GRUPPO24ORE

LA REVISIONE LEGALE

Parma, 2 dicembre 2010

GRUPPO24ORE

Revisione legale: indipendenza, conferimento dell'incarico, revoca e dimissioni

Roberto Santini

Revisione legale

Art. 2409-bis c.c. (Revisione legale dei conti)

La revisione legale dei conti sulla società è **esercitata** da un **Revisore legale** dei **conti** o da una **società** di **revisione legale iscritti** nell'apposito **Registro**.

Le società non tenute alla **redazione** del **bilancio consolidato e** che non rientrano tra i cd. **enti di interesse pubblico** possono affidare la revisione legale dei conti al **collegio sindacale**.

- Diversità di previsione statutaria tra S.p.a. e S.r.l.
- Il collegio sindacale deve essere costituito da revisori legali iscritti nell'apposito Registro.

Regolamenti

Moltissime **disposizioni** del **decreto** (D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39) **rinviano**, per la loro **concreta attuazione**, a **Regolamenti** da emanare successivamente.

Registro

Art. 2, D.Lgs. 39/2010: l'esercizio della revisione legale è **riservato** ai **soggetti iscritti** nel **Registro**.

Il registro unico **sostituisce** gli attuali registri: quello per la revisione delle società non quotate, tenuto dal Cndcec per conto del Ministero della Giustizia e quello per le quotate tenuto dalla Consob.

Art. 43, co. 8 del decreto:

✓ accedono **di diritto** al Registro di cui all'art. 2 le persone fisiche e le società che, al momento dell'entrata in vigore del Registro di cui al Capo III, sono **già iscritti** al **Registro** dei **revisori contabili** e all'**Albo speciale** delle **società** di **revisione**.

Registro: formazione continua

Art. 5 del decreto:

✓gli iscritti nel Registro e gli iscritti nel registro del tirocinio prendono parte a **programmi** di **aggiornamento professionale**,

✓finalizzati al perfezionamento e al mantenimento delle conoscenze teoriche e delle capacità professionali,

✓secondo le modalità stabilite con **regolamento**.

Registro: controllo di qualità

Art. 20 del decreto:

✓ gli iscritti nel Registro che svolgono la revisione legale su **enti** di **interesse pubblico** sono soggetti a un controllo della qualità **almeno ogni tre anni**;

✓ gli iscritti nel Registro che non svolgono la revisione legale su enti di interesse pubblico siano soggetti a un controllo della qualità **almeno ogni sei anni**.

Registro: controllo di qualità

Tale **controllo** della **qualità**:

➢ è effettuato da persone fisiche in possesso di adeguata formazione ed esperienza professionale in materia di revisione dei conti e di informativa finanziaria e di bilancio, nonché di formazione specifica in materia di controllo della qualità;

➢ include la valutazione di:
a) **conformità** ai **principi** di **revisione** e ai **requisiti** di **indipendenza applicabili**;
b) quantità e qualità delle **risorse impiegate**;
c) **corrispettivi** per la **revisione**;
d) sistema interno di controllo della qualità nella società di revisione legale.

Revisione legale: deontologia e riservatezza

Art. 9 del decreto:
I soggetti abilitati alla revisione rispettano i principi di

- ✓ **deontologia professionale**,
- ✓ **riservatezza**,
- ✓ **segreto professionale**,

elaborati da **associazioni** e **ordini professionali** e **approvati** dal **Mef** di concerto con il Ministro della Giustizia, sentita la Consob, **ovvero emanati** dal **Mef**, di concerto con il Ministro della Giustizia, sentita la Consob.

Indipendenza e obiettività

Art. 10 del decreto:

Il revisore legale e la società di revisione legale che effettuano la revisione legale dei conti di una società:

- ✓ devono essere **indipendenti** da questa e
- ✓ **non devono essere** in **alcun modo coinvolti** nel suo **processo decisionale**.

Indipendenza e obiettività

Il revisore legale e la società di revisione legale

✓ **non effettuano** la **revisione** legale dei conti di una società qualora **tra tale società** e il **revisore legale** o la **società** di **revisione legale** o la **rete** **sussistano relazioni** finanziarie, d'affari, di lavoro o di altro genere, dirette o indirette, **comprese** quelle derivanti dalla prestazione di servizi **diversi** dalla **revisione contabile**, dalle quali un **terzo informato**, **obiettivo** e **ragionevole trarrebbe** la **conclusione** che l'**indipendenza** del **revisore legale** o della **società** di **revisione legale risulta compromessa**.

Indipendenza e obiettività: la rete

Struttura alla quale appartengono un revisore legale o una società di revisione legale, che

✓è finalizzata alla cooperazione e che persegue chiaramente la **condivisione** degli **utili** o dei **costi**

✓o fa capo a una **proprietà**, un **controllo** o una **direzione comuni** e condivide prassi e procedure comuni di controllo della qualità, la **stessa strategia aziendale**, uno **stesso nome** o una **parte rilevante** delle **risorse professionali**.

Principi di indipendenza e obiettività

Art. 10 del decreto:

I soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti rispettano

✓i **principi** di **indipendenza** e **obiettività**
✓elaborati da **associazioni** e **ordini professionali** e approvati dal Mef, sentita la Consob,
✓ovvero **emanati** dal **Mef,** sentita la Consob.

Conferimento dell'incarico

Art. 13 del decreto:

L'**assemblea**, su **proposta motivata** (Cndcec) dell'**organo** di **controllo**,
✓**conferisce** l'**incarico** di revisione legale dei conti e
✓**determina** il **corrispettivo** spettante al revisore legale o alla società di revisione legale **per** l'**intera durata** dell'**incarico** e gli eventuali criteri per l'adeguamento di tale corrispettivo durante l'incarico.
L'incarico ha la **durata** di **tre esercizi**, con scadenza alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio dell'incarico.

Corrispettivo

Il corrispettivo:

✓ non può essere subordinato ad alcuna **condizione**,
✓ non può essere stabilito in **funzione** dei **risultati** della revisione,
✓ né può dipendere in alcun modo dalla **prestazione** di **servizi diversi** dalla revisione alla società che conferisce l'incarico, alle sue controllate e controllanti, da parte del revisore legale o della società di revisione legale o della loro rete (art. 10, co. 9).

Il corrispettivo per l'incarico di revisione legale è determinato in modo da **garantire** la **qualità** e l'**affidabilità** dei **lavori** (art. 10, co. 10).

Corrispettivo: qualità e affidabilità dei lavori

A tal fine:
✓ i soggetti incaricati della revisione legale determinano le risorse professionali e le ore da impiegare nell'incarico avendo riguardo a:

a) dimensione, composizione e rischiosità delle più significative **grandezze patrimoniali**, **economiche** e **finanziarie** del **bilancio** della società che conferisce l'incarico, nonché **profili** di **rischio** connessi al processo di consolidamento dei dati relativi alle società del gruppo;
b) **preparazione tecnica** e all'**esperienza** che il lavoro richiede;
c) necessità di assicurare, oltre all'esecuzione materiale delle verifiche, un'adeguata **attività** di **supervisione** e di **indirizzo** (art. 10, co. 10).

