



**Corso di formazione:  
Le nuove regole della Revisione legale  
Gestione del rischio e procedure operative  
(terza giornata)**

A cura:

**Michele Zampieri, Stefano Casarotti, Barbara Rampani, Massimo Zuccato**

**Verona, 28 novembre 2017**



Tecnica professionale della revisione

# **ANALISI COMPARATIVA**

A cura di Michele Zampieri



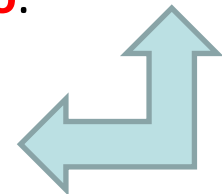
# Definizione

## ISA ITALIA 520 - Procedure di analisi comparativa

4. Ai fini dei principi di revisione, con il termine “procedure di analisi comparativa” si intendono le **valutazioni dell’informazione finanziaria** mediante **analisi di relazioni plausibili tra i dati sia di natura finanziaria che di altra natura.**

Le procedure di analisi comparativa comprendono anche l’indagine, per quanto ritenuta necessaria, sulle fluttuazioni o sulle relazioni identificate che **non sono coerenti** con altre informazioni pertinenti o che differiscono dai **valori attesi** per un **importo significativo**.

*È necessario avere e  
sviluppare delle aspettative*





# Finalità

**obbligo**

**facoltà**

**1**

ISA Italia 315  
Valutazione del rischio

**Assistere il revisore nella conoscenza dell'impresa e nella pianificazione della natura, tempistica e ampiezza delle altre procedure di revisione**

**2**

ISA Italia  
330 Risposte ai rischi  
520 Analisi comp.va

**Contribuire a ridurre il rischio che non siano rilevati eventuali errori significativi nelle specifiche asserzioni di bilancio (procedure di validità)**

**3**

ISA Italia 520  
Procedure di analisi  
comparativa

**Esaminare il bilancio nel suo insieme nella fase finale di riesame generale del lavoro svolto**

**Attività che segue l'intero processo di revisione**



# Analisi comparativa: conoscenza del cliente e valutazione del rischio

# 1

**ISA ITALIA 315 - L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera**

FRA LE PROCEDURE DI VALUTAZIONE DEL RISCHIO CHE **DEVONO** ESSERE SVOLTE L'ISA ITALIA 315 INCLUDE ANCHE LE **PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA**.

## *Procedure di analisi comparativa*

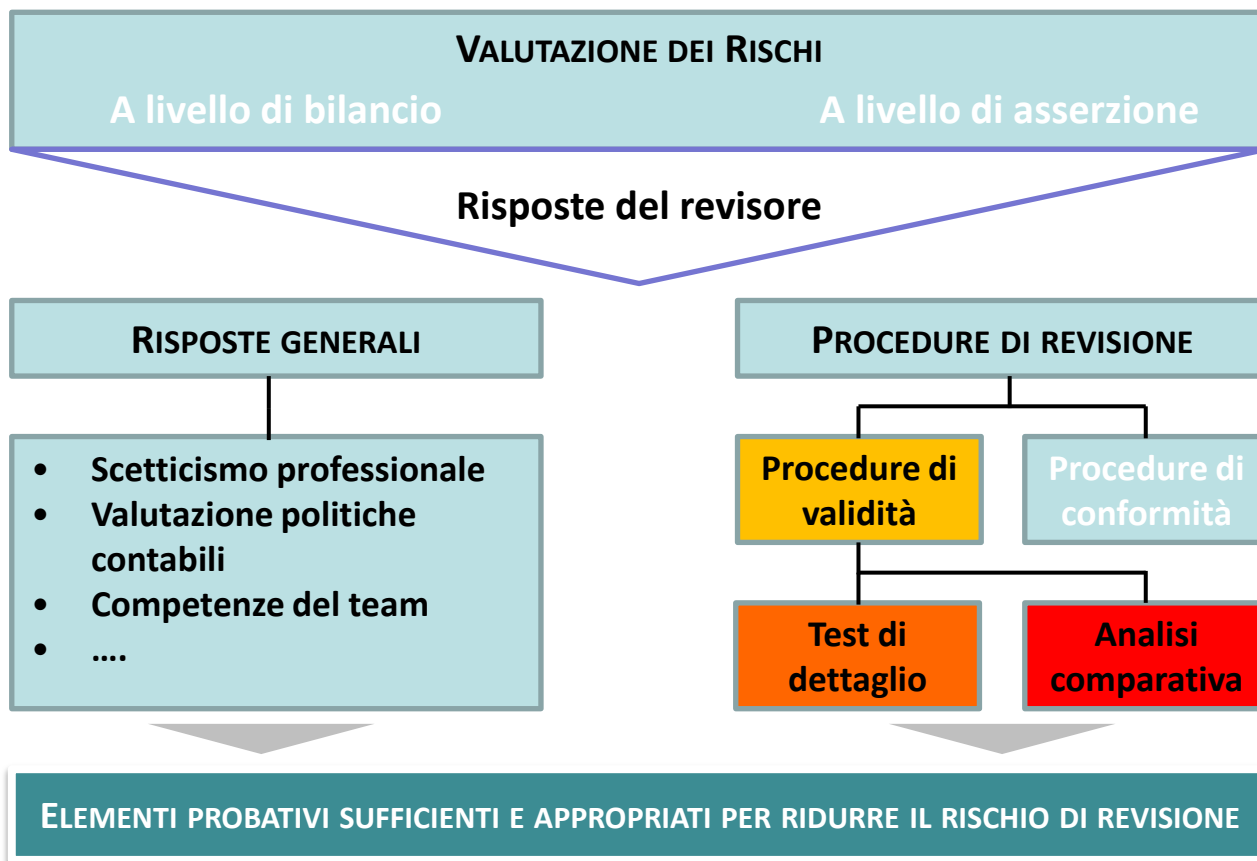
- Le procedure di analisi comparativa **eseguite come procedure di valutazione del rischio possono** identificare aspetti dell'impresa dei quali il revisore non era a conoscenza e possono assistere nella valutazione dei rischi di errori significativi.
- Le procedure **possono** includere sia informazioni finanziarie sia informazioni non finanziarie, per esempio, la relazione tra le vendite e le superfici degli spazi di vendita o il volume delle merci vendute.
- Le procedure di analisi comparativa possono essere **utili per identificare l'esistenza di operazioni o di fatti inusuali e di importi**, indici e andamenti che potrebbero segnalare aspetti aventi implicazioni sulla revisione.



# Analisi comparativa come procedura di validità

# 2

ISA Italia 330 – Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati  
ISA Italia 520 – Procedure di analisi comparativa



L'utilizzo delle procedure di **analisi comparativa** come procedure di **validità** è una **facoltà** lasciata al giudizio professionale del revisore



# Analisi comparativa come procedura di validità

## ISA ITALIA 520 – Procedure di analisi comparativa

- Le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità sono generalmente più adatte a **grandi volumi di operazioni** che tendono ad essere prevedibili nel tempo
- Nel definire e svolgere procedure di analisi comparativa come **procedure di validità**, il revisore **deve** valutare i seguenti aspetti:
  - l'idoneità in funzione delle specifiche asserzioni
  - l'attendibilità dei dati
  - sviluppare un'aspettativa su importi registrati o indici
  - l'ammontare delle differenze tra i valori attesi e quelli effettivi ritenuto accettabile.



# Indagine sui risultati dell'analisi comparativa

## ISA ITALIA 520 – Procedure di analisi comparativa

### Indagine sui risultati delle procedure di analisi comparativa

- SE LE PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA **IDENTIFICANO FLUTTUAZIONI O RELAZIONI CHE NON SONO COERENTI CON ALTRE INFORMAZIONI PERTINENTI OVVERO SI DISCOSTANO DAI VALORI ATTESI PER UN **AMMONTARE SIGNIFICATIVO****, IL REVISORE DEVE INDAGARE LE RAGIONI DI TALI SCOSTAMENTI MEDIANTE:



Riferimento a:

1. **Significatività (o materialità)**
  2. **Materialità operativa**
  3. **Soglia errore trascurabile**
- a) lo svolgimento di indagini presso la direzione e l'acquisizione di elementi probativi appropriati, che siano pertinenti alle risposte ottenute dalla direzione;
  - b) lo svolgimento di altre procedure di revisione per quanto ritenuto necessario nelle circostanze





## ISA ITALIA 520 – Procedure di analisi comparativa

IL REVISORE **DEVE** DEFINIRE E SVOLGERE PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA **IN PROSSIMITÀ DEL COMPLETAMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE** CHE LO AIUTINO NELLA FORMAZIONE DI UNA CONCLUSIONE COMPLESSIVA IN MERITO AL FATTO SE IL BILANCIO SIA COERENTE CON LA PROPRIA COMPRESIONE DELL'IMPRESA

- Procedura**      È una procedura **obbligatoria** di comparazione dei dati di bilancio per valutare se i dati, nel loro complesso, sono coerenti
- Finalità**      Assicurarsi che **non ci siano fenomeni che non sono stati adeguatamente indagati** tramite l'acquisizione di elementi probativi
- Cosa fare**
  - Esame delle fluttuazioni con i dati dell'esercizio precedente
  - Esame delle relazioni tra variazioni di SP e CE
  - Esame delle incidenze % delle voci sul totale

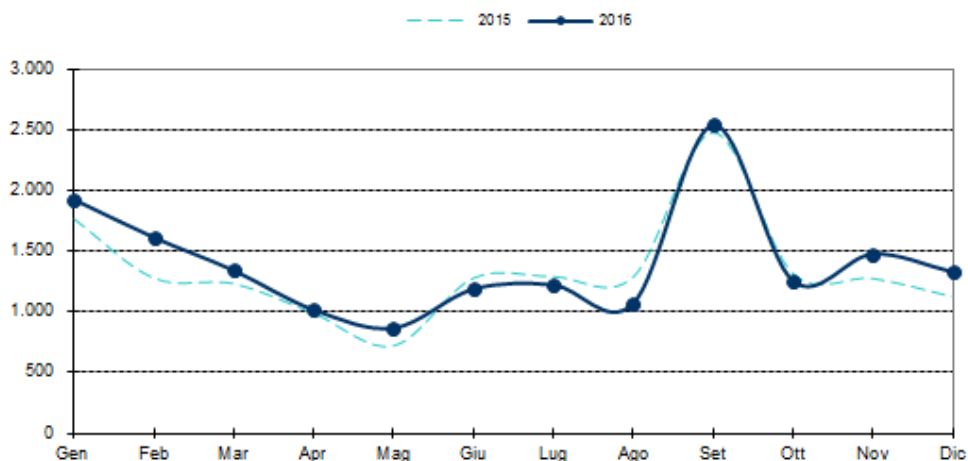


## Esempio – Trend Analysis (interim e final)

### Analisi dei trend

Mensilizzazione dei principali dati economici e patrimoniali al fine di **(i) verificare la coerenza** dei dati con le informazioni raccolte in fase di pianificazione e **(ii) identificare eventuali aree di bilancio** che potrebbero contenere **errori significativi**.

Comparativo fatturato

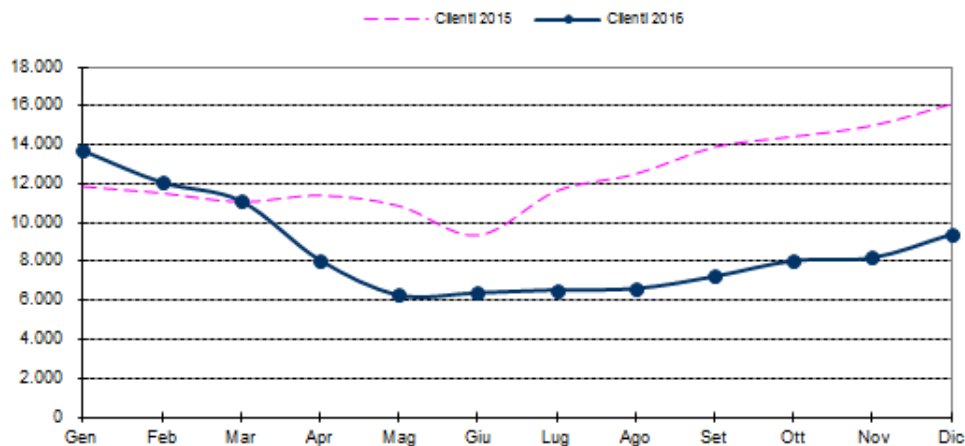


- Andamento stagionale delle vendite?
- Registrazione di ricavi da abbonamenti / canoni?
- C'è un tema di gestione della competenza tramite l'iscrizione di risconti passivi?

