518.835 | 1.503.852 | 14.983 | 1,0% |
| Oneri finanziari | (10.390.163) | (2.970.229) | (7.419.934) | 249,8% |
| RISULTATO ANTE IMPOSTE | (14.402.137) | (1.468.219) | (12.933.918) | 880,9% |
| Imposte correnti e differite | (4.084.051) | 257.701 | (4.341.752) | -1684,8% |
| RISULTATO NETTO DELL'ESERCIZIO | (18.486.188) | (1.210.518) | (17.275.670) | 1427,1% |

Analisi comparativa

I ricavi della gestione caratteristica

| CONTO ECONOMICO | 2023 | 2022 | Delta | Delta% |
|---|-------------------|-------------------|---------------|-------------|
| Ricavi derivanti da contratti con clienti | 26.792.770 | 17.946.824 | 8.845.946 | 49,3% |
| Altri ricavi | 197.826 | 8.963.775 | (8.765.949) | -97,8% |
| Totale Ricavi | 26.990.596 | 26.910.599 | 79.997 | 0,3% |

I ricavi del 2023 rimangono complessivamente pressoché costanti rispetto all'esercizio 2022. Tuttavia, il 2022 è stato caratterizzato da un ricavo straordinario (negli «Altri ricavi») dovuto al riconoscimento di un indennizzo di € 8,2 milioni per forniture difettose.

I «Ricavi derivanti da contratti con i clienti» presentano una variazione positiva molto consistente dovuta ad una «decisa ripresa delle attività produttive e commerciali della società, con particolare riferimento alle commesse condotte in Spagna e Belgio», come si legge nelle note al bilancio.

Dal punto di vista del revisore, l'andamento dei ricavi non desta particolari dubbi se si osserva l'andamento delle economie dei paesi richiamati nelle note al bilancio come i maggiori contributori all'incremento dei ricavi nel 2023.

- Strategia di revisione:
 - ✓ Vouching di conto economico
 - ✓ Circolarizzazione dei clienti



Analisi comparativa

I costi operativi

| CONTO ECONOMICO | 2023 | 2022 | Delta | Delta% |
|---|---------------------|---------------------|--------------------|--------------|
| Costi per acquisti di beni e materiali | (12.700.017) | (8.874.484) | (3.825.533) | 43,1% |
| Costi per servizi (incl. godimento beni di terzi) | (8.589.500) | (7.795.795) | (793.705) | 10,2% |
| Costi del personale | (7.487.557) | (6.974.389) | (513.168) | 7,4% |
| Altri oneri operativi | 512.116 | 276.402 | 235.714 | 85,3% |
| Totale Costi Operativi | (28.264.958) | (23.368.266) | (4.896.692) | 21,0% |

Le note al bilancio ascrivono l'incremento dei «Costi per acquisti di beni e materiali» principalmente «all'aumento dei volumi produttivi che hanno caratterizzato l'esercizio 2023 rispetto all'esercizio 2022 ed alle significative variazioni di costo manifestatesi nell'esercizio, con particolare riferimento a materie prime, costi di trasporto e indisponibilità sul mercato di componenti, con conseguente rilevante aumento dei prezzi dei prodotti». Dal punto di vista del revisore, l'incremento dei costi parametrato all'incremento dei ricavi potrebbe nascondere un rischio di revisione legato all'asserzione della completezza dei costi.

- Strategia di revisione:
 - ✓ Vouching di conto economico
 - ✓ Circolarizzazione dei fornitori

Analisi comparativa

Ricavi della gestione caratteristica e costi operativi

| CONTO ECONOMICO | 2023 | 2022 | Delta | Delta% |
|---|--------------|-------------|-------------|--------|
| Ricavi derivanti da contratti con clienti | 26.792.770 | 17.946.824 | 8.845.946 | 49,3% |
| Costi per acquisti di beni e materiali | (12.700.017) | (8.874.484) | (3.825.533) | 43,1% |

Se si osserva l'incremento % dei costi rispetto ai ricavi si potrebbe concludere sull'assenza di indicatori di anomalia, tenuto conto che una società *profit-oriented* ha sempre una marginalità positiva.