Revoca dell'incarico

Art. 13 del decreto:

✓ l'assemblea **revoca** l'**incarico**, sentito l'organo di controllo, quando ricorra una **giusta causa**,
✓ provvedendo contestualmente a conferire l'incarico a un altro revisore legale o ad altra società di revisione legale.

Non costituisce giusta causa di revoca la **divergenza** di **opinioni** in merito ad un **trattamento contabile** o a **procedure** di **revisione**.

Dimissioni

Art. 13 del decreto:

Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati della revisione legale possono **dimettersi** dall'**incarico**, salvo il risarcimento del danno (casi e modalità da definire con regolamento Mef, sentita la Consob).

Dimissioni: effettuate in tempi e modi tali da **consentire** alla società sottoposta a revisione di **provvedere altrimenti**, salvo impedimento grave e comprovato del revisore.

Il medesimo regolamento definisce i casi e le modalità in cui può **risolversi consensualmente** o **per giusta causa** il contratto con il quale è conferito l'incarico di revisione legale.

Dimissioni

In caso di **dimissioni** o **risoluzione consensuale** del **contratto**

✓ le funzioni di revisione legale continuano a essere esercitate dal medesimo revisore legale o società di revisione legale **fino** a quando la **deliberazione** di **conferimento** del **nuovo incarico** non è divenuta **efficace** e comunque **non oltre sei mesi** dalla data delle dimissioni o della risoluzione del contratto.

Circolare 14 aprile 2010, n. 17/IR

Conferimento incarico:

- la proposta non può essere disattesa dai soci; come per la delibera di bilancio, i soci possono **approvare o respingere**, e in tal caso occorre riprendere l'*iter*.

Nota integrativa:

- salvo che la società sia inclusa in consolidamento (…) occorre indicare l'importo totale dei **corrispettivi spettanti** al revisore legale o alla società di revisione legale per la **revisione legale** dei conti annuali, l'importo totale dei corrispettivi di competenza per gli **altri servizi** di **verifica** svolti, l'importo totale dei corrispettivi di competenza per i **servizi** di **consulenza fiscale** e l'importo totale dei corrispettivi di competenza per **altri servizi diversi** dalla **revisione** contabile.

Circolare 14 aprile 2010, n. 17/IR

Relazione di revisione:

- non vi sono novità sostanziali, ma il soggetto incarico della revisione (quindi anche il collegio sindacale) deve conservare i documenti e le carte di lavoro per dieci anni dalla date della relazione di revisione (responsabilità del revisore).

Nuovi casi di nomina del collegio sindacale nella S.r.l.:

- chiarito il momento a partire dal quale sorge l'obbligo di nomina del collegio sindacale.

Nomina del collegio da parte del Tribunale:

- sono legittimati i **soci** e gli **amministratori**, nonché i **creditori**.

GRUPPO24ORE

Compiti, procedure e tecniche di revisione

Cesare D'Attilio

Doveri e compiti del collegio sindacale

OBIETTIVI

1. Identificazione del perimetro della vigilanza con un criterio basato sull'analisi del rischio (*risk approach*)

2. Controlli basati sulla diligenza professionale con obbligazione di mezzi e non di risultati

A tale proposito i compiti assegnati dalla vigente normativa riguardano le seguenti aree:

3.2. Vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto
3.3. Vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione
3.4. Vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento dell'assetto organizzativo
3.5. Vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema di controllo interno
3.6. Vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema amministrativo-contabile
3.7. Vigilanza in ordine al bilancio di esercizio e alla relazione sulla gestione
3.8. Vigilanza in ordine al bilancio consolidato e alla relazione sulla gestione

Doveri e compiti del collegio sindacale

Principi - Norma 3.2. Vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto

Riferimento normativo: art. 2403, co. 1 c.c.

Il collegio sindacale vigila sull'osservanza della legge e dello statuto.

La funzione di vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto consiste nella verifica della conformità degli atti sociali e delle deliberazioni degli organi sociali e delle deliberazioni degli organi sociali alle leggi e alle disposizioni statutarie.

Il controllo deve intendersi circoscritto alle norme che concretamente, con riferimento della struttura e delle attività sociali, possano essere ritenute critiche in ragione del rischio che il loro mancato rispetto possa comportare agli interessi della società.

Doveri e compiti del collegio sindacale

Criteri applicativi

1) provvedere a **definire** la **documentazione** ritenuta rilevante per l'esercizio di attività di vigilanza;

2) **acquisizione** delle **informazioni** mediante: la partecipazione alle riunioni degli organi sociali; lo scambio di informazioni con gli amministratori delle società, nonché con gli organi di controllo delle società controllate; acquisizione periodica di informazioni dagli amministratori delegati; acquisizione di informazioni dal soggetto incaricato della revisione legale, se presente, relativamente alle funzioni di competenza dello stesso; acquisizione di informazioni espletamento di operazioni di ispezione e controllo e lettura dei verbali precedenti

Doveri e compiti del collegio sindacale

Principi - Norma 3.3. Vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione

Riferimenti normativi: artt. 2403, co. 1, 2406, 2409 c.c.

Il collegio sindacale vigila sul rispetto dei principi di corretta amministrazione.

La vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione consiste nella verifica della conformità delle scelte di gestione ai generali criteri di razionalità economica posti dalla scienza dell'economia aziendale.

Doveri e compiti del collegio sindacale

Criteri applicativi

Il collegio sindacale vigila a che gli amministratori osservino l'obbligo di diligenza, il quale prevede: il rispetto della legge nelle scelte e la verifica della correttezza delle stesse.

A tale fine il collegio verifica che gli amministratori abbiano acquisito le migliori informazioni e le cautele richieste per la scelta in oggetto.

I sindaci, nell'ambito del loro **controllo** di **legittimità**, devono inoltre accertarsi che gli amministratori non compiano operazioni:

- estranee all'oggetto sociale;
- in conflitto di interessi con la società;
- manifestamente imprudenti o azzardate;
- che possano compromettere l'integrità del patrimonio sociale;
- volte a prevaricare o modificare i diritti attribuiti dalla legge o dallo statuto ai singoli soci;
- in contrasto con le deliberazioni assunte dall'assemblea, dal consiglio di amministrazione o dal comitato esecutivo;
- esistenza di procedure che assicurino la presenza di personale con adeguata competenza a svolgere le funzioni assegnate;
- presenza di direttive e di procedure aziendali e loro effettiva diffusione.

Doveri e compiti del collegio sindacale

La vigilanza sul procedimento decisionale adottato dagli amministratori si esercita verificando che:

✓gli atti e le deliberazioni non siano palesemente pregiudizievoli e in grado di pregiudicare l'integrità del patrimonio;

✓le scelte gestionali siano ispirate al principio di corretta informazione e di ragionevolezza, ossia siano conformi ai principi dell'economia aziendale, congruenti e compatibili con le risorse e il patrimonio di cui la società dispone;

✓gli amministratori siano consapevoli della rischiosità e degli effetti delle operazioni compiute.

Si ritiene quindi auspicabile che: gli amministratori si esprimano su una **esplicita proposta di delibera**, che il collegio sindacale richieda agli amministratori i principali indicatori di bilancio, particolare attenzione deve infine essere portata, all'informativa sulle garanzie rilasciate dalla società e alle garanzie richieste dalla stessa in merito alle operazioni effettuate.