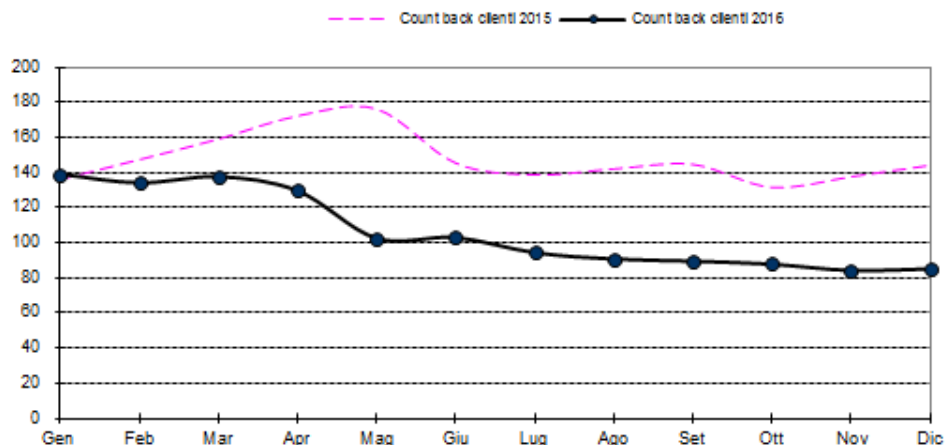


# Esempio – Trend Analysis (interim e final)

## Clients



## Count back Clients

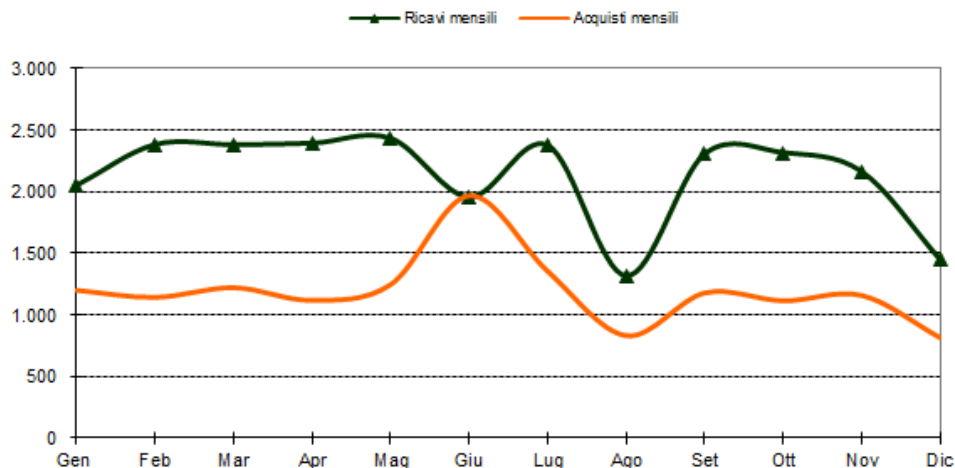


- Il decremento dei clienti è legato alla sola riduzione di fatturato?
- La società ha fatto ricorso al factoring pro-soluto? (verificare le clausole contrattuali e la relativa contabilizzazione)
- La riduzione dei giorni di incasso è legata ad un cambio di procedura per il recupero crediti?
- Oppure è cambiato il mix dei ricavi tra Italia ed Estero (incassi anticipati o a pronti)?



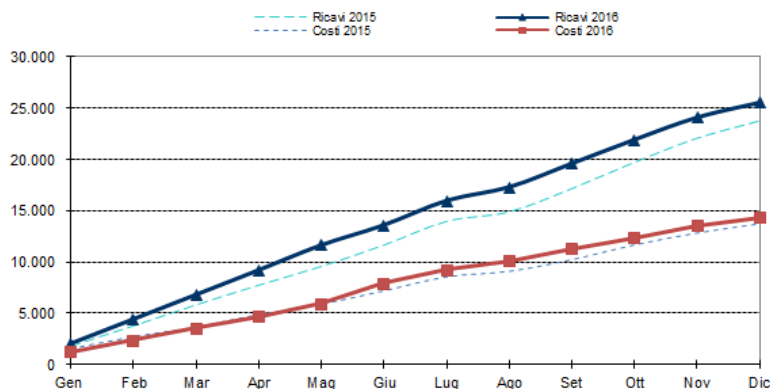
# Esempio – Trend Analysis (interim e final)

## Ricavi/Acquisti 2016



- La riduzione dei ricavi ad agosto è ordinaria? (ferie)
- C'è un tema sulla competenza dei ricavi a fine esercizio (cut-off)?
- L'aumento dei costi a giugno è legato esclusivamente all'approvvigionamento in vista della produzione post ferie?

## Comparativo fatturato e costi progressivi

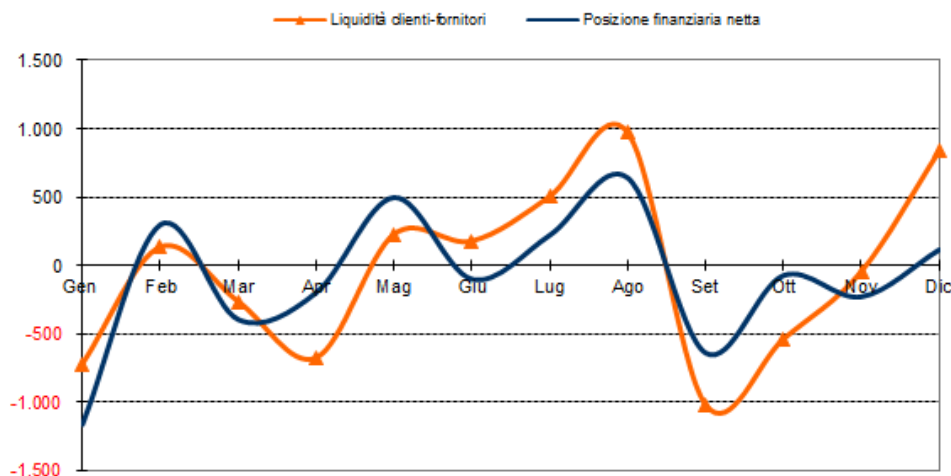


- Oppure è legato anche alla previsione di un sensibile aumento del costo della materia nel quarto trimestre?
- Ci aspettiamo un incremento delle rimanenze?



# Esempio – Trend Analysis (interim e final)

Flussi di liquidità clienti/fornitori e variazione posizione finanziaria netta



- L'inversione di tendenza registrata a novembre e dicembre da cosa deriva?
- dal pagamento del secondo acconto (novembre) e dal pagamento della tredicesima ai dipendenti (dicembre)?

**UTILITA'**  
della Trend  
Analysis e più in  
generale  
dell'Analisi  
comparativa

- (i) **verificare la coerenza** dei dati con le info raccolte in fase di pianificazione
- (ii) **identificare eventuali aree di bilancio** che potrebbero contenere **errori significativi**
- (iii) **gestione delle PROCEDURE DI ALLERTA** previste dalla **Legge delega 155/17**: **obbligo di avvisare immediatamente l'organo amministrativo della società dell'esistenza di fondati indizi della crisi**, da individuare secondo parametri corrispondenti a quelli rilevanti ai fini del riconoscimento delle misure premiali di cui alla lettera h)



# Esempio – Oneri finanziari

## Analisi comparativa come procedura di validità

Debiti	Bilancio		<i>a</i>	<i>b</i>	<i>c = a x b</i>		<i>d</i>	<i>e = d - c</i>	Soglia (+/-)	Risultati
	N-1	N	Media bilanci	Interessi Tassi	Interessi Terms	Interessi attesi	Interessi actual	Differenza		
linee di credito	498	512	342 <b>A</b>	3,46%	<b>B</b>	12				
c/c ipotecario	1.477	1.147	1.312	1,20%	<b>C</b>	16				
						28	31	3	25	No rilievi
fin. Banca A	738	632	685	1,00%	<b>D</b>	7				
fin. Banca B	1.657	1.319	1.488	1,60%	<b>E</b>	24				
fin. Banca C	427	208	318	2,58%	<b>F</b>	8				
fin. Banca D	0	208	104	2,00%	<b>G</b>	2				
						41	39	(2)	25	No rilievi

Bilanci mensili	Banca A	Banca B	Banca C	Totale
Gennaio	302	76	96	474
Febbraio	376	76	40	492
Marzo	468	76	-	544
Aprile	246	-	8	254
Maggio	408	-	10	418
Giugno	-	-	20	20
Luglio	358	-	22	380
Agosto	304	-	24	328
Settembre	-	-	28	28
Ottobre	336	-	30	366
Novembre	258	-	32	290
Dicembre	476	-	36	512
Media				342 <b>A</b>

Tassi c/c		Tassi c/c ipotecario	
medio pond N-1	3,76%	N-1 (fonte: abi-rev)	1,315%
medio pond N	3,15%	N (fonte: abi-rev)	1,082%
Media	3,46% <b>B</b>	Media	1,20% <b>C</b>

Tassi mutui				
fonte: abi-rev	N-1	N	Media	Terms
fin. Banca A	1,116%	0,883%	1,000%	<b>D</b>
fin. Banca B	1,716%	1,483%	1,600%	<b>E</b>
fin. Banca C	2,714%	2,449%	2,582%	<b>F</b>
fin. Banca D		2,000%	2,000%	<b>G</b>



## Esempio – Costo del personale

### Analisi comparativa come procedura di validità

	<i>a</i>	<i>b</i>	<i>c = a/b</i>	<i>d</i>	<i>e = c x d</i>	<i>f</i>	<i>g = f - e</i>		
Costi	Bilancio precedente	N. medio dip. n-1	Costo x pers. n-1	N. medio dipendenti	Costo atteso	Actual Payroll	Differenza	Soglia (+/-)	Risultati
Salari e stipendi	2.410 <b>(1)</b>	63,5	38	58,6	2.224	2.217 <b>C</b>	<b>(7)</b>	8	No rilievi

	<i>a</i>	<i>b</i>	<i>c</i>	<i>d</i>	<i>e = d - c</i>		
Costi	Bilancio precedente	Incidenza media n-1	Costo atteso	Actual cost	Differenza	Soglia (+/-)	Risultati
Oneri sociali	715 <b>(2)</b>	30% <b>A</b>	658 <b>B</b>	663	5	8	No rilievi

**A** =  $715 / 2.410 = (2) / (1)$  incidenza calcolata come rapporto tra Oneri sociali e Salari/Stipendi, entrambi dell'esercizio precedente

**B** =  $2.217 \times 30\% = A \times C$  oneri attesi calcolati come prodotto tra Costo del personale dell'esercizio e Incidenza media dell'esercizio precedente



## Esempio – Ricavi locazioni

### Analisi comparativa come procedura di validità

Locatario	Ricavi bilancio	Canoni contratti	Differenza	Soglia (+/-)	Risultati
ALFA SPA	435	408	27	20	A
BETA SPA	316	295	22	20	A
	752	703	49		
Copertura ottenuta	<b>100%</b>				

**A** differenza dovuta all'adeguamento Istat applicato dalla società.

### Approfondimento

Locatario	Data stipula	<i>a</i>		<i>b</i>		<i>c = a x b</i>		<i>d = a + c</i>		Soglia (+/-)	Risultati
		Ricavi contrattuali	Coeff. rival. Istat	75% coeff. rival. Istat	Rivalutaz. Istat	Ricavi aggiornati	Ricavi bilancio	Differenza			
ALFA SPA	01/10/08	408	0,087	0,065	27	435	435	0	20	No rilievi	
BETA SPA	01/10/08	295	0,087	0,065	19	314	316	3	20	No rilievi	





Ordine dei  
Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili  
Verona



# Analisi comparativa

***GRAZIE PER L'ATTENZIONE***



# Sommario

## Argomenti trattati

- Revisione ciclo attivo e ciclo passivo;

# **Procedure di revisione**

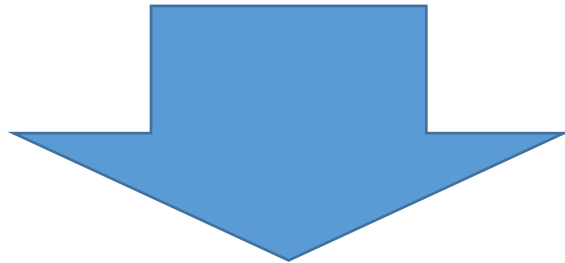
## **Ciclo attivo e passivo**

A cura di Stefano Casarotti



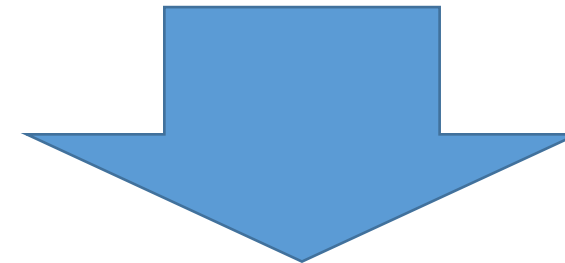
# CICLO ATTIVO E PASSIVO

Il **ciclo attivo** (vendite e incassi) comprende tutte le operazioni di vendita di beni e servizi che originano ricavi e crediti verso i clienti



ATTIVO	PASSIVO
Crediti v/clienti	
COSTI	RICAVI
	Vendite
Sval. e Perd. Crediti	

Il **ciclo passivo** (acquisti e pagamenti) comprende le operazioni inerenti l'acquisto di beni e servizi che originano costi e debiti verso i fornitori



ATTIVO	PASSIVO
	Debiti v/fornitori
COSTI	RICAVI
Costi B	



# CICLO ATTIVO E PASSIVO

## Obiettivi revisione ciclo attivo

- Tutte le vendite siano inserite e registrate;
- Tutte le vendite siano registrate nel periodo competenza;
- Tutte le vendite sono state correttamente contabilizzate;
- Gli incassi sono correttamente contabilizzati;
- .....

## Obiettivi revisione ciclo passivo

- Tutte le fatture registrate corrispondono ad acquisti reali;
- Tutti gli acquisti sono correttamente valutati;
- Tutti gli acquisti e gli oneri sono correttamente contabilizzati;
- Tutti i pagamenti sono autorizzati e correttamente registrati;
- .....