Analisi comparativa

Ricavi della gestione caratteristica e costi operativi – test vouching

- ✓ Ottenimento mastri ad una data di riferimento (31/12/202x o infrannuale)
- ✓ Definizione criterio di campionamento
- ✓ Selezione delle fatture da sottoporre a test
- ✓ Svolgimento del test con l'obiettivo di accertare inerenza e competenza del ricavo/costo

Esempio di formalizzazione delle verifiche

L'attività di verifica sui conti indicati è stata svolta, in sede di final audit sul bilancio, mediante test di vouching.

Criterio di selezione: selezionati i conti aventi un saldo pari o superiore a 100k. Considerato che: - le procedure di conformità condotte sui precedenti 5 anni oggetto di audit hanno sempre avuto esito positivo; - non sono mai stati rilevati errori rilevanti e/o significativi; - le voci testate si compongono di una popolazione vasta, frammentata e di importi di modesto valore; è stato deciso di selezionare un campione di 100 fatture (4% di copertura della voce). Le fatture verificate sono state selezionate con il tool "Campionamento casuale di Excel". La documentazione a supporto è salvata nella cartella zippata «Cliente X_Vouching 2023».

Conclusioni: Non si riscontrano errori e/o anomalie.

| Conto | Descrizione conto | Data reg. | N. doc. | Data doc. | Prot. | Dare | Avere | Inerenza | Competenza |
|-------|-------------------|-----------|---------|-----------|-------|------|-------|----------|------------|
| | | | | | | | | | |

Analisi comparativa

I costi del personale

| CONTO ECONOMICO | 2023 | 2022 | Delta | Delta% |
|---------------------|-------------|-------------|-----------|--------|
| Costi del personale | (7.487.557) | (6.974.389) | (513.168) | 7,4% |

In relazione ai « Costi del personale » le note al bilancio segnalano: « Si rileva che il numero dei dipendenti è passato n. 143 unità a fine 2022 a n. 136 unità al 31 dicembre 2023, con una media in tale periodo pari a n. 142 unità».

Dal punto di vista del revisore, l'incremento dei costi del personale del 7,4% a fronte di una riduzione di 7 unità non può essere ignorato e, in mancanza di altre indicazioni, il piano di revisione potrà prevedere un'analisi comparativa mensile del costo del personale sui due anni oggetto di analisi.

Analisi comparativa

I costi del personale

Esempio di formalizzazione delle verifiche

Durante le verifiche che sono state svolte con cadenza quadrimestrale, è stata compilata una tabella attraverso i dati da prospetti paghe forniti dal Consulente del Lavoro (si veda punto "a"). Mediante la suddetta tabella è stato verificato per tutto l'anno la corretta rilevazione di costo ed è stata verificata la corrispondenza con i dati di bilancio al 31/12/2023. E' stato ottenuto il prospetto degli oneri differiti al 31/12/2023 (ALL2) ed è stata verificata la corretta rilevazione in contabilità.

a) Tabella predisposta con i dati dei prospetti paghe forniti dal Consulente del Lavoro