Qualora a seguito dell'attività di vigilanza si riscontri **criticità** nel rispetto dei principi di corretta amministrazione, i sindaci devono richiedere chiarimenti sull'operato agli amministratori. Nel caso in cui gli amministratori non forniscano chiarimenti il collegio sindacale, come estrema *ratio* può convocare l'assemblea dei soci, se anche quest'ultima non provvede, il collegio sindacale può proporre denunzia al Tribunale.

Doveri e compiti del collegio sindacale

Principi - Norma 3.4. Vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento dell'assetto organizzativo

Riferimenti normativi: art. 2403, co. 1 c.c.

Il collegio sindacale vigila sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo della società.

Per assetto organizzativo si intende il complesso delle direttive e delle procedure stabilite per garantire che il potere decisionale sia assegnato ed effettivamente esercitato ad un appropriato livello di competenza e responsabilità.

Un assetto organizzativo è adeguato se presenta una struttura compatibile alle dimensioni della società, nonché alla natura e alle modalità di perseguimento dell'oggetto sociale.

Doveri e compiti del collegio sindacale

Criteri applicativi

Tra le dimensioni aziendali e l'assetto organizzativo, esiste una relazione di interdipendenza.
I sindaci valutano l'**adeguatezza** dell'**assetto organizzativo** ponendo attenzione ai seguenti elementi:

✓separazione e contrapposizione di responsabilità nei compiti e nelle funzioni;
✓chiara definizione delle deleghe o dei poteri di ciascuna funzione;
✓verifica costante da parte di ogni responsabile sul lavoro svolto dai collaboratori.

Un assetto organizzativo adeguato presenta:

•redazione di un organigramma aziendale con chiara identificazione delle funzioni, dei compiti e delle linee di responsabilità;
•esercizio dell'attività decisionale e direttiva della società da parte dei soggetti ai quali sono attribuiti i relativi poteri;

Doveri e compiti del collegio sindacale

All'inizio del mandato, il collegio sindacale:

- legge i verbali precedenti relativi al periodo di tempo ritenuto significativo;
- acquisisce la conoscenza dell'assetto organizzativo aziendale, prendendo in considerazione:
  - l'oggetto sociale;
  - il settore di attività;
  - il mercato in cui opera la società;
  - la sua struttura interna;
- valuta l'adeguatezza di tale assetto;
- segnala agli amministratori, informandone il soggetto incaricato della revisione legale, se presente, eventuali profili di rischio riscontrati nell'assetto organizzativo aziendale, sollecitando interventi correttivi.

Doveri e compiti del collegio sindacale

Nel corso del suo mandato, il collegio sindacale:

- pianifica e svolge interventi di vigilanza sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo;
- segnala agli amministratori eventuali nuovi rischi riscontrati;
- verifica l'efficacia delle misure di contenimento dei rischi.

Il fine ultimo dell'adozione di un adeguato assetto organizzativo da parte della società, è quello di **limitare** la **discrezionalità** e **mantenere** la **coerenza** dei **comportamenti**, allo scopo di conferire ordine all'operatività aziendale e accrescere la capacità di coordinamento e quindi l'efficienza delle diverse strutture funzionali.

Doveri e compiti del collegio sindacale

Principi - Norma 3.5. Vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema di controllo interno

Riferimenti normativi: art. 2403, co. 1 c.c.

Il collegio sindacale vigila, altresì, sull'adeguatezza del sistema di controllo interno delle società nell'ipotesi che sia istituita la funzione, valutandone il grado di indipendenza e di competenza alla luce della complessità dell'impresa, nonché i compiti ad essa assegnati e le modalità operative di esecuzione degli stessi.

Tenuto conto delle definizioni fornite dalla professione contabile internazionale e nazionale, il sistema di controllo interno può essere definito come l'insieme delle direttive, delle procedure e delle prassi operative adottate dall'impresa allo scopo di raggiungere, attraverso un adeguato processo di identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei principali rischi, i seguenti **obiettivi**.

Doveri e compiti del collegio sindacale

- obiettivi strategici, volti ad assicurare la conformità delle scelte del management alle direttive ricevute e all'oggetto che la società si propone di conseguire, nonché a garantire la salvaguardia del patrimonio aziendale e a tutelare gli interessi degli *stakeholders*;
- obiettivi operativi, volti a garantire l'efficacia e l'efficienza delle attività operative aziendali;
- obiettivi di *reporting*, volti a garantire l'attendibilità e l'affidabilità dei dati;
- obiettivi di conformità, volti ad assicurare la conformità dell'attività aziendale alle leggi ed ai regolamenti in vigore.

Un sistema di controllo interno risulta adeguato se permette la chiara e precisa indicazione dei principali fattori di rischio aziendale, ne consente il costante monitoraggio e la corretta gestione.

Il collegio sindacale può richiedere alla società che:

✓ le modalità di svolgimento dell'attività di *internal auditing* consentano l'espressione di un giudizio complessivo sul sistema di controllo interno;

✓ la funzione di *internal auditing* predisponga una pianificazione annuale dei propri interventi di controllo, nonché produca dei resoconti periodici (*report*) sull'attività svolta da illustrare al collegio sindacale in occasione di incontri periodici.

Doveri e compiti del collegio sindacale

Criteri applicativi

Il collegio sindacale, nonostante ciò non sia espressamente previsto dal Codice Civile, ha il dovere di vigilare anche **sull'adeguatezza** del **sistema** di **controllo interno** (tenendo in considerazione le dimensioni aziendali, la complessità del settore in cui opera l'azienda e gli obiettivi che si propone di conseguire), effettuando un controllo sintetico complessivo volto a verificare l'efficienza della gestione.

In particolare, il collegio deve esaminare la **documentazione aziendale** e la rilevazione della struttura organizzativa svolta dal revisore o della società di revisione, vigilando sugli eventuali punti di debolezza riscontrati.

Nella valutazione dell'adeguatezza del sistema, la priorità spetta alle **direttive** (procedure e prassi operative che governano attività in relazione alle quali sono stati rilevati rischi significativi per l'impresa alla luce della loro rilevanza e della probabilità di accadimento).

Laddove l'analisi dovesse evidenziare punti di debolezza, il collegio deve intervenire con **azioni** di **miglioramento**, monitorandone i risultati al fine di verificarne l'efficacia.

Doveri e compiti del collegio sindacale

Principi - Norma 3.6. Vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema amministrativo-contabile

Riferimenti normativi: art. 2403, co. 1 c.c.

Il collegio sindacale vigila sull'adeguatezza dell'assetto amministrativo-contabile e sul suo concreto funzionamento.

Il sistema amministrativo-contabile può definirsi come l'insieme delle direttive, delle procedure e delle prassi operative dirette a garantire la completezza, la correttezza e la tempestività di una informativa societaria attendibile ed in accordo con i principi contabili adottati dall'impresa.

Un sistema amministrativo-contabile risulta adeguato se permette:

- la completa, tempestiva e attendibile rilevazione contabile e rappresentazione dei fatti di gestione;
- la produzione di informazioni valide e utili per le scelte di gestione e per la salvaguardia del patrimonio aziendale;
- la produzione di dati attendibili per la formazione del bilancio d'esercizio.