# CICLO ATTIVO E PASSIVO

## Flusso documenti ciclo attivo

- Ordini da clienti;
- Analisi cliente per verifiche scaduti/fidi;
- Modulo approvazione ordine;
- Documento di trasporto;
- Fattura di vendita;
- Incasso;
- Nota di accredito;

## Flusso documenti ciclo passivo

- Richiesta di acquisto;
- Modulo di approvazione ordine;
- Ordine d'acquisto;
- Documento di trasporto;
- Fattura d'acquisto;
- Pagamento;
- Nota di addebito;

# RILEVAZIONE CICLO ATTIVO

La rilevazione può essere discorsiva, tramite flow chart, tabelle. Esempio modello tabellare

Ciclo attivo	Descrizione	Rischio	Controllo esistente	Note
<b>ANAGRAFICA CLIENTI</b>				
<u>Accessi</u>	Ufficio commerciale nei sigg. X e Y	Accesi non autorizzati;	Tracciabilità accessi: password, badge...	
<u>Inserimenti/modifica</u>	Da ufficio commerciale in sede di preventivo;	Dati anagrafici non corretti o condizioni di vendita non corretti;	Verifica di non duplicazione anagrafica; Controllo amministrazione condizioni vendita /incasso;	
<u>Assegnazione fido</u>	Direzione amministrativa previo controllo (banche dati, cerved)	Esposizione eccessiva; Rilevanti perdite;	Analisi preventiva clienti; Controllo dei fidi prime delle convalida ordine;	
<b>GESTIONE ORDINI</b>				
<u>Convalida ed Emissione</u>	Approvazione modulo da direttore commerciale; Il modulo deve riportare tutte le condizioni di vendita;	Errori nell'applicazione dei prezzi di vendita; Evasione degli ordini non tempestivi;	Verifica di procedure aggiornamenti listini sul gestionale; Verifica di procedure di collegamento tra gli ordini convalidati e la contabilità di magazzino;	
<b>FATTURAZIONE</b>				
Emissione Bolle e Fatturazione	Emissione ddt da ufficio vendite previa verifica disponibilità di magazzino; Emissione fatture ogni settimana o fine mese da amministrazione	- Errori fatturazione - Mancata fatturazione di ddt	Comparazione / controllo ordini ddt fatture; Il gestionale evidenzia la mancata fattura di un ddt;	

S  
e  
p  
a  
r  
a  
z  
i  
o  
n  
e

# VERIFICA DOCUMENTALE FLUSSO (1/3)

Nel corso delle verifiche periodiche, oltre alla rilevazione della procedura, si dovranno inoltre effettuare le verifiche sulla corretta contabilizzazione delle operazioni di acquisto e vendita nelle scritture contabili, pertanto si può procedere come segue:

- **Selezionare** dalle schede contabili (assunte per rilevanza e/o > rischio identificato), ovvero dai registri IVA acquisti/vendite, di un certo numero di operazioni (l'importante è che venga data indicazione del criterio di selezione)
- Verificare la **regolarità dei documenti** (fatture, ddt, ordini) e la corrispondenza con le relative registrazioni contabili
- Verificare gli **incassi/pagamenti**, le relative autorizzazioni di spesa e contromisure per la gestione degli insoluti





## VERIFICA DOCUMENTALE FLUSSO (2/3)

- Flusso ciclo attivo

		CORRISPONDENZA ORDINE - DDT - FATTURA						
ns		FATTURA						
RIF.	Cliente	n°	del	Scad.	Q.tà	Imponibile	IVA 22%	Toale
1	ALFA	153	28/04/17	31/07/17	380 Kg	1.500	330	1.830
2	BETA	216	15/05/17	31/08/17	700 pz	22.500	4.950	27.450
3	GAMMA	302	30/06/17	30/09/17	850 Kg	8.750	1.925	10.675

		CORRISPONDENZA ORDINE - DDT - FATTURA					
ns		DDT			ORDINE		
RIF.	Cliente	n°	del	Q.tà	n°	del	Q.tà
1	ALFA	112	07/04/17	380 Kg	AK47	15/02/17	380 Kg
2	BETA	201	12/05/17	700 pz	91C36556	28/02/17	700 pz
3	GAMMA	257	27/06/17	850 Kg	6512/AA	31/03/17	900 Kg

# VERIFICA DOCUMENTALE FLUSSO (3/3)

REGISTRAZIONI							
ns	GIORNALE				REG. IVA		
RIF.	Cliente	Conto	Data	Importi	Data	Imponibile	Pagina
1	ALFA	ricavi italia	28/04/17	1.500	28/04/17	1.500	2017/37
2	BETA	ricavi italia	15/05/17	22.500	15/05/17	22.500	2017/52
3	GAMMA	ricavi est.	30/06/17	8.750	30/06/17	8.750	2017/73

REGISTRAZIONI							
ns	MAGAZZINO				INCASSI		FIDO
RIF.	Cliente	Data	Q.tà	Causale	Data	Importo	Fido
1	ALFA	07/04/17	380 Kg	vendita	24/08/17	1.830	25.000
2	BETA	12/05/17	700 pz	vendita	03/09/17	27.450	85.000
3	GAMMA	27/06/17	850 Kg	vendita	30/09/17	10.675	-

# ASSERZIONI CICLO ATTIVO FINE PERIODO

In riferimento agli obiettivi di revisione alcuni esempi di controlli da fare sono:

## Esistenza

Tutte le operazioni registrate si riferiscono a fatti che hanno avuto effettivamente luogo

- Comparazioni tra ordini e listino prezzi;
- Comparazioni ddt e ordini su quantità e qualità merce;
- Controllo fatturazione con ddt e ordini (condizioni di vendita, numerazione);

## Competenza

Le operazioni di vendita sono state contabilizzate nel corretto periodo

- Esistenza collegamento fatture di vendita contabilità magazzino;
- Esistenza di collegamento tra ddt emessi e relative fatture;
- Controllo di scritture per vendite effettuate ma non ancora fatturate;
- Cut off;

## Valutazione

I ricavi e i crediti sono evidenziati in bilancio per un valore appropriato ed ogni rettifica di valore è stata registrata correttamente nel rispetto dei principi contabili

- Esistenza procedura legame prezzi listino vendite ordini fatture;
- Adeguata valutazione dei crediti attraverso considerazioni del fondo svalutazione crediti;

## COMPETENZA: ESEMPIO TEST CUT OFF

### Cosa chiedere?

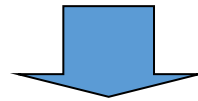
- Ultime fatture emesse/ricevute a fine anno 2017 e inizio anno 2018
- Ultimi ddt emessi/ricevuti a fine anno 2017 e inizio anno 2018

**Modalità operative:** Confronto “anno” emissione fatture con ddt oltre alle registrazioni contabili e di magazzino. (rischio errata competenza fatture di vendita o acquisti)

N.	Fattura			Anno di rilevazione			Verifica	Note
	Numero	Data	Imponibile	Ricavo	DDT	Magazzino 2017		
1	200	20/12/2017	€ 500	2017	2017	no	ok	V
2	220	21/12/2017	€ 200	2017	2017	no	ok	V
3	221	30/12/2017	€ 100	2017	2017	si	!	manca scarico
4	5	02/01/2018	€ 300	2018	2018	no	ok	V
5	10	05/01/2018	€ 100	2018	2018	no	ok	V
6	15	08/01/2018	€ 200	2018	2018	no	ok	V

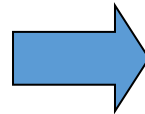
# RICALCOLO FONDO SVALUTAZIONI CREDITI

I crediti verso clienti devono essere esposti in bilancio secondo il loro **presumibile valore di realizzo.**



La corretta valutazione dei crediti viene verificata, nella fase finale, attraverso la verifica della svalutazione operata dagli amministratori.

Analisi  
Preliminare



Ricalcolo del  
Fondo

# RICALCOLO FONDO SVALUTAZIONE CREDITI

**Il ricalcolo del fondo svalutazione crediti** consiste nell'effettuare le seguenti attività:

- analisi e valutazione delle procedure utilizzate dall'azienda per valutare il rischio;
- esame dell'anzianità dei crediti ed individuazione delle % di svalutazione;
- esame dei crediti in sofferenza, circolarizzazione dei legali ed individuazione delle % di svalutazione;
- esame delle movimentazioni del fondo nei precedenti esercizi (perdite su crediti degli esercizi precedenti);
- verifica dei fatti intervenuti dopo la data di chiusura;
- rideterminazione del fondo e confronto con il fondo svalutazione proposto dagli amministratori.

# RICALCOLO FONDO SVALUTAZIONE CREDITI

RICALCOLO: i crediti già scaduti o in situazioni particolari (procedure di fallimento, concordato, ect) sono suddivisi in “categorie” assimilabili in relazione al tempo trascorso dalla loro scadenza (ad esempio: crediti scaduti da tre, sei, nove mesi, un anno). Ad ogni categoria, vengono applicate le percentuali di svalutazione.

<b>Clienti</b>	<b>Esempio % svalutazione</b>
Crediti al legale:	
- fallimento senza garanzie	100%
- crediti inesigibili	100%
- concordato preventivo	.....%
Crediti in sofferenza (inviati al legale)	50%
Crediti scaduti periodo 60gg – 180gg	dal 10% al 20%
Crediti scaduti periodo 180gg – 360 gg	dal 20% al 35%
Crediti scaduti da oltre	dal 35% al 50%

# VALUTAZIONE CREDITI VERSO CLIENTI

## Esempio di carta di lavoro

Analisi crediti v/clienti per la Società

N.	Nome	Saldo	Peso	Quota Svalutazione	Svalutazione	Note
1	Clienti in procedura	100.000	8%	80%	80.000	concordato
2	Clienti diffidati	100.000	8%	20%	20.000	lettera avv.to
3	Clienti scad. > 120 g	50.000	4%	10%	5.000	
4	Clienti scad. > 60 g	150.000	13%	5%	7.500	
5	Clienti scad. < 60 g	800.000	67%			
6						
	<b>Totale</b>	<b>1.200.000</b>			<b>112.500</b>	
		100%			9%	
	Totale saldo scheda	1.200.000				





# CONTROLLI IMPRESE DIMENSIONE MINORI

- L'Isa 315 fa alcune considerazioni per le imprese di dimensioni minori:
- **ISA 315 par. A93** – I concetti sottostanti le attività di controllo nelle PMI sono probabilmente, simili a quelli delle imprese più grandi, ma le modalità con cui operano possono variare. Inoltre, le PMI possono ritenere che certi tipi di attività di controllo non siano rilevanti a causa dei controlli applicati dalla direzione.
- **ISA 315 par. A94** – E' probabile che le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione delle imprese di dimensioni minori riguardino i principali cicli di operazioni quali ricavi, acquisti e spese per il personale.



## CICLO ATTIVO – ESEMPIO QUESTIONARIO



“L’applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori”



Allegato 13.1 “L’applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori” CNDCEC – Dicembre 2015



## CICLO ATTIVO – ESEMPIO QUESTIONARIO



“L’applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori”



### Le attività di controllo

Tutte le vendite e tutti i resi sono propriamente autorizzati

Sono tenute evidenze degli ordini di vendita inevasi

Vengono emesse fatture a clienti per tutte le merci spedite ed i servizi resi

Le operazioni di vendita sono registrate in modo accurato e tempestivo

Le vendite in valuta sono registrate correttamente

Le vendite sono registrate nel periodo di competenza

Gli incassi sono registrati in modo completo ed accurato...



# CICLO PASSIVO – ESEMPIO QUESTIONARIO



“L’applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori”



## Le attività di controllo

Tutti gli acquisti sono propriamente autorizzati ed effettuati alle condizioni più convenienti

Sono accettati solo beni e servizi ordinati

Sono tenute evidenze degli ordini di acquisto inevasi

Il ricevimento di merci e servizi viene adeguatamente controllato

I resi ed i reclami nei confronti di fornitori vengono controllati

Le fatture passive sono adeguatamente controllate e approvate

Tutte le transazioni di acquisto effettuate sono registrate in modo accurato e tempestivo

***Grazie per l'attenzione***



# **Circularizzazione clienti, fornitori, banche, consulenti, assicurazioni**

A cura di Barbara Rampani

# Le conferme esterne

- ISA Italia n. 505: introduzione e definizioni
- Circolarizzazione dei clienti e fornitori
- Circolarizzazione delle banche
- Circolarizzazione dei legali e fiscalisti

# ISA Italia n. 505: Introduzione e definizioni

- ISA Italia n. 500 indica che le informazioni di supporto acquisite da una **fonte indipendente** dall'impresa possono **accrescere la sicurezza** ottenuta dal revisore in merito a elementi probativi interni, quali ad es. le registrazioni contabili, informazioni incluse nei verbali delle riunioni o le attestazioni della direzione.
- Le fasi del processo di circolarizzazione:
  - DETERMINAZIONE DELLE INFORMAZIONI DA RICHIEDERE
  - SELEZIONE
  - DEFINIZIONE DELLE RICHIESTE DI CONFERMA
  
- INVIO
- RICEVIMENTO
- RICONCILIAZIONE

Pianificazione

Esecuzione



# ISA Italia 505: Introduzione e definizioni

- **Determinazione delle informazioni da confermare o richiedere:** le informazioni da richiedere possono riguardare saldi contabili, oppure possono essere utilizzate per confermare l'esistenza di accordi, contratti, condizioni economiche stabilite con controparti, etc;
- **Selezione:** la selezione è un processo conseguente alla valutazione del sistema di controllo interno. La natura e l'estensione dei controlli dipende dalla natura e dalla complessità del processo di formazione del bilancio e dai rischi associati di errori significativi.  
Individuazione di soggetti da circolarizzare che si ritiene abbiano le conoscenze adeguate per fornire una risposta, es. funzionario di istituto finanziario;
- **Definizione delle richieste di conferma:** può influire direttamente sulla percentuale delle risposte ricevute oltre che sull'attendibilità di queste;

- **Invio delle richieste al soggetto circolarizzato inclusi i solleciti:** il revisore può decidere di inviare un'ulteriore richiesta se in un arco di tempo ragionevole non ha ottenuto alcuna risposta;
- **Attendibilità:** qualora il revisore ravvisi elementi che facciano sorgere dubbi in merito all'attendibilità della risposta ad una richiesta di conferma egli deve acquisire ulteriori elementi probativi per risolvere tali dubbi (ad esempio risposte ricevute indirettamente, ovvero che sembrano non provenire dal soggetto circolarizzato. Vedi risposte ottenute via fax o posta elettronica per le quali è difficile individuare alterazioni e ottenere la prova della provenienza);
- **Mancate risposte:** per ogni mancata risposta il revisore deve porre in essere procedure alternative finalizzate ad acquisire elementi probativi attendibili e sufficienti;
- **Eccezioni:** il revisore deve indagare sulle eccezioni per stabilire se esse siano indicative o meno di errori.