| | SALARI SERVIZI | SALARI AMMINISTRATIVI | SALARI LAVORAZIONI MECCANICHE | SALARI LAVORAZIONI LAME | APPRENDISTI LAVORAZIONI OFF. | CONTRIB. INPS SU RETRIBUZIONI | CONTR. INPS SU SALARI LAV.MECC | CONTRIBUTI INPS SU SALARI AMM. | CONTR. INPS SU SALARI LAV. LAME | CONTR. INPS APPR. LAV. LAME | RIMB. SP. ANAL. DIP. LAV. MECC. |
|---------------------------|----------------|-----------------------|-------------------------------|-------------------------|------------------------------|-------------------------------|--------------------------------|--------------------------------|---------------------------------|-----------------------------|---------------------------------|
| Gennaio | 1.942 | 8.968 | 60.816 | 15.389 | 3.340 | 607 | 19.005 | 2.628 | 4.813 | 465 | 2.087 |
| Febbraio | 1.840 | 8.721 | 49.039 | 15.248 | 3.204 | 576 | 15.320 | 2.556 | 4.769 | 446 | 2.088 |
| Marzo | 2.972 | 8.805 | 49.320 | 14.635 | 3.154 | 930 | 15.408 | 2.581 | 4.578 | 439 | 2.089 |
| Aprile | - | 9.930 | 48.446 | 14.224 | 3.192 | - | 15.137 | 2.921 | 4.450 | 435 | 2.087 |
| Maggio | - | 9.321 | 53.653 | 14.826 | 3.129 | - | 16.763 | 2.730 | 4.637 | 430 | 2.095 |
| Giugno | - | 11.542 | 50.734 | 17.101 | 4.142 | - | 16.575 | 3.170 | 5.349 | 570 | 2.088 |
| Luglio | - | 11.002 | 48.286 | 15.610 | 3.419 | - | 16.372 | 3.413 | 5.339 | 471 | 2.093 |
| Agosto | - | 10.211 | 47.185 | 13.672 | 3.400 | - | 14.579 | 2.817 | 4.324 | 468 | 1.268 |
| Settembre | - | 9.698 | 52.048 | 15.397 | 1.756 | - | 15.946 | 2.577 | 4.816 | 244 | 2.091 |
| Ottobre | - | 15.554 | 71.896 | 18.524 | 1.756 | - | 22.161 | 4.306 | 5.794 | 244 | 2.097 |
| Novembre | - | 14.278 | 51.571 | 16.612 | 1.887 | - | 15.814 | 3.449 | 5.197 | 262 | 2.072 |
| Dicembre | 770 | 21.996 | 90.684 | 28.471 | 3.562 | 252 | 26.672 | 6.443 | 9.061 | 523 | 1.800 |
| Totale | 7.524 | 140.026 | 673.676 | 199.710 | 35.942 | 2.365 | 209.752 | 39.590 | 63.128 | 4.998 | 23.955 |
| Oneri sociali 2022 | 3.256 | 17.709 | 56.684 | 18.753 | 717 | 1.019 | 17.241 | 4.429 | 5.767 | 100 | - |
| Oneri sociali 2023 | 86 | 18.338 | 37.373 | 13.931 | - | 28 | 10.332 | 4.468 | 3.886 | - | - ALL1 |
| Totale | 171 | - | - | - | - | 56 | 73 | 46 | 90 | - | - |

344 Delta n/m

Analisi comparativa

Ammortamenti e svalutazioni

| CONTO ECONOMICO | 2023 | 2022 | Delta | Delta% |
|---|-------------|-------------|-------------|--------|
| Ammortamenti e svalutazioni di attività | (3.808.943) | (1.864.476) | (1.944.467) | 104,3% |

Dall'analisi della macro-voce si osserva un raddoppio del costo rispetto al 2022.

Occorre quindi esaminarne il dettaglio.\

| Ammortamenti e svalutazioni di attività | 2023 | 2022 | Delta | Delta% |
|---|--------------------|--------------------|--------------------|---------------|
| Ammortamento immobilizzazioni materiali | (1.056.292) | (994.345) | (61.947) | 6,2% |
| Ammortamento immobilizzazioni immateriali | (526.232) | (784.487) | 258.255 | -32,9% |
| Svalutazione di immobilizzazioni | (344.000) | - | (344.000) | 100,0% |
| Svalutazione dei crediti | (1.882.419) | (85.645) | (1.796.774) | 2097,9% |
| Totale | (3.808.943) | (1.864.477) | (1.944.466) | 104,3% |

Dall'analisi di dettaglio non emergono particolari rischi di revisione legati agli ammortamenti, mentre occorrerà prestare massima attenzione alle sotto-voci «Svalutazione di immobilizzazioni» e «Svalutazione dei crediti» che potrebbero essere sotto-stimate e non trattate correttamente dal punto di vista fiscale.