Doveri e compiti del collegio sindacale

Criteri applicativi

L'adeguatezza e il corretto funzionamento del **sistema amministrativo-contabile** è responsabilità esclusiva degli amministratori i quali in termini di operatività devono associare i fatti economici maggiormente importanti con i processi gestionali che li alimentano.

La valutazione di adeguatezza richiesta al collegio sindacale è un **giudizio professionale** emesso sulla base di un'analisi delle caratteristiche del sistema, da porre a confronto con un modello teorico di riferimento identificato come best pratiche.

Periodicamente il collegio sindacale esegue **test** di **conformità** a campione, al fine di controllare il concreto funzionamento dell'assetto.

Laddove l'analisi evidenzi **rischi potenziali**, il collegio sindacale richiede all'organo amministrativo opportune azioni di miglioramento; un altro riferimento terzo e indipendente molto importante è il revisore legale con il quale è duopo un frequente scambio di dati.

Doveri e compiti del collegio sindacale

Principi - Norma 3.7. Vigilanza in ordine al bilancio di esercizio e alla relazione sulla gestione

Riferimenti normativi: artt. 2403, co. 1, 2423-2435-bis, 2441, 2446, 2447-novies c.c.

Il collegio sindacale vigila sull'osservanza da parte degli amministratori delle norme procedurali inerenti alla redazione, all'approvazione e alla pubblicazione del bilancio d'esercizio.

Doveri e compiti del collegio sindacale

Criteri applicativi

Il collegio sindacale nella sua attività di vigilanza sul bilancio di esercizio deve verificare l'osservanza, da parte degli amministratori, delle **disposizioni del Codice civile** sul procedimento di formazione, controllo, approvazione e pubblicazione del bilancio di esercizio.

Il controllo effettuato in merito, è **sintetico e complessivo**, volto a verificare che il bilancio si a correttamente redatto. In particolare il collegio deve verificare:

✓che gli schemi di stato patrimoniale e conto economico siano conformi alle disposizioni degli artt. 2424, 2424-bis, 2425 e 2425-bis, c.c.;

✓che nella nota integrativa siano stati indicati i criteri di valutazione seguiti, che siano conformi alle legge (art. 2423-bis e segg. c.c.) ed ai principi contabili adottati;

✓che la nota integrativa e la relazione sulla gestione abbiano il contenuto previsto dalla legge (rispettivamente dagli artt. 2427 e 2427-bis e 2428 c.c.);

✓la completezza e la chiarezza informativa della nota integrativa e della relazione sulla gestione alla luce dei principi di verità, correttezza e chiarezza stabiliti dalla legge;

✓che la relazione sulla gestione fornisca adeguate informazioni sui principali rischi e incertezze - di natura sia organizzativa che funzionale - cui la società è esposta;

Doveri e compiti del collegio sindacale

✓che l'iscrizione in bilancio dei costi d'impianto e di ampliamento e dei costi di ricerca, sviluppo e pubblicità siano conformi alle prescrizioni dell'art. 2426, co. 1, n. 6 c.c.;

✓la correttezza e la legittimità dell'eventuale deroga dell'art. 2423, co. 4, c.c. cui abbiano fatto ricorso gli amministratori;

✓la rispondenza del bilancio ai fatti e alle informazioni di cui il collegio sindacale è a conoscenza a seguito della partecipazione alle riunioni degli organi sociali, dell'esercizio dei suoi doveri di vigilanza e dei suoi poteri di ispezione e controllo (artt. 2403, 2403-bis, 2405 c.c.).

Nel caso in cui non siano forniti i chiarimenti richiesti, il collegio lo farà presente in assemblea.

Doveri e compiti del collegio sindacale

Il collegio svolge inoltre i seguenti **compiti** che presentano significativi profili contabili:

•esprime il consenso per l'iscrizione in bilancio dei costi di impianto, e di ampliamento, i costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità aventi utilità pluriennale, ai sensi dell'art. 2426, co. 1, n. 5, c.c.;

•esprime il consenso per l'iscrizione in bilancio dell'avviamento, ai sensi dell'art. 2426, co. 1, n. 6, c.c.;

•formula, con apposita relazione, osservazioni sulla situazione patrimoniale della società nel caso in cui risulta che il capitale è diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite, ai sensi dell'art. 2446, comma 1, c.c.;

•formula il parere sulla congruità del prezzo di emissione delle azioni in presenza di esclusione o di limitazione del diritto di opzione, ai sensi dell'art. 2441, co. 6, c.c.;

•redige una relazione di accompagnamento al rendiconto finale del patrimonio destinato ad uno specifico affare ai sensi dell'art. 2447-novies c.c.

Doveri e compiti del collegio sindacale

Principi - Norma 3.8. Vigilanza in ordine al bilancio consolidato e alla relazione sulla gestione

Riferimenti normativi: art. 41, D.Lgs. 4 aprile 1991, n. 127

Il C.S. vigila sull'osservanza delle norme procedurali inerenti alla redazione e alla pubblicazione del bilancio consolidato.

Doveri e compiti del collegio sindacale

Criteri applicativi

Nell'ambito della sua attività di vigilanza sulla legge e sui principi di corretta amministrazione, il collegio sindacale, il quale non sia incaricato della revisione legale dei conti, può esprimere, in ambito assembleare o in altro ambito, proprie osservazioni e proposte sul **bilancio consolidato**. In particolare, il collegio (liberato da obblighi formali, ma ammesso alla presentazione in assemblea di eventuali dubbi):

in occasione della sua nomina, richiede all'organo amministrativo un'informazione scritta sulla composizione del gruppo e dei rapporti di partecipazione come definiti dall'art. 2359 c.c. e dell'art. 26, D.Lgs. 127/1991;

- rileva, nell'ambito della struttura organizzativa della capogruppo l'esistenza di una funzione responsabile dei rapporti con le società controllate e collegate e ne valuta l'efficienza;
- acquisisce la relazione di revisione predisposta a norma dell'art. 2409-ter, co. 1, lett. c), nel caso in cui non gli sia affidata la revisione legale;
- nell'attività di vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, ottiene dall'organo amministrativo tempestive informazioni sulle operazioni di maggior rilievo economico, finanziario e patrimoniale effettuate nell'ambito dei rapporti di gruppo;
- scambia dati e informazioni rilevanti con la società di revisione/revisore legale;
- svolge sul bilancio consolidato e sulla relazione consolidata sulla gestione le medesime attività di vigilanza previste dalla Norma 3.6. in tema di bilancio d'esercizio.

Cosa cambia per le società non quotate

Il D.Lgs. 39/2010, entrato in vigore il 7 aprile 2010 ha disposto profonde modifiche per le società non quotate.