## Procedure generali:

- ottenimento delle schede di dettaglio dei clienti e dei fornitori alla data di bilancio e riscontro del saldo con il libro mastro e con il bilancio di verifica
- confronto di un campione di saldi con i saldi risultanti dalla contabilità
- controllo della corrispondenza tra partitari e mastri e verifica dell'accuratezza matematica delle schede e dei partitari

## Principali asserzioni coperte:

- Esistenza (E)
- Competenza delle operazioni che hanno generato i crediti (C)
- Corretta esposizione in bilancio (P)
- Corretta valutazione (V)

# Circularizzazione clienti e fornitori

## 1. SELEZIONE DEI SALDI DA CIRCULARIZZARE:

- E' un processo conseguente alla valutazione del **sistema di controllo interno**. La dimensione del campione e quindi il grado di copertura richiesto dipende dal grado di rischio identificato e valutato. ISA Italia n. 330 prevede che gli elementi probativi siano, oltre che pertinenti ,anche **sufficienti**. “La quantità degli elementi probativi è influenzata dalla valutazione effettuata dal revisore dei rischi di errori significativi, oltre che dalla qualità degli elementi probativi”;
- La selezione viene effettuata utilizzando come fonte il partitario dei clienti e dei fornitori preventivamente quadrato con il bilancio di verifica (att.ne: ISA Italia n. 330 stabilisce che in ogni caso le procedure di validità devono includere il controllo della corrispondenza del bilancio con le sottostanti scritture contabili);
- E' buona norma includere nella selezione tutte le tipologie di clienti e di fornitori
- Fra i principali criteri utilizzati per la scelta di un campione vi è il campionamento statistico basato sul calcolo delle probabilità o il campionamento ragionato o non statistico.

# Circularizzazione clienti e fornitori

## Il campionamento ragionato o non statistico:

- Viene utilizzato nelle realtà di piccole dimensioni, visto che consente di ridurre la dimensione del campione.
- Prevede che la scelta del campione venga effettuata dal revisore in modo soggettivo, sulla base del proprio giudizio.

Un metodo di campionamento non statistico efficace può essere rappresentato da un criterio che:

- Includa i saldi maggiori fino al raggiungimento della copertura richiesta
- Includa ulteriori saldi maggiori di zero
- Includa qualche saldo zero fra quelli movimentati nell'anno
- Includa eventuali clienti con saldo avere
- Includa eventuali fornitori con saldo in dare

# Circularizzazione clienti e fornitori

## 2. DEFINIZIONE DELLE RICHIESTE DI CONFERMA:

Le richieste di conferma possono essere di due tipi:

- Positiva: si chiede al soggetto circularizzato di rispondere in tutti i casi, indicando il proprio accordo/disaccordo sulle informazioni fornite, ovvero chiedendo di fornire informazioni (risposta positiva “in bianco”);
- Negativa: si chiede al soggetto circularizzato di rispondere solo in caso di disaccordo con le informazioni fornite nella richiesta. Le conferme negative forniscono elementi probativi meno persuasivi rispetto a quelli forniti dalle conferme positive.

NB: La definizione della tipologia di richiesta di conferma può influire direttamente sulla percentuale di risposte, nonché sull’attendibilità e sulla natura degli elementi probativi acquisiti.

Ad esempio: una richiesta di conferma positiva con indicazione del saldo potrebbe comportare una minore attenzione nella risposta da parte del soggetto circularizzato. Una richiesta di conferma positiva “in bianco” potrebbe comportare la riduzione delle percentuali di risposta a causa del maggiore impegno richiesto al soggetto circularizzato.

# Circularizzazione clienti e fornitori

## 3. INVIO:

Scelta data di riferimento:

- Normalmente coincidente con la data del bilancio.
- Data anteriore solamente se il sistema di controllo interno viene valutato affidabile e in casi eccezionali. (Esigenze di tempestività o tardivi conferimenti di incarico).
- Qualora la data inserita nella richiesta di conferma sia anteriore alla data di bilancio è necessario svolgere la procedura del **roll-forward** sul totale del saldo clienti e non soltanto sui clienti circularizzati (queste considerazioni valgono anche per i fornitori).
- Il roll-forward consiste in:
  - ricostruzione dei movimenti del saldo clienti dalla data di riferimento delle circularizzazioni alla data di bilancio
  - analisi documentale degli importi più significativi (generalmente a campione) per ciascuna categoria di movimenti
  - Si parla invece di procedura di **roll-back** se il saldo confermato è riferito ad una data posteriore alla data di chiusura di bilancio.
  - Solleciti**: invio di una seconda richiesta di conferma qualora non sia stata ricevuta risposta (le ragioni per non inviare una seconda richiesta devono essere chiaramente documentate)

## 4. RICEVIMENTO:

Controllo delle risposte e indagine sulle eccezioni:

- Il revisore valuta se vi siano indicazioni che le conferme esterne ricevute possano non essere attendibili, valuta l'autenticità della risposta e svolge le procedure ritenute necessarie per fugare eventuali dubbi (es. chiede conferma dell'invio di un fax/e-mail al soggetto circularizzato).

## 5. RICONCILIAZIONE:

Le risposte ricevute possono essere di tre tipi:

- concordanti
- non concordanti
- con eccezioni
- nel caso le risposte non concordino con il saldo indicato nella lettera (o il saldo comunicato non coincida con il saldo del partitario clienti) occorre esaminare la riconciliazione fra i due saldi (si veda es. di riconciliazione).
- NB: alcune eccezioni possono non costituire errore. Ad esempio il revisore può concludere che le differenze nelle risposte alle lettere siano dovute alla tempistica (vedi fatture da ricevere o incassi da registrare)



# Circularizzazione clienti e fornitori



Società	ABC spa				
Esercizio	31-dic-17				
Riconciliazione conto cliente N. 234567 al 31 dicembre 2017					
Saldo contabilità		250.000,00	☐ / ☐☐		
<i>Operazioni registrate dal cliente ma non risultanti nella contabilità della società</i>					
bonifico per pagamento fattura n° ... del	(100.000,00)	☐☐☐☐			
		(100.000,00)			
<i>Operazioni risultanti dalla contabilità della società ma non nell'e/c del cliente</i>					
Fattura n°... emessa il 31/12/ 2017	(65.000,00)	☐ ◀ ☐☐			
N. credito n°... emessa il 30/12/2017	15.000,00	✓ ☐			
		(50.000,00)			
Saldo da E/C cliente		100.000,00	☐ ■ ☐☐		
	<b>Legenda</b>				
	☐ / ☐☐	ok con scheda contabile 31.12.2017			
	☐ ■ ☐☐	ok con e/c e risposta cliente al 31.12.2017			
	☐☐☐☐	verificato incasso su e/c banca gennaio			
	☐ ◀ ☐☐	Ok verificata fattura del 31/12	<b>PREFATTURATO?</b>		
	✓ ☐	Ok verificata nota credito del 30/12			

# Circularizzazione clienti e fornitori

- Per le risposte non pervenute, predisposizione di PROCEDURE ALTERNATIVE di revisione che forniscano elementi probativi riguardanti i saldi ugualmente validi rispetto a quelli che si intendeva acquisire con le richieste di conferma.

## LE PROCEDURE ALTERNATIVE CONSISTONO IN:

- Esame dei pagamenti e degli incassi successivi: implica il controllo del partitario fornitori e del partitario clienti per verificare gli incassi ed i pagamenti a fronte di specifiche fatture di acquisto/ fatture di vendita incluse nel saldo. Nel caso per esempio il cliente ha pagato il revisore ottiene una forte evidenza sulla validità e correttezza della valutazione del saldo clienti;
- Esame degli ordini di acquisto, dei documenti di trasporto e delle copie delle fatture di vendita: se un cliente non ha pagato il revisore può esaminare la documentazione sottostante alla vendita (ordini, documenti di trasporto, fatture, contratti);
- Esame di altri documenti disponibili presso l'impresa: ad esempio esame di altra corrispondenza intercorsa fra l'impresa e il cliente o fornitore, al fine di ottenere adeguata evidenza in merito alla validità e correttezza della valutazione del saldo clienti o saldo dei fornitori.

# Circularizzazione dei clienti

Esempio di carta di lavoro

## CIRCULARIZZAZIONE CLIENTI (CC)

N.	Cod. Cliente	Nome	Codice archivio	Saldo	Risposta	Riconciliata	Procedure alternative
1	210	Bianchi	CC1	200.000	200.000		
2	450	Rossi	CC2	150.000	140.000	10.000	
3	320	Verdi	CC3	100.000			100.000
4			CC4				
5			CC5				
6			CC6				
7			CC7				
8			CC8				
9			CC9				
10			CC10				
Totale circularizzazioni				<b>450.000</b>	<b>340.000</b>	<b>10.000</b>	<b>100.000</b>
				90%	76%	2%	22%
Totale saldo scheda				500.000			

# Circularizzazione delle Banche

Principali **asserzioni** coperte:

- **Esistenza**: le disponibilità liquide verso le banche esistono, tutti i debiti sono stati rilevati. I saldi derivano da operazioni effettivamente avvenute e correttamente rilevate;
- **Completezza**: tutti gli incassi e pagamenti effettuati sono contabilizzati;
- **Competenza**: le disponibilità liquide/debiti verso le banche esposte in bilancio sono originate da operazioni rilevate, per competenza, entro la data di riferimento del bilancio. Le entrate e le uscite sono contabilizzate nel periodo di competenza;
- **Valutazione**: le disponibilità liquide/debiti verso le banche sono state valutate in conformità ai principi contabili statuiti, tenendo conto dei fattori che possono influire sul loro valore, quali ad esempio la disponibilità in valuta diversa da quella di conto, etc.
- **Corretta esposizione e classificazione**
- **Uniformità dei principi di valutazione**

# Circularizzazione delle Banche

- La principale fonte di evidenza per gli obiettivi di validità, completezza, accuratezza e valutazione è costituita dal lavoro di revisione eseguito sulla riconciliazione bancaria interna effettuata dalla società;

## CIRCULARIZZAZIONE: INVIO RICHIESTE

- E' buona prassi, ma a discrezione del giudizio professionale del revisore, circularizzare se possibile **tutte** le banche con cui l'impresa intrattiene rapporti alla data del bilancio e tutte le banche con cui i rapporti sono cessati in corso d'anno;

## ANALISI DELLE RISPOSTE:

### L'ANALISI DELLE RISPOSTE OTTENUTE DALLE BANCHE CONSENTE DI:

- Verificare la corrispondenza dei saldi confermati con quelli rilevati dagli estratti conto bancari e presenti nel prospetto di riconciliazione;
- Per i mutui e le passività a lungo termine confronto con i contratti, i verbali del CDA e i saldi esposti in bilancio;
- Verifica della corretta contabilizzazione nel periodo di competenza per le operazioni connesse a finanziamenti ottenuti nei giorni immediatamente precedenti e successivi alla chiusura dell'esercizio;

# Circularizzazione delle Banche

- Accertare che i poteri di firma siano aggiornati;
- Verificare la corrispondenza degli interessi maturati con quanto contabilizzato e lo stanziamento di eventuali ratei e risconti;
- Accertare la corrispondenza delle informazioni relative a **titoli, garanzie, impegni, rischi, contratti derivati e altre operazioni finanziarie**, con quelle ottenute dalla società (Informazioni utili anche ai fini del controllo delle informazioni inserite nei conti d'ordine e nella nota integrativa).

NB:

- Analizzare le risposte ottenute dalle banche circularizzate;
- La mancata risposta da parte di qualche banca non comporta di per sé un rilievo, ma il revisore si attiverà per ottenere informazioni attraverso procedure alternative.