•Strategia di revisione: ✓ Re-performing impairment test immobilizzazioni ✓ Analisi recuperabilità crediti non

Analisi comparativa

Ammortamenti e svalutazioni

| Ammortamenti e svalutazioni di attività | 2023 | 2022 | Delta | Delta% |
|---|-------------|----------|-------------|---------|
| Svalutazione di immobilizzazioni | (344.000) | - | (344.000) | 100,0% |
| Svalutazione dei crediti | (1.882.419) | (85.645) | (1.796.774) | 2097,9% |

Dalle note al bilancio si evince che la maggior parte dei crediti commerciali correnti è rappresentata da «crediti verso parti correlate» e che la riduzione dei crediti rispetto al 2022 «... è riconducibile essenzialmente alle svalutazioni ed alle attualizzazioni operate su crediti intercompany, rispettivamente per Euro 1.635 migliaia ed Euro 760 migliaia».

Dal punto di vista del revisore, è necessario testare la corretta valutazione dei crediti (al presumibile valore di realizzo).

Dalle note al bilancio non sembrano emergere rischi di revisione legati alla svalutazione del credito operata sulla controllata xxx SpA (Euro 1.635 migliaia) poiché interamente svalutato nell'esercizio in oggetto.

Tuttavia, occorre verificare anche la presenza di una congrua svalutazione della partecipazione iscritta in bilancio in quanto l'incapacità di onorare i propri debiti è chiaramente indicatore di insolvenza, pertanto, di probabile mancanza di continuità aziendale.

Analisi comparativa

Ammortamenti e svalutazioni

| Ammortamenti e svalutazioni di attività | 2023 | 2022 | Delta | Delta% |
|---|-------------|----------|-------------|---------|
| Svalutazione di immobilizzazioni | (344.000) | - | (344.000) | 100,0% |
| Svalutazione dei crediti | (1.882.419) | (85.645) | (1.796.774) | 2097,9% |

In relazione alla «Svalutazione delle immobilizzazioni » dalle note al bilancio si evince che tale svalutazione afferisce alle « immobilizzazioni in corso » dove la società ha capitalizzato una serie di costi legati a nuovi progetti in corso. La società ha effettuato un test di impairment a seguito del quale « ... si è proceduto ad una svalutazione della voce in analisi per un ammontare complessivo di Euro 344 migliaia. Le stime e i dati previsionali e finanziari utilizzati per tale test discendono dal piano economico finanziario predisposto dagli amministratori della società ».

Dal punto di vista del revisore, tale svalutazione potrebbe essere sotto stimata anche perché dipende da stime e previsioni del piano economico finanziario della società che potrebbe non essere attendibile.

Analisi comparativa

Proventi ed oneri finanziari

| CONTO ECONOMICO | 2023 | 2022 | Delta | Delta% |
|---------------------|--------------|-------------|-------------|--------|
| Proventi finanziari | 1.518.835 | 1.503.852 | 14.983 | 1,0% |
| Oneri finanziari | (10.390.163) | (2.970.229) | (7.419.934) | 249,8% |

L'andamento della voce evidenzia un significativo incremento degli oneri finanziari che dalla lettura delle note al bilancio sono riconducibili ad obbligazioni emesse e finanziamenti con ogni probabilità a tasso variabile non avendo la società contratto particolari ulteriori prestiti né emesso altre obbligazioni nel 2023.

Dal punto di vista del revisore, la prima criticità che emerge è legata per l'appunto al rialzo dei tassi di mercato avviato nel luglio 2022 dalle banche centrali.

Il rischio di revisione in questo caso si rafforza in quanto dal bilancio emerge l'assenza di strumenti derivati di hedging a copertura del rischio tasso (es. IRS, CAP, COLLAR) e questa situazione innalza enormemente il rischio di «default» della società.