Nomina del revisore: una delle principali NOVITÀ

«l'assemblea su proposta motivata dell'organo di controllo, conferisce l'incarico di revisione legale dei conti e determina il corrispettivo spettante al revisore legale»

Vediamo in dettaglio il nuovo *iter* procedurale:

Individuare un revisore: la norma non specifica se l'individuazione del revisore sia compito del collegio sindacale, ma è presumibile che tale dovere spetti all'organo amministrativo che, una volta ricevute le adeguate informazioni, le farà pervenire al collegio sindacale

Formulazione della proposta motivata: il collegio sindacale, ricevute le adeguate informazioni dall'organo amministrativo, dovrà formulare la proposta motivata in sede assembleare, peraltro è preferibile che i soci ne prendano visione prima dell'assemblea

La legge non prevede che i sindaci debbano redigere un documento scritto, (anche se per le società di maggiori dimensioni è preferibile) è sufficiente che risulti da un apposito verbale dell'assemblea

Cosa cambia per le società non quotate

Nella proposta motivata dovrà risultare anche il compenso previsto per l'incarico, oggetto di delibera assembleare

- Qualora l'assemblea dovesse avere un giudizio diverso dal collegio sindacale, la proposta motivata dovrà essere respinta e si dovrà ripetere l'*iter* descritto
- Nel caso in cui l'assemblea optasse per il conferimento dell'incarico di revisione legale agli stessi sindaci, non è ovviamente richiesta la proposta motivata e si dovrà procedere come in passato
- Infine, se l'assemblea dovesse esprimere un giudizio conforme a quello del collegio sindacale, la proposta motivata verrà approvata

Cosa cambia per le società non quotate

Infine, tre **particolarità**:

- la legge nulla dice in merito a chi debba conferire l'incarico della revisione legale per le società non quotate;
- qualora ci sia coincidenza nella data di scadenza dell'incarico triennale dei sindaci e del revisore, sarà compito del collegio uscente formulare la proposta motivata per il conferimento del nuovo incarico di revisione legale;
- da ultimo, relativamente al periodo di nomina, prevede una durata di tre esercizi con scadenza alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio dell'incarico. Non esistono limiti al rinnovo (ad eccezione degli enti di interesse pubblico: 9 anni società di revisione e 7 anni per il revisore individuale)

Cosa cambia per le società non quotate

Revoca del revisore: NOVITÀ

Possibilità prevista dal comma 3, dell'art. 13, D.Lgs. 39/2010, modifica la precedente normativa riguardo ai seguenti aspetti:

- **giusta causa**: non costituisce giusta causa di revoca la divergenza di opinioni in merito a un trattamento contabile o a procedure di revisione;
- **non viene più richiesta l'approvazione da parte del Tribunale**: per le società non quotate l'organo decisionale è rappresentato dall'assemblea «sentito l'organo di controllo»;
- **contestuale nuovo incarico**: poiché la norma prevede che contestualmente alla delibera di revoca ci sia quella di conferimento di un nuovo incarico ad altro revisore, l'organo deliberante dovrà preliminarmente ottenere dall'organo di controllo interno sia il parere (scritto o verbale) sulla revoca che illustri la «giusta causa», sia una proposta motivata per la nomina di un nuovo incarico ad altro revisore/società di revisione.

Cosa cambia per le società non quotate

Dimissioni del revisore: autentica NOVITÀ introdotta dalla normativa

La normativa in riguardo entrerà in vigore quando sarà emesso apposito regolamento dal Ministero dell'Economia e delle finanze, sentita la Consob, che definirà i casi consentiti e le modalità operative.

Il comma 7, art. 13, D.Lgs. 39/2010 prevede, in caso di dimissioni, che sia la società sottoposta a revisione, sia il revisore «*informino tempestivamente il Ministero dell'Economia e delle Finanze e, per la revisione legale relativa agli enti di interesse pubblico, la Consob, in ordine alle dimissioni fornendo adeguate spiegazioni in ordine alle ragioni che le hanno determinate*».

Funzioni e compiti del revisore legale

In armonia con l'attività del collegio sindacale, l'art. 14, D.Lgs. 39/2010 disciplina le funzioni del revisore legale con **numerose differenze** sul **piano formale** rispetto alla precedente disciplina contenuta nell'abrogato art. 2409-ter del Codice civile.

L'art. 14 prevede che il «*revisore legale o la società di revisione incaricati di effettuare la revisione legale dei conti:*

a) esprimono con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto;

b) verificano nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione e nelle scritture contabili».

Funzioni e compiti del revisore legale

Mentre l'abrogato art. 2403-ter **presentava** le funzioni del revisore legale **secondo una logica cronologica**, l'**attuale disciplina** contenuta nell'art. 14, D.Lgs. 39/2010 presenta le **funzioni** del **revisore legale** partendo dall'**obiettivo** e dal **risultato** di **controllo**; la lettera a), primo comma, prevede, infatti, che il revisore esprima il giudizio sul bilancio e la successiva lettera b) che effettui i controlli sulla contabilità.

Sempre rimanendo al dato normativo, dell'attività di verifica sul bilancio, benché la mancata indicazione della periodicità trimestrale delle verifiche, **sul piano operativo nulla è cambiato**, nonostante la nuova indicazione della normativa.

Infatti di seguito vengono riportate le seguenti aree di competenza del revisore:

1) periodicità nelle verifiche;
2) controllo del bilancio;
3) applicazione dei principi di revisione;
4) giudizio sul bilancio.

Funzioni e compiti del revisore legale

1) Periodicità nelle verifiche:

Non più prevista dall'attuale formulazione letterale ma da non interpretare in modo «errato»… anzi..!!

La **periodicità trimestrale** deve cioè essere considerata un intervallo minimo, poiché in alcuni casi potrà essere necessario effettuare verifiche più ravvicinate. Tra i possibili casi, la Consob riporta, ad esempio, la situazione in cui la società debba introdurre in breve tempo significative modifiche procedurali o debba prescindere da decisioni per operazioni particolarmente significative o caratterizzate da particolare rischiosità, oppure le situazioni in cui si sono rilevate gravi irregolarità che poi non sono state tempestivamente sanate.

2) Verifica del bilancio:

L'art. 14 in esame non prevede più il controllo del bilancio, funzione invece espressamente prevista dal previgente art. 2409-ter c.c. Tale modifica deve essere necessariamente interpretata come un **aspetto puramente formale**, in quanto non sarebbe possibile esprimere alcun giudizio sul bilancio verificando solamente la corretta rilevazione dei fatti amministrativi e la regolare tenuta della contabilità.

Si ricorda che il principio n. 200 individua il seguente obiettivo della revisione contabile *«acquisire ogni elemento necessario per consentire al revisore di esprimere un giudizio se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo di riferimento».*

Funzioni e compiti del revisore legale

3) Principi di revisione:

Le regole tecniche per esercitare le funzioni previste dall'art. 14 sono individuate dall'art. 11 (Principi di revisione). **Per la prima volta**, infatti, è stato specificato nella norma di legge che la revisione legale deve essere svolta **in conformità ai principi di revisione.**

IMPORTANTE

Dal 7 aprile 2010 (data di entrata in vigore del D.Lgs. 39/2010) l'attività di revisione legale deve essere esercitata sulla **base dei principi di revisione per espresso obbligo di legge.** (In allegato tabella)

Funzioni e compiti del revisore legale

4) Giudizio sul bilancio:

Il D.Lgs. 39/2010 ha abrogato l'art. 2409-ter. La disciplina della relazione del bilancio del revisore legale è ora contenuta in tale D.Lgs. 39/2010 nell'art. 14 (Relazione di revisione e giudizio sul bilancio).