# Circularizzazione delle Banche esempio di riconciliazione

Società	ABC spa	
Esercizio	31-dic-17	
<u>Riconciliazione conto N. 234567 al 31 dicembre 2017</u>		
Saldo contabilità		185.675,00 
<i>Operazioni registrate dalla banca ma non risultanti sulla contabilità della società</i>		
bonifico di xyz del 31.12.2017 (Incasso)	76.000,00	 ◀ 
competenze/oneri di fine esercizio	- 345,00	 ◀ 
		75.655,00
<i>Operazioni risultanti dalla contabilità della società ma non risultante sul C/C</i>		
disposizione di pagamento del 29.12.2017	56.000,00	   
assegno n.345	1.200,00	 ✓  
		57.200,00
Saldo da E/C banca		318.530,00 

## Legenda



ok con scheda contabile 31.12.2017



ok con e/c banca al 31.12.2017



ok con disposizione di pagamento /visto addebito in e/C di gennaio



ok verificata registrazione in gennaio 2018



ok con matrice assegno /visto addebito in e/c gennaio

**ERRORE PER LE  
COMPETENZE**

# Circularizzazione delle Banche

SOCIETA':

BILANCIO  
AL:

## SOMMARIO INFORMAZIONI DA CIRCULARIZZAZIONE BANCHE

Data invio prima  
richiesta

Data invio seconda richiesta

BANCA	CITTA'	Ref. alla lettera ricevuta	Saldi conto corrente	Saldi conti effetti	Fidi conto corrente	Garanzie prestate	Garanzie ricevute	Titoli custodia	Titoli garanzia	Vincoli su disponibilità	Cassette di sicurezza	Poteri di firma	Operazioni fuori bilancio
1													
2													
3													
4													
5													
6													
7													
8													
9													



# Circularizzazione dei Legali e Fiscalisti

- Le procedure di circularizzazione dei legali, fiscalisti, consulenti del lavoro, etc., assistono il revisore nell'analisi delle eventuali passività non registrate e nella verifica del corretto stanziamento dei fondi rischi ed oneri;
- Occorre circularizzare tutti i legali e i fiscalisti con cui l'impresa intrattiene rapporti alla data del bilancio e tutti i legali e fiscalisti con cui i rapporti sono cessati in corso d'anno.
- Eventuali risposte non ricevute comportano, da parte del revisore lo svolgimento di procedure alternative, si prevede un rilievo solo in relazione al caso in cui allo stesso revisore sia vietato di comunicare (circularizzare) il legale/fiscalista (ISA Italia n. 501 punti 9-12) o non sia in grado di svolgere procedure alternative (ISA Italia n. 501 punto 11).

# MAGAZZINO

A cura di Barbara Rampani

## Normativa di riferimento

- I. CODICE CIVILE: art. 2424 art. 2426 c. 1 n.9 – 10 - 11
- II. PC nazionali: OIC13
- III. PC internazionali: IAS2
- IV. ISA Italia n. 501
- V. TUIR: art. 92

# Contabilità di magazzino

**SOGGETTI OBBLIGATI:** L'art. 14, c. 1, lett. d) del DPR 600/73 e l'art. 1 comma 1, del DPR 695/96, prevede, l'obbligo di tenuta della contabilità di magazzino per i contribuenti in **contabilità ordinaria** che per **due** esercizi **consecutivi** superano entrambi i seguenti limiti:

1. **Totale ricavi** (Artt. 57 e 85 Tuir) > € **5.164.568,99** (10 miliardi di lire)
2. **Totale rimanenze** (art.92 Tuir) + opere e servizi ultrannuali (Art. 93 Tuir) > € **1.032.913,80** (2 miliardi di lire)

L'obbligo scatta a partire dal secondo periodo d'imposta successivo al superamento delle soglie, ossia se una società negli anni **n e n+1 ha superato entrambi i suddetti limiti**, l'obbligo della contabilità di magazzino scatterà a partire **dall'anno n+3**.

**Adempimenti:** tenere le scritture ausiliarie di magazzino con criteri di sistematicità, ordinata contabilità (ex. art. 2219 cc.) e provvedere alla registrazione delle quantità entrate/uscite dei singoli beni o per categorie omogenee mediante annotazioni giornaliere o periodiche, purchè con scadenza non superiore al mese.

## Contabilità di magazzino

**ESCLUSIONI:** possono non essere registrati (purché non costituiscano oggetto dell'attività):

- i beni in corso di lavorazione
- i titoli azionari e obbligazionari
- i materiali di consumo non incorporati nel prodotto
- i materiali per le manutenzioni, la cancelleria ed i ricambi

Possono essere esclusi tutti i movimenti relativi a singoli beni o categorie omogenee il cui costo complessivo nel periodo d'imposta precedente **non supera il 20%** di quello sostenuto nello stesso periodo per tutti i beni soggetti alla registrazione. I beni o le categorie omogenee che possono essere esclusi devono essere scelti tra quelli di **trascurabile rilevanza percentuale**.

**SANZIONI:** l'omessa tenuta della contabilità di magazzino legittima l'accertamento induttivo

E' considerata inattendibile la contabilità che, seppur corretta, presenta irregolarità gravi, numerose e ripetute tali da condurre a risultati notevolmente differenti da quelli rilevati da altre fonti (DRP 570/1996).

# Obiettivi di revisione delle rimanenze di magazzino

<b>Asserzioni</b>	<b>Descrizione</b>
Completezza (C)	E' stato incluso nel bilancio tutto ciò che avrebbe dovuto essere stato registrato o esposto in nota integrativa. Non ci sono rimanenze di magazzino non registrate o non esposte; la nota integrativa non ha elementi mancanti o incompleti.
Esistenza (E)	Tutto ciò che è registrato o esposto nel bilancio esiste. Le rimanenze di magazzino e gli altri aspetti inclusi in nota integrativa esistono, si sono manifestati e sono pertinenti all'impresa.
Accuratezza e Competenza (A)	Tutte le rimanenze di magazzino sono di proprietà dell'impresa e sono state registrate per un corretto importo e per competenza nell'esercizio corretto. Tale aspetto include anche l'appropriata classificazione degli importi e l'appropriata esposizione della nota integrativa.
Valutazione (V)	Le rimanenze di magazzino sono registrate in bilancio a un valore appropriato. Qualsiasi correzione causata da valutazioni richieste dalla loro natura o dai principi contabili applicabili è stata correttamente registrata.

# La pianificazione del lavoro di revisione

La PIANIFICAZIONE ha i seguenti obiettivi:

- valutare i **rischi inerenti** correlati al ciclo magazzino e al valore delle rimanenze in bilancio;
- comprendere e valutare il ***Sistema di Controllo Interno*** con riferimento ai movimenti di magazzino, alla contabilità di magazzino e industriale e alle procedure di inventario fisico per definire il correlato **rischio di controllo**;
- effettuare verifiche di coerenza rispetto ai valori reddituali e patrimoniali correlati al ciclo di trasformazione, al fine di individuare eventuali sovra/sottostime delle rimanenze rispetto ad altri parametri fisico-tecnici o economico-finanziari;
- definire quindi il livello di **rischio di individuazione** e la portata delle procedure di validità (test di sostanza).

# La pianificazione del lavoro di revisione

La valutazione del RISCHIO INERENTE dipende da:

- Settore aziendale di appartenenza
- Specificità produttive/organizzative aziendali
- Ciclo del magazzino

E si coniuga attraverso tre prospettive:

- Grado di dinamismo delle operazioni
- Grado di articolazione delle operazioni
- Rilevanza degli interessi contrapposti



# La pianificazione del lavoro di revisione

## RISCHIO INERENTE

	Grado di dinamismo delle operazioni	Grado di articolazione delle operazioni	Rilevanza degli interessi contrapposti
Settoriale	<ul style="list-style-type: none"> <li>- stagionalità vendite</li> <li>- variazione normative settore</li> <li>- andamento prezzi</li> <li>- livello di concorrenza</li> <li>- andamento di settore</li> <li>- instabilità mercati di approvvigionamento</li> <li>- instabilità canali distributivi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- complessità applicazione normative</li> <li>- grado di articolazione normativa fiscale</li> <li>- grado diversificazione combinazioni prodotto-mercato-tecnologia</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- livello di monitoraggio degli organi fiscali</li> <li>- livello di conflittualità sindacale</li> </ul>
Aziendale	<ul style="list-style-type: none"> <li>- lancio nuovi prodotti</li> <li>- declino prodotti esistenti</li> <li>- varietà cause obsolescenza</li> <li>- variaz. disponibilità materie prime</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- varietà delle modalità produttive/comm.li</li> <li>- compresenza di vendite con spedizione e conto deposito (consignment stock)</li> <li>- presenza e varietà di diritto di reso</li> <li>- varietà dei requisiti di conformità dei prodotti/servizi ceduti</li> <li>- complessità e peculiarità dei sistemi informativi aziendali</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- piani di incentivazione del management</li> <li>- motivazione/opportunità del management ad "alterare" le stime delle rimanenze</li> <li>- suscettibilità alla contestazione da parte dei clienti sulla qualità dei prodotti, tempi di consegna ecc.</li> <li>- suscettibilità all'effettuazione di resi clienti</li> <li>- suscettibilità alla contestazione da parte dei clienti sulla gestione dei beni di proprietà di questi in lavorazione/deposito presso la società (e viceversa: lavorazioni esterne)</li> </ul>

# La pianificazione del lavoro di revisione

## RISCHIO INERENTE

Magazzino	<ul style="list-style-type: none"><li>- cali fisico/tecnici dei prodotti</li><li>- fluttuazioni nel livello degli scarti/sfridi</li><li>- rilevanza di prodotti/materiali a rischio deperibilità</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- numerosità dei reparti produttivi</li><li>- complessità dei cicli di lavorazione</li><li>- rilevanza degli scarti/sfridi</li><li>- numerosità e layout aree giacenza</li><li>- rigidità/flessibilità delle produzioni (lotti, riattrezzaggi)</li><li>- complessità delle misurazioni fisico-tecniche delle giacenze (unità di misura)</li><li>- rilevanza degli acquisti/vendite con clausole particolari di trasferimento della proprietà e diversi "inco terms"</li><li>- rilevanza di acquisti con merci viaggianti per percorsi significativi</li><li>- complessità delle modalità di attribuzione dei costi diretti industriali (CdC, cost drivers ecc.)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- livello di conflittualità di alcune categorie di clienti per contestazione di elementi quali/quantitativi della fornitura</li><li>- rischio furti/frodi da parte dei dipendenti</li></ul>
-----------	--	---	---

# La pianificazione del lavoro di revisione

La valutazione del **RISCHIO DI CONTROLLO** comporta l'analisi delle procedure amministrativo-contabili con riferimento alle rimanenze di magazzino, che normalmente si articola nei seguenti sottosistemi:

- Procedura per il ricevimento dei beni
- Procedura per la disposizione dei beni nell'area di giacenza
- Procedura per i prelievi interni/versamenti da produzione
- Procedura per la spedizione dei beni
- Procedura per la rilevazione contabile delle movimentazioni (contabilità di magazzino)
- Procedura di inventario fisico periodico

# La pianificazione del lavoro di revisione



# La pianificazione del lavoro di revisione

L'obiettivo di controllo relativo all'**attendibilità** delle quantità fisiche presuppone la concordanza dei dati ottenuti mediante le procedure contabilità di magazzino e inventari fisici.

Ma la concordanza dei dati è importante anche negli altri sottostemi procedurali:

- Errori nella gestione elementare (carichi/scarichi) dei movimenti fisici dei beni della loro disposizione nell'area giacenza possono causare rilevazioni errate nella contabilità di magazzino.
- Errori e "disordine" nella gestione dei movimenti fisici dei beni e della loro disposizione nell'area di giacenza possono rendere impraticabile o difficile da eseguire l'inventario fisico periodico.