Rischio di revisione: continuità aziendale

Rischio di mancato rispetto degli impegni finanziari verso gli obbligazionisti e le banche finanziatrici dato il repentino rialzo dei tassi variabili e l'assenza di coperture del rischio tasso.

Analisi comparativa

Le imposte

| CONTO ECONOMICO | 2023 | 2022 | Delta | Delta% |
|---------------------------------------|---------------------|--------------------|---------------------|----------------|
| RISULTATO ANTE IMPOSTE | (14.402.137) | (1.468.219) | (12.933.918) | 880,9% |
| Imposte correnti e differite | (4.084.051) | 257.701 | (4.341.752) | -1684,8% |
| RISULTATO NETTO DELL'ESERCIZIO | (18.486.188) | (1.210.518) | (17.275.670) | 1427,1% |

In tema di imposte, la società a fini prudenziali ha provveduto a svalutare tutte le imposte anticipate accantonate a bilancio e ciò determina il carico fiscale anche in presenza di perdite civilistiche e fiscali molto significative.

Dal punto di vista del revisore, questo è un ulteriore campanello di allarme sullo stato di salute della società e una «ammissione» implicita della stessa società sulla non attendibilità del piano industriale e la sua continuità aziendale.

Nelle note al bilancio si legge « Al riguardo si precisa che, stante le molteplici significative incertezze circa la continuità aziendale della Società, di cui si dirà al punto 2.5 “Continuità Aziendale” delle presenti note di commento, gli amministratori hanno ritenuto il venir meno del requisito di probabilità nel recupero delle stesse previsto dai principi contabili applicabili e pertanto provveduto alla relativa svalutazione».

Cut-off economico/test passività non registrate

Verificare la competenza economica dei ricavi/costi dell'esercizio attraverso analisi di cut-off economico

Il test del cut-off economico si esegue con riferimento al ciclo attivo ed al ciclo passivo e consiste nel controllo di un campione di fatture registrate nel mese finale dell'esercizio di bilancio e nel mese iniziale dell'anno successivo volto ad accertare la corretta competenza.

Possibile modalità di svolgimento:

- ▶ Ottenimento registri iva acquisti/vendite del mese di dicembre/gennaio
- ▶ Selezione di un campione di fatture da sottoporre al controllo
- ▶ Ottenimento di copia della fattura, del DDT e della registrazione in contabilità
- ▶ Verifica della corretta registrazione da un punto di vista della competenza

Contributi conto esercizio

Per i contributi in conto esercizio, verificare i requisiti alla base della corretta iscrizione del provento nell'esercizio di competenza attraverso l'esame della relativa documentazione

I contributi in c/esercizio devono essere iscritti in bilancio in quanto, in applicazione del principio di competenza, concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirla, che può essere anche successivo all'esercizio al quale essi sono riferiti.

OIC 12: i contributi in conto esercizio sono dovuti sia in base alla legge sia in base a disposizioni contrattuali, rilevati per competenza e indicati distintamente in apposita sottovoce della voce A5 "altri ricavi e proventi" del conto economico.

Nella sostanza, deve trattarsi di contributi che abbiano natura di integrazione dei ricavi dell'attività caratteristica o delle attività accessorie diverse da quella finanziaria o di riduzione dei relativi costi ed oneri. Non possono essere compresi in questa voce i contributi di natura finanziaria che riducono direttamente l'onere degli interessi passivi su alcuni tipi di finanziamenti assunti dalla società, i quali sono portati in detrazione alla voce C17 "interessi ed altri oneri finanziari" (se rilevati in esercizi successivi a quelli di contabilizzazione degli interessi passivi, sono invece compresi nella voce C16 "altri proventi finanziari").