Dal punto di vista sostanziale **non vi sono novità nella struttura** della relazione rispetto alla disciplina già in vigore per i bilanci 2008, **cambiano però i riferimenti normativi e terminologici.**

NOVITÀ

La relazione del revisore legale, a partire dal 7 aprile 2010, è emessa ai sensi del comma 1, lettera a) dell'art. 14, D.Lgs. 39/2010.

Dal punto di vista della terminologia, il D.Lgs. 39/2010 in commento indica che è definita **«revisione legale»** la revisione dei bilanci d'esercizio e consolidati effettuata ai sensi della legge. Si fa quindi riferimento **all'attività di revisione legale e non più di controllo contabile.**

Cosa cambia per il collegio sindacale

Fino alla data di entrata in vigore dei principi di revisione internazionale adottati dalla Consob (Isa) i **principi emessi** dal **Consiglio Nazionale** dei **Dottori commercialisti e degli esperti contabili** e raccomandati dalla Consob debbano costituire il **punto di riferimento per l'esecuzione di revisioni legali dei conti da parte di soggetti diversi dalle società di revisione iscritte all'Albo speciale** previsto dall'abrogato art. 161 Tuf.

Principio	Titolo	Data di emissione	Delibera Consob
Principio 001	Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio	Febbraio 2009	16801/2009
Principio 002	Modalita di redazione della relazione di controllo contabile ai sensi dell'art. 2409-ter del codice civile	Aprile 2009	–
Documento 100	Principi sull'indipendenza del revisore	Luglio 2005	15185/2006
Documento 200	Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio	Novembre 2006	15665/2006
Documento 220	Controllo della qualita del lavoro di revisione contabile	Ottobre 2002	13809/2002
Documento 230	Documentazione del lavoro	Settembre 2007	16137/2007
Documento 240	Responsabilita del revisore nel considerare le frodi nel corso della revisione contabile del bilancio	Novembre 2006	15665/2006
Documento 250	Effetti connessi alla conformita a leggi e a regolamenti	Ottobre 2002	13809/2002

Cosa cambia per il collegio sindacale

Documento 260	Comunicazione di fatti e circostanze attinenti la revisione ai responsabili delle attivita di governance	Dicembre 2003	14352/2003
Documento 300	Pianificazione della revisione contabile di bilancio	Novembre 2006	15665/2006
Documento 315	La comprensione dell'impresa e del suo contesto e la valutazione dei rischi di errori significativi	Novembre 2006	15665/2006
Documento 320	Il concetto di significativita nella revisione	Ottobre 2002	13809/2002
Documento 330	Le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati	Novembre 2006	15665/2006
Documento 402	Considerazioni sulla revisione contabile di imprese che utilizzano fornitori di servizi	Ottobre 2002	13809/2002
Documento 500	Gli elementi probativi della revisione	Novembre 2006	15665/2006
Documento 501	Gli elementi probativi - considerazioni addizionali per casi specifici	Ottobre 2002	13809/2002
Documento 505	Le conferme esterne	Ottobre 2002	13809/2002
Documento 510	La verifica dei saldi di apertura a seguito dell'assunzione di un nuovo incarico	Ottobre 2002	13809/2002
Documento 520	Le procedure di analisi comparativa	Novembre 2006	15665/2006
Documento 530	Campionamento di revisione e altre procedure di verifica con selezione delle voci da esaminare	Ottobre 2002	13809/2002

GRUPPO24ORE

Responsabilità del revisore legale dei conti

Flavia Silla

Norme interessate

Il D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 ha introdotto una **disciplina** particolarmente **confusa** sul tema della responsabilità di chi esercita l'attività di revisione legale dei conti.

In materia occorre esaminare **tre norme** e, precisamente, gli **artt**. **15**, **37** e **40** del provvedimento summenzionato: la prima, inserita nel capo IV (Svolgimento della revisione legale), reca proprio la rubrica «**Responsabilità**» e si riferisce a **società quotate** e **non**, la seconda e la terza, incluse nel capo X, si occupano rispettivamente delle modifiche al Codice civile e al Testo unico sulla finanza.

Disciplina precedente

Per cercare di capire le **novità** recate dall'attuazione della normativa comunitaria, conviene prendere le mosse dagli artt. 37 e 40, che prevedono, l'uno, l'**abrogazione** dell'**art**. **2409-sexies** del **Codice civile** e, l'altro, quella dell'**art**. **164** del **Tuf**.

Entrambe le norme si occupavano di responsabilità dei soggetti incaricati del controllo contabile e dei revisori contabili nell'ambito delle società non quotate e di quelle quotate.

Disciplina precedente: art. 2409-sexies c.c.

L'art. 2409-sexies c.c. disponeva, per le **non quotate**, quanto segue:

«*1. I soggetti incaricati del controllo contabile sono sottoposti alle disposizioni dell'art. 2407 e sono* ***responsabili*** *nei confronti della* ***società****, dei* ***soci*** *e dei* ***terzi*** *per i* ***danni*** *derivanti dall'****inadempimento*** *ai loro doveri.*

2. Nel caso di società di revisione i soggetti che hanno effettuato il controllo contabile sono ***responsabili*** *in* ***solido*** *con la società medesima.*

3. L'azione si ***prescrive*** *nel termine di* ***cinque anni*** *dalla cessazione dell'incarico*».

Disciplina precedente: art. 164 Tuf

L'art. 164 Tuf, a sua volta, prevedeva invece per le **quotate** le disposizioni sotto indicate:

«*1. Alle società di revisione si applicano le disposizioni dell'art. 2407, primo comma, del Codice civile.*

2. I responsabili della revisione e i dipendenti che hanno effettuato l'attività di revisione contabile sono ***responsabili*** *in* ***solido*** *con la* ***società*** *di* ***revisione****, per i danni conseguenti da propri inadempimenti o da fatti illeciti nei confronti della società che ha conferito l'incarico e nei confronti dei terzi danneggiati*».

Disciplina precedente

Orbene, all'entrata in vigore della riforma societaria e, dunque, all'introduzione del nuovo art. 2409-sexies c.c., la dottrina ebbe modo di evidenziare subito la **scelta radicale** assunta dal Legislatore.

Anziché uniformare la responsabilità degli incaricati del controllo contabile alle regole proprie delle società di revisione delle società quotate, preferì **estendere** la **disciplina** relativa alla **responsabilità** propria del **collegio sindacale**.

Ne discese che, per l'incaricato del controllo contabile delle società non quotate, risultarono applicabili la regola (art. 2407, co. 2) della responsabilità solidale con gli amministratori e il rinvio (art. 2407, co. 3) alle disposizioni procedimentali regolanti la responsabilità verso la società, verso i creditori sociali e verso i singoli soci o i terzi.

Disciplina precedente

Sul punto va segnalato che l'**art. 2407 c.c.**:

- impone ai sindaci il rispetto dei loro doveri con la **professionalità** e la **diligenza** richieste dalla natura dell'incarico;
- prevede la **responsabilità diretta** per la verità delle loro attestazioni e per la violazione del dovere di segretezza sui fatti e documenti conosciuti per effetto del loro incarico;
- adotta il principio della **responsabilità solidale** con gli amministratori per i fatti e le omissioni di questi nell'ipotesi in cui il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato in conformità degli obblighi della loro carica;
- fissa le **regole procedurali** per l'esercizio dell'azione di responsabilità nei confronti dei sindaci.