# La pianificazione del lavoro di revisione

## PUNTI DI CONTROLLO PER AREA CHE POSSONO ANCHE ESSERE OGGETTO DI TEST DI CONFORMITA'

### Ricevimento beni

- Identificazione beni in entrata
- Controlli e collaudi (verifica qualità in entrata)
- Riscontro con ordini

### Disposizione nell'area di giacenza

- Adeguata dislocazione logistica
- Adeguata salvaguardia fisica
- Agevole individuazione/ubicazione
- Individuazione slow moving e obsolescenza
- Identificazione responsabili di area

# La pianificazione del lavoro di revisione

## PUNTI DI CONTROLLO PER AREA CHE POSSONO ESSERE ANCHE OGGETTO DI TEST DI CONFORMITA'

### Prelievi interni/versamenti da produzione

- Corretta identificazione del prelievo/versamento
- Identificazione dei soggetti e delle destinazioni
- Adeguata documentazione/tracciabilità autorizzazioni
- Rilevazioni scarti e sfridi

### Spedizione

- Riscontro merce con documentazione di autorizzazione uscita
- Corretta emissione documenti uscita
- Tempestivo inoltro merci ai destinatari
- Segnalazione dell'uscita agli uffici che si occupano di fatturazione e contabilità di magazzino

# La pianificazione del lavoro di revisione

## PUNTI DI CONTROLLO PER AREA

### Rilevazione contabile movimenti (co.mag.)

- Tempestività registrazioni
- Controllo livello giacenze (punto di riordino)
- Individuazione slow moving e obsolescenza
- Informazioni per la determinazione dei costi/valorizzazione
- Analisi delta fisico/contabile

### Inventario fisico

- In unica soluzione e completo
- Con inventari parziali su base ciclica (cd “rotativo”)
- Con altri metodi (ad es. campionamento)



# La pianificazione del lavoro di revisione

## ESEMPI DI TEST DI VALIDITA' CIRCA L'INVENTARIO FISICO

ASSERZIONE DI BILANCIO	OBIETTIVI DI REVISIONE	PROCEDURE DI REVISIONE
Esistenza (E) Accuratezza (A) Completezza (C) Diritti e Obblighi (RO)	Accertamento esistenza fisica Accertarsi che le quantità inventariali siano correttamente riportate nei prospetti di valorizzazione Accertarsi che le rimanenze siano di effettiva proprietà dell'azienda.	Osservazione dell'inventario fisico, conte dirette del revisore, circolarizzazione "terzisti" Riconciliazioni con tabulati definitivi (Tracing) Conoscenza del ciclo produttivo e indagini presso il cliente.
Competenza (CO)	Verifica competenza costi e ricavi	Procedure di cut-off
Valutazione (V)	Verifica esistenza merce obsoleta e a lento rigiro	Verifica sui prodotti in slow moving al fine di successivo utilizzo nelle analisi di valorizzazione

# La pianificazione del lavoro di revisione

## ESEMPI DI TEST DI VALIDITA' CIRCA LA VALUTAZIONE DI MAGAZZINO

ASSERZIONE DI BILANCIO	OBIETTIVI DI REVISIONE	PROCEDURE DI REVISIONE
Accuratezza (A) Valutazione (V)	Accertamento corretta valutazione e coerenza con metodi utilizzati in esercizi precedenti e conformi alle norme di legge e ai principi contabili	Verifica che i metodi siano coerenti con quelli utilizzati l'esercizio precedente e previsti dalla legge e dai principi contabili Test determinazione costo e applicazione dei metodi Lifo, Fifo, CMP
Accuratezza (A) Valutazione (V)	Accertamento valorizzazione al minore tra costo e mercato	Test Costo di sostituzione e Valore di mercato
Valutazione (V)	Accertare la presenza di rimanenze obsolete o a lento rigiro e valutarne la corretta valorizzazione	Test volti a identificare e valutare queste rimanenze
Presentazione e Informativa (PD)	Accertare la corretta classificazione e la corretta informativa	Verifica finale delle classificazioni e verifica della nota integrativa

# Tracing test

L'obiettivo del test di tracing è verificare che le quantità valorizzate siano effettivamente quelle contate.

- Confronto delle quantità totali da tabulato ricevuto in sede di inventario con quelle del tabulato definitivo
- Per i codici rilevati in sede di inventario verifica della corrispondenza tra le quantità rilevate dal revisore e quanto risulta alla società alla data di chiusura del bilancio
- Le differenze emerse vengono analizzate sia in termini di quantità che di valore
- Per i depositi presso terzi controllare le risposte alle lettere di circolarizzazione



## Tracing test

Codice	Descrizione	Q.tà in bilancio	Q.tà finali per revisore	Delta	Note
Alfa	Tube	3.000	3.000	0	-
Beta	Lamiera	800	805	5	Rettifica in aumento
Gamma	Nastri alluminio	13.000	13.000	0	-

## Market test

Effettuazione del c.d. “market test”:

- Da effettuare, se possibile, per TUTTI i codici di magazzino.
- Non sono consentite compensazioni tra utili/perdite realizzate su differenti articoli.
- Per i prodotti finiti, ottenere il dato relativo alle quantità e ai prezzi applicati alle quantità già vendute alla data dell’analisi; per le restanti quantità, utilizzare come riferimento i listini, depurati degli sconti e degli altri oneri di vendita (comprese le provvigioni ad agenti) stimabili sulla base dell’incidenza a conto economico sui ricavi.



## Carte di lavoro valutazione rimanenze

codice	descrizione	Q.tà 31/12/09	Q.tà vendute		Q.tà residue		CMP 31/12/09	Prezzo listino	ODV	Prezzo netto	(B-A)	Utile/(perdita)	
			2010	2010	(A)	8%						(B)	certi
45 0989 C	Pompa circolare 45mm	100	0	100	35,00	45,50	3,64	41,86	6,86	,00	686,00		
45 0989 V	Pompa circolare 45mm sommersa	340	25	315	42,50	55,25	4,42	50,83	8,33	208,25	2.623,95		
50 0990 C	Pompa circolare 50mm rinforzata	1350	300	1050	38,00	49,40	3,95	45,45	7,45	2.234,40	7.820,40		
50 0990 V	Pompa circolare 50mm rinforzata sommersa	40	0	40	44,00	57,20	4,58	52,62	8,62	,00	344,96		
60 0989 C	Alternatore singolo	35	2	33	14,50	15,00	1,20	13,80	(,70)	(1,40)	(23,10)		
60 0989 L	Alternatore singolo cromato	5	5	0	16,00	15,50	1,24	14,26	(1,74)	(8,70)	,00		

Perdita certa  
da stanziare

(10,10)

Perdita  
presunta da  
stanziare

(23,10)

# Principali test di revisione

Colloqui con i responsabili dell'area commerciale e logistica: comprensione delle eventuali tecniche/procedure adottate dalla Società per individuare e gestire l'obsolescenza ed il lento movimento (SLOB).

Osservazione durante la partecipazione all'inventario fisico e colloqui con dipendenti del magazzino: spesso sono molto più "diretti" dei colleghi dell'area commerciale ...

Richiesta di tabulati in grado di identificare il tasso di rotazione (movimenti di uscita storici o previsionali); test degli stessi (accuratezza, completezza, correttezza parametri utilizzati); diversamente, richiesta dei dati per effettuare direttamente opportuni simulazioni e ricalcoli in "Excel" o "Access"

# Principali test di revisione

Particolarità nell'esecuzione delle verifiche:

- Isolare le causali anomale (ad es. movimentazioni interne)
- Elementi diretti (listini prezzo, ordini) vs. elementi indiretti (oneri finanziari, costo magazzinaggio)
- Discussione specifica vs. svalutazione % basata su esperienza o ragionevolezza
- Attenzione alle implicazioni e rischi fiscali: codici (s)valutati direttamente a 1 euro .....



***Grazie per l'attenzione***



**Corso di formazione:  
le nuove regole della Revisione legale  
gestione del rischio e procedure operative  
(terza giornata)**

A cura: Michele Zampieri, Barbara Rampani, Stefano Casarotti, Massimo Zuccato

Verona, 28 novembre 2017

# **Relazione di revisione**

A cura di Massimo Zuccato



# ISA Italia

ISA	TITOLO
700	Formazione del giudizio e relazione sul bilancio
701	Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente
705	Modifiche al giudizio e relazione del revisore indipendente
706	Richiami di informativa e paragrafi di altri aspetti nella relazione del revisore indipendente
710	Informazioni comparative – Dati corrispondenti e bilancio comparativo
720	Le Responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile
720B	La responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio sulla coerenza

# Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700

- **Oggetto:** il principio ISA Italia 700 tratta della responsabilità del revisore per la formazione del giudizio sul bilancio, oltreché della forma e del contenuto della relazione di revisione emessa in esito alla revisione contabile del bilancio.
- **Decorrenza:** NON EIP: revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi post 06/08/16  
EIP: revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi post 17/06/16
- **Obiettivi:** il revisore deve formarsi un giudizio sul bilancio fondato sulla valutazione delle conclusioni tratte dagli elementi probativi acquisiti ed esprimere chiaramente tale giudizio mediante una relazione scritta.

## Formazione del giudizio sul bilancio

Il revisore deve formarsi un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia redatto in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Si deve valutare che:

1. i bilanci espongano adeguatamente i principi contabili significativi scelti e applicati;
2. i principi contabili scelti e applicati siano coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e siano appropriati;
3. le stime contabili effettuate dalla direzione siano ragionevoli;
4. le informazioni presentate in bilancio siano pertinenti, attendibili, comparabili e comprensibili;
5. il bilancio fornisca un'informativa adeguata;
6. la terminologia utilizzata in bilancio sia appropriata.

# Nuovo ordine dei paragrafi nella relazione ISA Italia n. 700

	VECCHIO		NUOVO	
1	Titolo	1	Titolo	↔
2	Destinatario	2	Destinatario	↔
3	Paragrafo introduttivo <b>X</b>	3	Giudizio	↑
4	Responsabilità della direzione	4	Elementi alla base del giudizio	↑
5	Responsabilità del revisore	5	Richiami d'informativa e altri aspetti	↑
6	Elementi alla base del giudizio	6	Responsabilità della direzione	↓
7	Giudizio	7	Responsabilità del revisore	↓
8	Richiami d'informativa e altri aspetti	8	Altri obblighi di reportistica	
9	Sede, data, firma	9	Sede, data, firma	↔

## 1-2. Titolo e Destinatari (ISA Italia 700)

- La relazione di revisione deve avere un titolo in cui viene esplicitamente indicato che si tratta della relazione di un revisore indipendente.
- Il titolo della relazione di revisione deve indicare il riferimento all'art. 14 del D.Lgs. 39/10.

**Esempio** «*Relazione del revisore indipendente ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 (da integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento)*».

- La relazione di revisione deve indicare il destinatario in base alle circostanze dell'incarico.
- Se l'incarico è conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, i destinatari della relazione di revisione sono gli azionisti/soci della società

**Esempio** «*Agli azionisti della ABC S.p.A.*».



## 3. Giudizio del Revisore (ISA Italia 700)

In questo paragrafo si deve:

- identificare l'impresa il cui bilancio è stato oggetto di revisione contabile;
- dichiarare che il bilancio è stato oggetto di revisione contabile;
- identificare l'intestazione di ciascun prospetto che costituisce il bilancio;
- fare riferimento alle note che includono anche la sintesi dei più significativi principi contabili applicati;
- specificare la data o il periodo amministrativo di riferimento.

In caso di disaccordo tra i revisori, ogni revisore legale o società di revisione presenta il proprio giudizio in un paragrafo distinto della relazione di revisione, indicando i motivi del disaccordo.

### **Esempio (giudizio senza modifica)**

#### **«Giudizio**

*Ho/abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Società \_ Spa (la Società) costituito dallo stato patrimoniale al \_/\_/\_, dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.*

*A mio/nostro giudizio, il bilancio d'esercizio/consolidato fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società al \_/\_/\_, del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione».*

## 4. Elementi alla base del giudizio (ISA Italia 700)

In questa sezione si devono indicare:

- dichiarazione di conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia);
- richiamo alla sezione relativa alle responsabilità del revisore stabilite dai principi di revisione internazionali;
- dichiarazione di indipendenza dall'impresa in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile.

### **Esempio (giudizio senza modifica)**

#### **«Elementi alla base del giudizio**

*Ho/Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Le mie/nostre responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio d'esercizio/consolidato della presente relazione. Sono/Siamo indipendente rispetto alla Società in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio. Ritengo/Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio/nostro giudizio».*

# Giudizio con modifiche del Revisore (ISA Italia 705)

- Giudizio con modifica laddove il Revisore:
  - concluda che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi; ovvero
  - non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi.
- Tre tipologie di giudizi con modifica:
  - il giudizio con rilievi: per motivi quantitativi, qualitativi o limitazione nelle procedure di revisione;
  - la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio: per problemi nell'acquisire elementi probativi sufficienti oppure per mancanza di continuità aziendale;
  - il giudizio negativo: per errori significativi e pervasivi oppure per mancanza di continuità aziendale.

# Giudizio con modifiche del Revisore (ISA Italia 705)

Errore significativo: differenza tra l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa di una voce iscritta in un prospetto di bilancio rispetto a quanto richiesto per tale voce affinché sia conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. 1- appropriatezza dei principi contabili scelti; 2- applicazione dei principi contabili scelti; 3- appropriatezza o adeguatezza dell'informativa di bilancio.

Errore pervasivo: non si limita a specifici elementi, conti o voci del bilancio; oppure, pur limitandosi a specifici elementi, conti o voci di bilancio, rappresenta o potrebbe rappresentare una parte sostanziale del bilancio; ovvero, con riferimento all'informativa di bilancio, assume un'importanza fondamentale per la comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori.

