



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

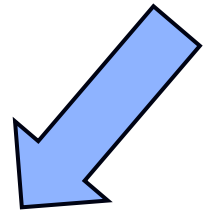
- 1) **Attenta valutazione dei termini contrattuali, che possono cambiare per ciascun settore di appartenenza ed eventualmente anche da cliente a cliente;**
- 2) **Necessario ed impattante coinvolgimento di differenti funzioni e competenze aziendali;**
- 3) **Inevitabili impatti su: i) processi contabili;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

## Lead

<b>RICAVI DELLE VENDITE E DELLE PRESTAZIONI</b>	<b>31/12/2023</b>	<b>31/12/2022</b>	<b>Delta</b>	<b>Delta %</b>
	<b>58.722.258</b>	<b>53.689.352</b>	<b>5.032.907</b>	<b>9%</b>

## Sublead

<b>Codice</b>	<b>Descrizione</b>	<b>31.12.2023</b>	<b>31.12.2022</b>	<b>Delta</b>	<b>Delta %</b>
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

<b>CONTO ECONOMICO</b>	<b>2023</b>	<b>2022</b>	<b>Delta</b>	<b>Delta%</b>
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%
<b>Totale Ricavi</b>	<b>26.990.596</b>	<b>26.910.599</b>	<b>79.997</b>	<b>0,3%</b>
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%
<b>Totale Costi Operativi</b>	<b>(28.264.958)</b>	<b>(23.368.266)</b>	<b>(4.896.692)</b>	<b>21,0%</b>
<b>MARGINE OPERATIVO LORDO (EBITDA)</b>	<b>(1.274.362)</b>	<b>3.542.333</b>	<b>(4.816.695)</b>	<b>-136,0%</b>
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%
<b>RISULTATO OPERATIVO (EBIT)</b>	<b>(5.530.809)</b>	<b>(1.842)</b>	<b>(5.528.967)</b>	<b>300161,1%</b>
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%
<b>RISULTATO ANTE IMPOSTE</b>	<b>(14.402.137)</b>	<b>(1.468.219)</b>	<b>(12.933.918)</b>	<b>880,9%</b>
Imposte correnti e differite	(4.084.051)	257.701	(4.341.752)	-1684,8%
<b>RISULTATO NETTO DELL'ESERCIZIO</b>	<b>(18.486.188)</b>	<b>(1.210.518)</b>	<b>(17.275.670)</b>	<b>1427,1%</b>

# 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%
<b>Totale Ricavi</b>	<b>26.990.596</b>	<b>26.910.599</b>	<b>79.997</b>	<b>0,3%</b>

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%
<b>Totale Costi Operativi</b>	<b>(28.264.958)</b>	<b>(23.368.266)</b>	<b>(4.896.692)</b>	<b>21,0%</b>

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

Codice conto	Descrizione conto	Data Reg.	Numeri	Causale Movimento	Numero Do	Data Doc.	Protocolli	Num. Partit	Dai	Avere	Saldo	Test	Check doc	Inerenza	Competenza	Note/Rilievi
050.01.0024	RICAVI VENDITE CNC	16/02/2023	2	FATT. CLIENTE	32	16/02/2023	32	32		227.979	- 227.979	Ok vouching	OK	OK	OK	
050.01.0024	RICAVI VENDITE CNC	19/09/2023	4	FATT. CLIENTE	227	19/09/2023	227	227		177.523	- 177.523	Ok vouching	OK	OK	OK	
050.01.0024	RICAVI VENDITE CNC	13/09/2023	1	FATT. CLIENTE	225	13/09/2023	225	225		169.578	- 169.578	Ok vouching	OK	OK	OK	
050.01.0024	RICAVI VENDITE CNC	30/04/2023	14	FATT. CLIENTE	94	30/04/2023	94	94		168.722	- 168.722	Ok vouching	OK	OK	OK	
050.01.0024	RICAVI VENDITE CNC	22/02/2023	2	FATT. CLIENTE	33	22/02/2023	33	33		167.116	- 167.116	Ok vouching	OK	OK	OK	



# 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.
<b>Gennaio</b>	1.942	8.968	60.816	15.389	3.340	607	19.005	2.628	4.813	465	2.087
<b>Febbraio</b>	1.840	8.721	49.039	15.248	3.204	576	15.320	2.556	4.769	446	2.088
<b>Marzo</b>	2.972	8.805	49.320	14.635	3.154	930	15.408	2.581	4.578	439	2.089
<b>Aprile</b>	-	9.930	48.446	14.224	3.192	-	15.137	2.921	4.450	435	2.087
<b>Maggio</b>	-	9.321	53.653	14.826	3.129	-	16.763	2.730	4.637	430	2.095
<b>Giugno</b>	-	11.542	50.734	17.101	4.142	-	16.575	3.170	5.349	570	2.088
<b>Luglio</b>	-	11.002	48.286	15.610	3.419	-	16.372	3.413	5.339	471	2.093
<b>Agosto</b>	-	10.211	47.185	13.672	3.400	-	14.579	2.817	4.324	468	1.268
<b>Settembre</b>	-	9.698	52.048	15.397	1.756	-	15.946	2.577	4.816	244	2.091
<b>Ottobre</b>	-	15.554	71.896	18.524	1.756	-	22.161	4.306	5.794	244	2.097
<b>Novembre</b>	-	14.278	51.571	16.612	1.887	-	15.814	3.449	5.197	262	2.072
<b>Dicembre</b>	770	21.996	90.684	28.471	3.562	252	26.672	6.443	9.061	523	1.800
<b>Totale</b>	7.524	140.026	673.676	199.710	35.942	2.365	209.752	39.590	63.128	4.998	23.955
<b>Oneri sociali 2022</b>	3.256	17.709	56.684	18.753	717	1.019	17.241	4.429	5.767	100	-
<b>Oneri sociali 2023</b>	86	18.338	37.373	13.931	-	28	10.332	4.468	3.886	-	- ALL1
<b>Totale</b>	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%
<b>Totale</b>	<b>(3.808.943)</b>	<b>(1.864.477)</b>	<b>(1.944.466)</b>	<b>104,3%</b>

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%
<b>RISULTATO ANTE IMPOSTE</b>	<b>(14.402.137)</b>	<b>(1.468.219)</b>	<b>(12.933.918)</b>	<b>880,9%</b>
Imposte correnti e differite	(4.084.051)	257.701	(4.341.752)	-1684,8%
<b>RISULTATO NETTO DELL'ESERCIZIO</b>	<b>(18.486.188)</b>	<b>(1.210.518)</b>	<b>(17.275.670)</b>	<b>1427,1%</b>

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**

---

---

---