Disciplina precedente

Un **vincolo solidale** venne dunque ad unire tra di loro amministratori, sindaci e chi esercitava il controllo contabile (nelle non quotate) con la conseguenza che la società (i creditori sociali, i soci e i terzi direttamente danneggiati) avrebbe potuto agire nei confronti dei revisori esterni per il risarcimento dell'intero danno subito.

Ciò diversamente dalle **società** di **revisione** delle **società quotate** che risultavano responsabili per quella sola parte di danno che si dimostrava essere stato conseguenza del loro comportamento negligente.

Disciplina precedente

Il semplice rimando effettuato dall'art. 164 Tuf al primo comma dell'art. 2407 c.c. **impediva** infatti il **coinvolgimento solidale** del revisore legale dei conti con gli amministratori e i sindaci.

La disposizione faceva infatti riferimento alla **diligenza qualificata** richiesta all'avveduto controllore nonché all'**obbligo** di **verità** per le attestazioni rilasciate e di **conservazione** del **segreto** sui fatti e sui documenti di cui i revisori erano venuti a conoscenza per ragione del loro incarico.

Disciplina precedente

L'art. 2409-sexies c.c. riferito, come si diceva agli incaricati del controllo contabile nelle società non quotate, nel far riferimento generico a quanti esercitavano il controllo contabile, non dava poi **alcuna rilevanza** al **tipo** di **rapporto** intercorrente tra il soggetto che svolgeva l'attività e la società incaricata del controllo contabile.

Diversamente, l'art. 164 Tuf, relativamente alle società quotate, guardava, in tema di responsabilità, solo ai responsabili della revisione e ai dipendenti che avevano effettuato l'attività di revisione contabile.

Nuovo art. 15, D.Lgs. 39/2010

*«**1.** I revisori legali e le società di revisione legale **rispondono** in **solido** tra **loro** e con gli **amministratori** nei confronti della società che ha conferito l'incarico di revisione legale, dei suoi **soci** o dei **terzi** per i danni derivanti dall'inadempimento ai loro doveri. Nei rapporti interni tra i debitori solidali, essi sono responsabili nei limiti del **contributo effettivo** al danno cagionato».*

Nuovo art. 15, D.Lgs. 39/2010

*«**2.** Il **responsabile** della revisione ed i **dipendenti** che hanno collaborato all'attività di revisione contabile sono **responsabili**, in **solido** tra loro, e con la **società** di revisione legale, per i **danni** conseguenti da propri **inadempimenti** o da **fatti illeciti** nei confronti della società che ha conferito l'incarico e nei confronti dei terzi danneggiati. Essi sono responsabili entro i limiti del proprio contributo effettivo al danno cagionato.*

***3.** L'**azione** di **risarcimento** nei confronti dei responsabili ai sensi del presente articolo si **prescrive** nel termine di **cinque anni** dalla **data** della **relazione** di **revisione** sul bilancio di esercizio o consolidato emessa al termine dell'attività di revisione cui si riferisce l'azione di risarcimento».*

Responsabilità solidale

Dunque, con l'art. 15, **co. 1**, si conferma la **regola** della **responsabilità solidale** nei riguardi della **società**, dei suoi **soci** e dei **terzi** per i danni derivanti dall'inadempimento ai doveri di revisore legale.

In virtù della solidarietà, la società che ha conferito l'incarico, i soci o i terzi che agiscono per il risarcimento del danno subito possono chiedere l'intero importo dovuto ad uno dei soggetti sopraindicati, salva la possibilità per chi ha pagato di rivalersi nei confronti degli altri.

La **rivalsa**, secondo l'art. 15, va effettuata nei limiti del **contributo effettivo** al danno provocato.

Art. 15, co. 2, D.Lgs. 39/2010

Molto meno semplice e foriera di pesanti interrogativi è l'interpretazione del **secondo comma** della norma.
La disposizione riguarda il **responsabile** della **revisione** e i **dipendenti** della **società** di **revisione** che hanno collaborato all'attività di revisione stessa. Così, se da una parte si parla di **responsabilità solidale** («*Il responsabile della revisione ed i dipendenti che hanno collaborato all'attività di revisione sono responsabili, in solido tra loro, e con la società di revisione*»), dall'altra si afferma che la responsabilità di ciascuno sussiste «*entro i limiti del proprio* ***contributo effettivo*** *al danno cagionato*», senza far riferimento ad eventuali rapporti interni tra condebitori solidali.

Responsabilità solidale e parziaria

In altre parole, in capo ai soggetti sopra indicati vi sarebbe **contestualmente** una **responsabilità solidale** ed una **responsabilità parziaria**; in particolare la responsabilità solidale sussisterebbe nei limiti del contributo effettivo al danno.
L'incongruenza del testo ha così indotto qualcuno a ritenere che **nulla**, in realtà, sia **cambiato** rispetto al passato: il responsabile della revisione e i dipendenti della società di revisione restano tra loro e nei confronti della società revisionata solidalmente responsabili.

Ulteriore questione interpretativa

Se si guarda al **primo comma** risulta evidente come la responsabilità del revisore legale e quella della società di revisione sia nei riguardi della società revisionata, dei soci e dei terzi.
Quando si esamina, invece, il **secondo comma** si riscontra che la responsabilità del responsabile della revisione e dei dipendenti che hanno collaborato all'attività di revisione sussiste nei confronti della società oggetto di revisione e dei terzi danneggiati.
I soci, dunque, non sarebbero legittimati ad agire per i danni.
Se poi si aggiunge che la responsabilità nasce da un'informazione contabile inesatta sulla quale l'investitore ha fatto affidamento, non si capisce perché il responsabile della revisione e i dipendenti della società di revisione siano sottratti dalla normativa all'azione diretta del socio investitore danneggiato.

Discriminazione tra investitori

In conclusione, oltre a presentare un **regime incongruo** sotto il profilo della responsabilità, il secondo comma dell'art. 15 indurrebbe ad una **discriminazione ingiustificata** tra investitori.

Nello specifico, chi ha investito, ma all'epoca dell'investimento non era socio gode di azione per i danni; chi lo era, e ha subito un pregiudizio nel suo investimento a causa di un'informazione inesatta, non ha possibilità di essere risarcito.

Prescrizione

L'azione di risarcimento si prescrive in **cinque anni** dalla **data** della **relazione** di **revisione** emessa al termine dell'attività dei revisori.

In precedenza la decorrenza del medesimo periodo era prevista dalla data di cessazione dall'incarico di revisore.

La **permanenza** dell'**incarico** non sospende il termine di decorrenza della prescrizione diversamente da quanto avviene, ai sensi dell'art. 2941, n. 7 c.c. per gli amministratori e, secondo alcuni, in analogia, per i sindaci.

Principio di diligenza

Il mancato rinvio della norma all'art. 2407 c.c., adottato in passato dall'art. 2409-sexies c.c. e dall'art. 164 Tuf, **non esonera** comunque il revisore dall'applicare il principio generale di diligenza nello svolgimento di un incarico che è e resta di **natura professionale**.