~~**Strategia di revisione:** Test volto a verificare i requisiti alla base della corretta iscrizione~~

Verifica dell'informativa

Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili. Verificare inoltre la coerenza delle informazioni esposte nella relazione sulla gestione

Checklist

- 1- La nota integrativa riporta le informazioni sui contributi in conto esercizio se di importo significativo
- 2- La nota integrativa indica i dati sulla conversione degli acquisti di servizi effettuati in valuta
- 3- La nota integrativa indica il valore dei compensi spettanti agli amministratori ed ai sindaci, cumulativamente per ciascuna categoria. Nell'ammontare dei compensi devono essere considerata l'eventuale partecipazione agli utili, le indennità per gli amministratori che ricoprano particolari cariche, i gettoni di presenza, le assicurazioni che non coprono i rischi inerente la carica, le stock option
- 4- La nota integrativa indica salvo che la società sia inclusa in un ambito di consolidamento e le informazioni siano contenute nella nota integrativa del relativo bilancio consolidato, l'importo totale dei corrispettivi spettanti al revisore legale o alla società di revisione legale per la revisione legale dei conti annuali
 - l'importo totale dei corrispettivi di competenza per gli altri servizi di verifica svolti
 - l'importo totale dei corrispettivi di competenza per i servizi di consulenza fiscale
 - l'importo totale dei corrispettivi di competenza per altri servizi diversi dalla revisione contabile
- 5- La nota integrativa indica la ripartizione dei ricavi secondo categorie di attività
- 6- La nota integrativa indica la ripartizione dei ricavi secondo aree geografiche
- 7- La nota integrativa indica l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo di entità o incidenza eccezionali
- 8- La nota integrativa indica l'importo e la natura dei singoli elementi di costo di entità o incidenza

Verifiche periodiche



PRINCIPIO DI REVISIONE (SA ITALIA)

250B

Nell'ordinamento italiano, al soggetto incaricato della revisione legale ai sensi del Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 è richiesto, dall'art. 14, comma 1, lettera b) del Decreto, è chiesto di verificare nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

Il presente principio si applica anche agli enti del terzo settore (ETS) il cui bilancio è sottoposto a revisione legale ai sensi all'art. 31 del Decreto Legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (nel seguito "CTS").

La regolare tenuta della contabilità sociale comporta il rispetto delle disposizioni normative in materia civilistica e fiscale con riferimento a modalità e tempi di rilevazione delle scritture contabili, di redazione, vidimazione e conservazione dei libri contabili e dei libri sociali obbligatori, nonché di rilevazione dell'esecuzione degli adempimenti fiscali e previdenziali.

Il revisore verifica la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili attraverso lo svolgimento delle procedure di revisione finalizzate all'espressione del giudizio sul bilancio descritte nei principi di revisione internazionali (ISA Italia) che disciplinano la revisione contabile del bilancio.



SA 250B

Il Codice Civile ed il CTS stabiliscono la responsabilità degli amministratori per la corretta redazione del bilancio e dell'informativa finanziaria e per l'adeguatezza del sistema organizzativo, amministrativo e contabile.

Ne deriva che è responsabilità degli amministratori la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

Il revisore ha la responsabilità di verificare la corretta rilevazione dei fatti di gestione attraverso lo svolgimento dell'attività di revisione contabile del bilancio e la regolare tenuta della contabilità sociale attraverso lo svolgimento delle procedure previste nel principio SA 250B.

Le carte di lavoro predisposte dal Consiglio nazionale propongono 3 documenti:

1. Programma di lavoro
2. Checklist Adempimenti fiscali e contributivi
3. Checklist verifica periodica



Permanent file



Permanent file

Documenti da ricevere **di carattere storico:**

Atto costitutivo

Statuto vigente

Verbali CdA, Assemblea e Collegio sindacale/Sindaco unico ultimi 3 anni

Ultimi tre bilanci approvati

Ultimi tre Modelli Unici presentati

Ultime Relazioni Organismo di Vigilanza

Visura camerale aggiornata

Contratti e piano ammortamento mutui, finanziamenti, leasing

Contratti relativi a strumenti finanziari derivati e relazioni di copertura





ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

Brescia, 06 novembre 2024

COMMISSIONE CONSULTIVA COLLEGIO
SINDACALE REVISIONE LEGALE

**Grazie per
l'attenzione**