TIPOLOGIA GIUDIZIO	TIPO DI ERRORI
Giudizio con rilievi	Significativi, ma non pervasivi
Giudizio negativo	Significativi e pervasivi
Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio	Non individuati, ma potenzialmente significativi e pervasivi

# Giudizio con modifiche del Revisore (ISA Italia 705)

TIPOLOGIA DI GIUDIZIO	PARAGRAFO «GIUDIZIO...»	PARAGRAFO «ELEMENTI ALLA BASE...»	PARAGRAFO «ELEMENTI ALLA BASE...»	ALTRO
Giudizio con rilievi	Δ titolo	Δ titolo	Descrizione effetti	
Giudizio negativo	Δ titolo	Δ titolo	Descrizione effetti	
Impossibilità di esprimere un giudizio	Δ titolo	Δ titolo	Descrizione effetti	Δ «Responsabilità del Revisore»

## Esempio 1 (giudizio con rilievi dovuto ad un errore significativo)

### «Giudizio con rilievi

*Ho/abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Società \_ Spa (la Società) costituito dallo stato patrimoniale al \_/\_/\_, dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.*

*A mio/nostro giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nella sezione Elementi alla base del giudizio con rilievi della presente relazione, il bilancio d'esercizio/consolidato fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società al \_/\_/\_, del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.*

### **Elementi alla base del giudizio con rilievi**

*Le rimanenze di magazzino della Società sono iscritte nello stato patrimoniale per un importo di \_. Gli amministratori non hanno valutato le rimanenze di magazzino, nello specifico trattasi di merci, al minore tra il costo e il loro valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato...ecc.*

*Ho/Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Le mie/nostre responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio d'esercizio della presente relazione. Sono/Siamo indipendente rispetto alla Società in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio. Ritengo/Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio/nostro giudizio».*

# Giudizio con modifiche del Revisore (ISA Italia 705)

## Esempio 2 (giudizio negativo dovuto ad un errore significativo e pervasivo)

### «Giudizio negativo

*Ho/abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Società \_ Spa (la Società) costituito dallo stato patrimoniale al \_/\_/\_, dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.*

*A mio/nostro giudizio, a causa della rilevanza di quanto descritto nella sezione Elementi alla base del giudizio negativo della presente relazione, il bilancio d'esercizio/consolidato non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società al \_/\_/\_, del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.*

### Elementi alla base del giudizio negativo

*Come indicato nella Nota Integrativa, il Gruppo non ha consolidato il bilancio della controllata \_ acquisita nel corso del \_ ... ecc.*

*Ho/Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Le mie/nostre responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio d'esercizio della presente relazione. Sono/Siamo indipendente rispetto alla Società in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio. Ritengo/Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio/nostro giudizio negativo».*



# Giudizio con modifiche del Revisore (ISA Italia 705)

## Esempio 3 (impossibilità di esprimere un giudizio) 1/2

### «Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio»

*Sono stato incaricato/Siamo stati incaricati di svolgere la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Società \_ Spa (la Società) costituito dallo stato patrimoniale al \_\_/\_\_/\_\_, dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.*

*Non esprimo/esprimiamo un giudizio sul bilancio d'esercizio della Società. A causa della rilevanza di quanto descritto nella sezione Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio della presente relazione, non sono stato/siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio/nostro giudizio sul bilancio.*

### Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

*Sono stato incaricato/siamo stati incaricati di svolgere la revisione contabile del bilancio d'esercizio al \_\_/\_\_/\_\_ solo successivamente a tale data e pertanto non ho/abbiamo assistito all'inventario fisico delle rimanenze di magazzino all'inizio e alla fine dell'esercizio. Non sono stato/siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati mediante lo svolgimento di procedure alternative relativamente alle quantità del magazzino in giacenza al \_\_/\_\_/\_\_-1 e \_\_/\_\_/\_\_ che sono iscritte nello stato patrimoniale rispettivamente a \_ e a \_. Inoltre, l'introduzione nel mese di settembre \_\_ di un nuovo sistema informativo di gestione dei crediti ha determinato numerosi errori nei crediti stessi. Alla data della presente relazione, gli amministratori stavano ancora rimediando alle carenze del sistema e correggendo gli errori. Non sono stato/siamo stati in grado di confermare né di verificare con procedure alternative i crediti inclusi nello stato patrimoniale per un importo totale di \_ al \_\_/\_\_/\_\_. A causa della rilevanza di tali aspetti non sono stato/siamo stati in grado di determinare se si sarebbe potuta riscontrare la necessità di rettifiche rispetto alle rimanenze di magazzino nonché ai crediti, registrati o non registrati, e agli elementi che costituiscono il conto economico ed il rendiconto finanziario.*





# Giudizio con modifiche del Revisore (ISA Italia 705)

## Esempio 3 (impossibilità di esprimere un giudizio) 2/2

### ***Responsabilità del revisore/della società di revisione per la revisione contabile del bilancio d'esercizio***

*È mia/nostra la responsabilità di svolgere la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) e di emettere la relazione di revisione. Tuttavia, a causa di quanto descritto nella sezione Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio nella presente relazione, non sono stato/siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio/nostro giudizio sul bilancio d'esercizio.*

*Sono indipendente/Siamo indipendenti rispetto alla Società in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio».*

## 5. Richiami d'informativa e altri aspetti (ISA Italia 706)

- Richiamo di informativa (opzionale): un paragrafo inserito nella relazione di revisione che fa riferimento ad un aspetto oggetto di appropriata informativa nel bilancio che, secondo il giudizio professionale del revisore, riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori.
- Paragrafo relativo ad altri aspetti (opzionale): un paragrafo inserito nella relazione di revisione che fa riferimento ad un aspetto diverso da quelli presentati o oggetto di informativa nel bilancio che, secondo il giudizio professionale del revisore, è rilevante ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione.
- Nel presente paragrafo inserire gli «Aspetti chiavi della revisione contabile (EIP)» secondo l'ISA Italia 701 (se presenti).

### Esempio

#### **Richiamo d'informativa**

*Richiamo/Richiamiamo l'attenzione sul paragrafo della Nota Integrativa, che descrive gli effetti di un incendio negli impianti di produzione della Società. Il mio/nostro giudizio non è espresso con rilievi in relazione a tale aspetto.*

#### **Altri aspetti**

*Il bilancio della \_ Spa per l'esercizio chiuso al \_/\_/\_-1 è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore che, in data \_/\_/\_, ha espresso un giudizio senza rilievi su tale bilancio.*



## 6. Responsabilità della direzione per il bilancio (ISA Italia 700)

- Responsabilità degli amministratori/componenti del consiglio di gestione per il bilancio relativamente a:
  - la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo ed in assenza di errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
  - la valutazione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento (continuità aziendale).
- Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10 si deve fare riferimento alla «redazione del bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta».
- Responsabilità del collegio sindacale relativamente alla vigilanza sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.

## 6. Responsabilità della direzione per il bilancio (ISA Italia 700)

### Esempio

#### **«Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio d'esercizio**

*Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio/consolidato che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.*

*Gli amministratori sono responsabili per la valutazione della capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, nella redazione del bilancio d'esercizio, per l'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale, nonché per una adeguata informativa in materia. Gli amministratori utilizzano il presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio d'esercizio a meno che abbiano valutato che sussistano le condizioni per la liquidazione della Società o per l'interruzione dell'attività o non abbiano alternative realistiche a tali scelte.*

*Il collegio sindacale ha la responsabilità della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria della Società».*

## 7. Responsabilità del revisore (ISA Italia 700)

Tale sezione della relazione di revisione deve:

1. dichiarare che gli obiettivi del revisore sono:

- l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamento o eventi non intenzionali;
- l'emissione di una relazione di revisione che includa il proprio giudizio.

2. Dichiarare che per la ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza che tuttavia non fornisce la garanzia che una revisione contabile individui sempre un errore significativo.

3. Dichiarare che gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e alternativamente:

- dichiarare che essi sono considerati significativi qualora siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio;
- fornire una definizione o una descrizione della significatività in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

## 7. Responsabilità del revisore (ISA Italia 700)

4. dichiarare che il revisore esercita il giudizio professionale e mantiene lo scetticismo professionale per tutta la durata dell'incarico;
  5. descrivere la revisione contabile, dichiarando le responsabilità del revisore in merito a determinate attività;
  6. dichiarare le ulteriori responsabilità del revisore nell'incarico di revisione contabile di gruppo in caso di bilancio consolidato;
  7. dichiarare che il revisore comunica ai responsabili delle attività di governance i risultati significativi emersi, incluse le eventuali carenze significativi nel controllo interno.
- La descrizione della responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio deve essere inserita nel corpo della relazione di revisione oppure in un'appendice della relazione di revisione.
  - Identificazione degli aspetti chiave che hanno richiesto al revisore un'attenzione significativa nello svolgimento della revisione contabile (ISA Italia 701, applicabile ai bilanci delle società quotate o a discrezione del revisore).

## 7. Responsabilità del revisore (ISA Italia 700)

### Esempio

#### **«Responsabilità del Revisore/della società di revisione per la revisione contabile del bilancio d'esercizio/consolidato**

*I miei/nostri obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio/consolidato nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, e l'emissione di una relazione di revisione che includa il mio/nostro giudizio. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza che, tuttavia, non fornisce la garanzia che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) individui sempre un errore significativo, qualora esistente. Gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio d'esercizio/consolidato.»*

## 8. Altri obblighi di reportistica (ISA Italia 700)

### Giudizio di coerenza della relazione sulla gestione (SA Italia 720B)

- Decorrenza: per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi successivi al 01/07/2016.
- Gli obiettivi del revisore sono i seguenti:
  - formarsi un giudizio sulla coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta, e sulla loro conformità alle richieste provenienti dalle norme di legge (CFR Appendice 1 SA Italia 720B);
  - considerare l'esistenza, sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione, di eventuali errori significativi nella relazione sulla gestione e in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta;
  - rilasciare nella propria relazione di revisione una dichiarazione sugli eventuali errori significativi, fornendo indicazioni sulla natura di tali errori, ove presenti.
- La dichiarazione sugli eventuali errori significativi formulata alla luce delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione contabile del bilancio non costituisce l'espressione di un giudizio professionale e non è pertanto destinata a fornire alcuna forma di assurance.



## Giudizio sulla relazione sulla gestione (SA Italia 720B)

Nel caso in cui un revisore, pur se in presenza di giudizio senza modifica sul bilancio, rilevi le seguenti anomalie nella relazione sulla gestione, non corrette dalla direzione, deve esprimere i seguenti giudizi:

ANOMALIA	DEFINIZIONE	RILIEVO IN RELAZIONE	DESCRIZIONE IN RELAZIONE
Incoerenza	Informazioni in contraddizione rispetto al bilancio		
Incoerenza significativa	Potrebbe influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori del bilancio	Giudizio sulla coerenza con rilievi o negativo	Descrizione dell'incoerenza significativa riscontrata
Mancanza di conformità	Assenza di informazioni richieste dalle norme di legge	Giudizio di non conformità alle norme di legge	Indicazioni sulla mancanza di conformità
Errore nella relazione sulla gestione	Informazioni non correttamente rappresentate e/o non concordati rispetto alle conoscenze dell'impresa		
Errore significativo nella relazione sulla gestione	Potrebbe influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori del bilancio	Dichiarare tale circostanza nel relativo paragrafo della relazione di revisione	Fornire indicazioni sulla natura dell'errore riscontrato

## Giudizio sulla relazione sulla gestione (SA Italia 720B)

- In caso di un giudizio con rilievi sul bilancio, il revisore deve valutare nelle specifiche circostanze i riflessi sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità e/o rilascio della dichiarazione, derivanti dalla parziale inattendibilità del bilancio.
- In caso di un giudizio negativo sul bilancio o di dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, il revisore deve concludere di non essere in grado di esprimere il giudizio sulla coerenza e sulla conformità né di rilasciare la dichiarazione sugli eventuali errori significativi.

## Esempio

### **«Relazione su altre disposizioni di legge e regolamenti**

*Gli amministratori della \_\_ Spa sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione e della relazione sul governo societario e gli assetti proprietari della \_\_ Spa al \_\_/\_\_/\_\_, incluse la loro coerenza con il relativo bilancio d'esercizio/consolidato e la loro conformità alle norme di legge.*

*Ho/Abbiamo svolto le procedure indicate nel principio di revisione SA Italia 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari indicate nell'art. 123-bis, co. 4, D.Lgs. 58/98, con il bilancio d'esercizio/consolidato della \_\_ Spa al \_\_/\_\_/\_\_ e sulla conformità delle stesse norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.*

*A mio/nostro giudizio, la relazione sulla gestione e alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari sopra richiamate sono coerenti con il bilancio d'esercizio/consolidato della \_\_ Spa al \_\_/\_\_/\_\_ e sono redatte in conformità alle norme di legge*

*Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non ho/abbiamo nulla da riportare.*



# Giudizio sulla relazione sulla gestione (SA Italia 720B)

## **Oppure**

*A mio/nostro giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nel paragrafo «Elementi alla base del giudizio con rilievi» della Relazione sul bilancio d'esercizio/consolidato, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio/consolidato della \_\_ Spa al \_\_/\_\_/\_\_ ed è redatta in conformità alle norme di legge*

*Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non ho/abbiamo nulla da riportare oltre a quanto già sopra evidenziato.*

## **Oppure**

*A causa della significatività di quanto descritto nel paragrafo «Elementi alla base del giudizio negativo» della Relazione sul bilancio d'esercizio/consolidato, non sono/siamo in grado di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio/consolidato della \_ Spa al \_\_/\_\_/\_\_ e sulla conformità della stessa alle norme di legge né di rilasciare la dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione».*

## 9. Nome, firma, sede e data della relazione (ISA Italia 700)

- Il nome del responsabile dell'incarico deve essere indicato nella relazione di revisione per le revisioni contabili dei bilanci redatti per scopi di carattere generale dalle società quotate (tranne in caso di minaccia significativa per la sicurezza personale).
- La relazione deve essere firmata dal revisore. In caso di soggetto giuridico, la firma è apposta in nome e per conto del soggetto incaricato alla revisione.
- La relazione deve indicare il luogo nel quale il revisore esercita la propria attività.
- La relazione di revisione deve riportare una data non antecedente alla data in cui il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il proprio giudizio sul bilancio, anche in considerazione del fatto che la data della relazione informa gli utilizzatori della stessa sul fatto che il revisore ha tenuto in considerazione l'effetto degli eventi e delle operazioni di cui sia venuto a conoscenza e che si sono verificati fino a quella data.

# Relazione del collegio sindacale/sindaco unico

- In calce alla relazione di revisione può essere inserita la relazione relativa alla vigilanza ex art. 2429, comma 2, c.c. nel caso in cui il collegio sindacale sia incaricato della revisione legale del bilancio della società, altrimenti si avranno 2 relazioni distinte.
- Per la sola parte relativa al controllo di vigilanza, si rinvia alle seguenti fonti:
  - documento «Relazione unitaria revisione legale e vigilanza» predisposto dalla Commissione Revisione e Collegio Sindacale dell'Odcec di Verona in data 27 marzo 2017;
  - documento «La relazione di revisione dei sindaci revisori per il bilancio del 2016» predisposto dal Cndcec nel mese di marzo 2017;
  - documento «La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti» predisposto dal Cndcec nel mese di marzo 2017.

# Relazione ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.

## Esempio

### **«B) Relazione ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.**

*B1) Attività di vigilanza ai sensi dell'art. 2403 e ss. c.c.*

#### *Conoscenza della società, valutazione dei rischi e rapporto sugli incarichi affidati*

*Dato atto dell'ormai consolidata conoscenza che il collegio sindacale dichiara di avere in merito alla società e per quanto concerne:*

*i) la tipologia dell'attività svolta;*

*ii) la sua struttura organizzativa e contabile;*

*tenendo anche conto delle dimensioni e delle problematiche dell'azienda, viene ribadito che la fase di "pianificazione" dell'attività di vigilanza - nella quale occorre valutare i rischi intrinseci e le criticità rispetto ai due parametri sopra citati - è stata attuata mediante il riscontro positivo rispetto a quanto già conosciuto in base alle informazioni acquisite nel tempo. È stato, quindi, possibile confermare che:*

*- l'attività tipica svolta dalla società non è mutata nel corso dell'esercizio in esame ed è coerente con quanto previsto all'oggetto sociale;*

*- l'assetto organizzativo e la dotazione delle strutture informatiche sono rimasti sostanzialmente invariati;*

*- le risorse umane costituenti la "forza lavoro" non sono sostanzialmente mutate;*

*- quanto sopra constatato risulta indirettamente confermato dal confronto delle risultanze dei valori espressi nel conto economico per gli ultimi due esercizi, ovvero quello in esame (2017) e quello precedente (2016). È inoltre possibile rilevare come la società abbia operato nel 2016 in termini confrontabili con l'esercizio precedente e, di conseguenza, i nostri controlli si sono svolti su tali presupposti avendo verificato la sostanziale confrontabilità dei valori e dei risultati con quelli dell'esercizio precedente.*

## Relazione ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.

*[Ovvero: evidenziare la non confrontabilità dei valori per i motivi \_\_\_\_\_.]La presente relazione riassume, quindi, l'attività concernente all'informativa prevista dall'art. 2429, comma 2, c.c. e più precisamente su:*

- i risultati dell'esercizio sociale;*
- l'attività svolta nell'adempimento dei doveri previsti dalla norma;*
- le osservazioni e le proposte in ordine al bilancio, con particolare riferimento all'eventuale utilizzo da parte dell'organo di amministrazione della deroga di cui all'art. 2423, comma 5, c.c.;*
- l'eventuale ricevimento di denunce da parte dei soci di cui all'art. 2408 c.c.*

*Si resta, in ogni caso, a completa disposizione per approfondire ogni ulteriore aspetto in sede di dibattito assembleare. Le attività svolte dal collegio hanno riguardato, sotto l'aspetto temporale, l'intero esercizio e nel corso dell'esercizio stesso sono state regolarmente svolte le riunioni di cui all'art. 2404 c.c. e di tali riunioni sono stati redatti appositi verbali debitamente sottoscritti per approvazione unanime.*

### *Attività svolta*

*Durante le verifiche periodiche, il collegio ha preso conoscenza dell'evoluzione dell'attività svolta dalla società, ponendo particolare attenzione alle problematiche di natura contingente e/o straordinaria al fine di individuarne l'impatto economico e finanziario sul risultato di esercizio e sulla struttura patrimoniale, nonché gli eventuali rischi come anche quelli derivanti da perdite su crediti, monitorati con periodicità costante. Si sono anche avuti confronti con lo studio professionale che assiste la società in tema di consulenza e assistenza contabile e fiscale su temi di natura tecnica e specifica: i riscontri hanno fornito esito positivo.*

*Il collegio sindacale ha, quindi, periodicamente valutato l'adeguatezza della struttura organizzativa e funzionale dell'impresa e delle sue eventuali mutazioni rispetto alle esigenze minime postulate dall'andamento della gestione.*



## Relazione ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.

*I rapporti con le persone operanti nella citata struttura - amministratori, dipendenti e consulenti esterni - si sono ispirati alla reciproca collaborazione nel rispetto dei ruoli a ciascuno affidati, avendo chiarito quelli del collegio sindacale.*

*Per tutta la durata dell'esercizio si è potuto riscontrare che:*

- il personale amministrativo interno incaricato della rilevazione dei fatti aziendali non è sostanzialmente mutato rispetto all'esercizio precedente;*
- il livello della sua preparazione tecnica resta adeguato rispetto alla tipologia dei fatti aziendali ordinari da rilevare e può vantare una sufficiente conoscenza delle problematiche aziendali;*
- i consulenti e i professionisti esterni incaricati dell'assistenza contabile, fiscale, societaria e giuslavoristica non sono mutati e, pertanto, hanno conoscenza storica dell'attività svolta e delle problematiche gestionali anche straordinarie che hanno influito sui risultati del bilancio.*

*Stante la relativa semplicità dell'organigramma direzionale, le informazioni richieste dall'art. 2381, comma 5, c.c., sono state fornite dall'amministratore delegato con periodicità anche superiore al minimo fissato di sei mesi e ciò sia in occasione delle riunioni programmate, sia in occasione di accessi individuali dei membri del collegio sindacale presso la sede della società e anche tramite i contatti/flussi informativi telefonici e informatici con l'organo amministrativo: da tutto quanto sopra deriva che gli amministratori esecutivi hanno, nella sostanza e nella forma, rispettato quanto a essi imposto dalla citata norma.*

*In conclusione, per quanto è stato possibile riscontrare durante l'attività svolta nell'esercizio, il collegio sindacale può affermare che:*

- le decisioni assunte dai soci e dall'organo di amministrazione sono state conformi alla legge e allo statuto sociale e non sono state palesemente imprudenti o tali da compromettere definitivamente l'integrità del patrimonio sociale;*
- sono state acquisite le informazioni sufficienti relative al generale andamento della gestione e sulla sua prevedibile evoluzione, nonché sulle operazioni di maggior rilievo, per dimensioni o caratteristiche, effettuate dalla società;*

## Relazione ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.

- *le operazioni poste in essere sono state anch'esse conformi alla legge e allo statuto sociale e non in potenziale contrasto con le delibere assunte dall'assemblea dei soci o tali da compromettere l'integrità del patrimonio sociale;*
- *non si pongono specifiche osservazioni in merito all'adeguatezza dell'assetto organizzativo della società, né in merito all'adeguatezza del sistema amministrativo e contabile, nonché sull'affidabilità di quest'ultimo nel rappresentare correttamente i fatti di gestione;*
- *nel corso dell'attività di vigilanza, come sopra descritta, non sono emersi ulteriori fatti significativi tali da richiederne la segnalazione nella presente relazione;*
- *non si è dovuto intervenire per omissioni dell'organo di amministrazione ai sensi dell'art. 2406 c.c.;*
- *non sono state ricevute denunce ai sensi dell'art. 2408 c.c.;*
- *non sono state fatte denunce ai sensi dell'art. 2409, comma 7, c.c.;*
- *nel corso dell'esercizio il collegio ha [ovvero: non ha] rilasciato pareri previsti dalla legge e precisamente \_\_\_\_\_.*

### **B2) Osservazioni in ordine al bilancio d'esercizio**

*Il progetto di bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2017 è stato approvato dall'organo di amministrazione e risulta costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico, dal rendiconto finanziario e dalla nota integrativa.*

*Inoltre:*

- *l'organo di amministrazione ha, altresì, predisposto la relazione sulla gestione di cui all'art. 2428 c.c.;*
- *tali documenti sono stati consegnati al collegio sindacale in tempo utile affinché siano depositati presso la sede della società corredati dalla presente relazione, e ciò indipendentemente dal termine previsto dall'art. 2429, comma 1, c.c.*

## Relazione ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.

*È stato, quindi, esaminato il progetto di bilancio, in merito al quale sono fornite ancora le seguenti ulteriori informazioni:*

- *[I criteri utilizzati nella redazione del bilancio chiuso al 31 dicembre 2017 si discostano dai medesimi utilizzati per la formazione del bilancio del precedente esercizio, con riferimento alle valutazioni relative alle seguenti voci di bilancio: .....];*
- *è stata posta attenzione all'impostazione data al progetto di bilancio, sulla sua generale conformità alla legge per quello che riguarda la sua formazione e struttura e a tale riguardo non si hanno osservazioni che debbano essere evidenziate nella presente relazione;*
- *è stata verificata l'osservanza delle norme di legge inerenti la predisposizione della relazione sulla gestione e a tale riguardo non si hanno osservazioni che debbano essere evidenziate nella presente relazione;*
- *l'organo di amministrazione, nella redazione del bilancio, non ha derogato alle norme di legge ai sensi dell'art. 2423, comma 5, c.c.;*
- *è stata verificata la rispondenza del bilancio ai fatti e alle informazioni di cui si è avuta conoscenza a seguito dell'assolvimento dei doveri tipici del collegio sindacale e a tale riguardo non vengono evidenziate ulteriori osservazioni;*
- *ai sensi dell'art. 2426, comma 1, n. 5, c.c. i valori significativi iscritti ai punti B-I-1) e B-I-2) dell'attivo sono stati oggetto di nostro specifico controllo con conseguente consenso [dissenso] alla loro iscrizione nell'attivo.*
- *ai sensi dell'art. 2426, comma 1, n. 6, c.c. il collegio sindacale ha preso atto che non esiste più alcun valore di avviamento iscritto alla voce B-I-5) dell'attivo dello stato patrimoniale;*

*[ovvero: si dà atto dell'esistenza della voce "avviamento" che risulta ammortizzato in accordo con le disposizioni di legge. Il collegio sindacale, ai sensi del citato art. 2426 c.c., esprime il proprio consenso [dissenso] all'iscrizione dell'avviamento nell'attivo.];*

## Relazione ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.

- si precisa, per mero richiamo, che non sarà possibile distribuire dividendi intaccando le riserve di utili oltre l'ammontare netto dei costi di impianto e ampliamento, dei costi di sviluppo e dell'avviamento iscritti nell'attivo;
- è stata verificata la correttezza delle informazioni contenute nella nota integrativa per quanto attiene l'assenza di posizioni finanziarie e monetarie attive e passive sorte originariamente in valute diverse dall'euro;
- sono state fornite in nota integrativa le informazioni richieste dall'art. 2427-bis c.c., relative agli strumenti finanziari derivati e per le immobilizzazioni finanziarie iscritte a un valore superiore al loro fair value;
- gli impegni, le garanzie e le passività potenziali sono stati esaurientemente illustrati;
- [solo per le società che hanno istituito l'organismo di vigilanza, se non coincidente con il collegio sindacale: abbiamo acquisito informazioni dell'organismo di vigilanza (ovvero: abbiamo preso visione della/e relazione/i dell'organismo di vigilanza; ovvero: a seguito di richiesta) e non sono emerse criticità rispetto al modello organizzativo adottato che debbano essere evidenziate nella presente relazione (ovvero: sono emerse criticità riguardanti: \_\_\_)];
- [solo per le società che hanno attribuito al collegio sindacale la funzione di organismo di vigilanza: abbiamo svolto la funzione di organismo di vigilanza, in base alla delibera del consiglio di amministrazione del \_\_/\_\_/\_\_, e nell'espletamento di tale funzione non sono emerse criticità rispetto al modello organizzativo adottato che debbano essere evidenziate nella presente relazione (ovvero: sono emerse criticità riguardanti: \_\_\_)];
- in merito alla proposta dell'organo di amministrazione circa la destinazione del risultato netto di esercizio esposta in chiusura della relazione sulla gestione, il collegio non ha nulla da osservare, facendo, peraltro, notare che la decisione in merito spetta all'assemblea dei soci.

### Risultato dell'esercizio sociale

Il risultato netto accertato dall'organo di amministrazione relativo all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2017, come anche evidente dalla lettura del bilancio, risulta essere positivo per euro \_\_\_\_. [Ovvero: risulta essere negativo per euro \_\_\_\_.]

# Relazione ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.

*Il collegio concorda [non concorda] con la proposta di destinazione del risultato d'esercizio fatta dagli amministratori in nota integrativa.*

*I risultati della revisione legale del bilancio da noi svolta sono contenuti nella sezione A della presente relazione.*

### ***B3) Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio***

*Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta il collegio propone all'assemblea di approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 2017, così come redatto dagli amministratori.*

*Luogo e data \_\_\_\_\_*

*Il collegio sindacale*

*Nome e Cognome (Presidente)*

*Nome e Cognome (Sindaco effettivo)*

*Nome e Cognome (Sindaco effettivo)»*



Ordine dei  
Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili  
Verona

***Grazie per l'attenzione***