GRUPPO24ORE

Attività di vigilanza del collegio sindacale nelle operazioni straordinarie

Francesco Rossi Ragazzi

Regola generale

Nelle operazioni straordinarie il collegio sindacale (fatte salve talune, specifiche, fattispecie che verranno precisate nel prosieguo):

- non ha specifici obblighi se non quello previsto – in linea di principio – dall'art. 2403 c.c.;
- deve, quindi, «soltanto» «*vigilare sull'osservanza della legge e dello statuto*» da parte degli amministratori.

Obblighi specifici

Le norme del Codice civile prevedono **specifici obblighi** per il collegio sindacale con esclusivo riguardo alle seguenti **fattispecie**:

✓ il recesso del socio (art. 2437 e segg. per le S.p.a. e 2473 per le S.r.l.);
✓ aumento del capitale sociale con esclusione o limitazione del diritto di opzione dei soci (art. 2441);
✓ l'emersione di perdite superiori al terzo del capitale sociale (art. 2446 per le S.p.a. e 2482-bis per le S.r.l.);
✓ il verificarsi di una delle cause di scioglimento previste dall'art. 2484.

Obblighi specifici

In ogni caso, la verifica sulle rilevazioni contabili delle singole operazioni è obbligo del **soggetto incaricato** del **controllo contabile**, salvo il potere/dovere del collegio sindacale di procedere a verifiche strumentali alle sue diverse funzioni.

Obblighi specifici

Operazioni straordinarie

- recesso del socio;
- aumento del capitale sociale;
- riduzione del capitale sociale per perdite;
- liquidazione.

Recesso del socio

[Artt. da 2437 a 2427-quater (S.p.a.) e art. 2473 (S.r.l.)]

✓verifica della sussistenza di una delle «cause» inderogabili previste dal Codice civile ovvero di una delle «cause» previste dallo statuto;

✓criteri di valutazione delle azioni o quote del socio recedente;

✓comunicazione preventiva ai soci da parte degli amministratori del valore di recesso della partecipazione nei quindici giorni precedenti alla data fissata per l'assemblea (solo per S.p.a.);

✓convocazione dell'assemblea straordinaria per deliberare la riduzione del capitale sociale ovvero lo scioglimento della società in assenza di utili e riserve disponibili.

Recesso del socio

Nelle **S.r.l.** a **differenza** delle **S.p.a**.:

✓ il socio ha diritto di recedere anche nel caso di **dissenso** sulle delibere di fusione e scissione a prescindere dal fatto che ne derivi una modificazione dell'oggetto sociale;

✓ non è previsto che il socio abbia il **diritto** di **conoscere** la **determinazione** del **valore** di **recesso** della propria quota nei quindici giorni precedenti alla data fissata per l'assemblea;

✓ il socio non può recedere solo **parzialmente** in riferimento alla propria quota di partecipazione.

Recesso del socio

Nelle **S.r.l.** a **differenza** delle **S.p.a.** si ritiene che non sia corretto – ai fini che qui interessano – utilizzare metodi di valutazione diversi dal «**metodo patrimoniale**» né tenere conto di eventuali «**premi** di **maggioranza**» o «**sconti** di **minoranza**» (a meno che – è fondato ritenere – l'atto costitutivo non disponga diversamente).

Aumento del capitale sociale

[Artt. da 2438 a 2444 (S.p.a.) e artt. da 2481 a 2481-ter (S.r.l.)]

- ✓ Con conferimenti in denaro (attenzione al sovrapprezzo)
- ✓ Con conferimenti in natura (attenzione alla perizia)

N.B:
Per le proposte di aumento con esclusione o limitazione del diritto di opzione è richiesto il parere del collegio sindacale

Aumento del capitale sociale

Nei conferimenti in natura il «**compito valutativo**» dei sindaci differisce in modo sostanziale da quello dell'esperto nominato ai sensi dell'art. 2343 o 2465 del Codice civile, posto che:

- ✓ l'esperto deve redigere una **stima prudenziale** la cui finalità è quella di attestare che il valore effettivo del bene conferito è senz'altro non inferiore all'incremento del patrimonio netto che si riflette sulla conferitaria;
- ✓ i sindaci (della società conferitaria) devono procedere a una **valutazione comparata** del valore effettivamente attribuibile al bene conferito e del valore attribuibile alla società conferitaria *ante* conferimento, posto che è da tale rapporto «a valori effettivi» che discende la congruità o meno del prezzo di emissione delle azioni o quote della società conferitaria.

Aumento del capitale sociale

Conferimenti/Perizia:

✓ nella perizia a fini del conferimento l'esperto deve applicare tecniche estimative improntate ad una particolare prudenza;
✓nella perizia a fini della cessione l'esperto può ben tenere conto delle prospettive di gestione tenuto, delle «utilità» sia dell'acquirente che del venditore;

contrariamente a quelle effettuate ai fini della cessione, la perizia ai fini del conferimento non può basarsi su considerazioni inerenti a sinergie e ad aspetti strategici e nemmeno su mere potenzialità.

Riduzione del capitale sociale

[Artt. 2446 e 2447 (S.p.a.) e artt. 2482-bis e 2482-ter (S.r.l.)]

✓In presenza di **perdite superiori** ad un «**terzo** del **capitale**» gli **amministratori** hanno l'obbligo di convocare «senza indugio» l'assemblea dei soci per deliberare gli «opportuni provvedimenti»;
✓in caso di omissione da parte degli amministratori l'obbligo di convocare «senza indugio» l'assemblea è del **collegio sindacale**.

ATTENZIONE :

✓ alla relazione degli Amministratori;
✓ alle «osservazioni» del collegio sindacale.

Riduzione del capitale sociale

Le perdite debbono risultare superiori ad un terzo del «capitale sociale» ovvero del «patrimonio netto»?

Ebbene, il parametro di riferimento non é né l'uno («capitale sociale») né l'altro («patrimonio netto»).

Riduzione del capitale sociale

Esempio

- ✓ capitale sociale = 500
- ✓ riserve = 500
- ✓ perdite = 400

Le perdite risultano superiori sia ad un terzo del capitale sociale sia ad un terzo del patrimonio netto.
In tal caso, peraltro, non si rendono applicabili gli artt. 2446 e 2482-bis c.c. in quanto le perdite sono interamente fronteggiate dalle riserve. Ed invece, vi sono non poche pronunce giurisprudenziali in senso contrario (cfr., *inter alia*, App. di Milano decr. 6.2.1996).

Liquidazione

[Artt. da 2484 a 2496 (S.p.a. e S.r.l.)]

<u>All'inizio della liquidazione</u>:

- ✓ verifica delle cause di scioglimento;
- ✓ convocazione dell'assemblea dei soci;
- ✓ nomina dei liquidatori e definizione dei poteri.

Liquidazione

<u>Durante la fase di liquidazione</u>:

- ✓ bilancio iniziale (criteri di valutazione);
- ✓ rispetto dei principi di corretta liquidazione;
- ✓ bilanci intermedi (usuali «formalità»).

Liquidazione

Alla fine della liquidazione:

✓ «piano di riparto»;

✓deposito delle somme non riscosse;

✓cancellazione della società;

✓deposito dei libri sociali.

Altre operazioni straordinarie: trasformazione

[Artt. da 2498 a 2500-nonies (S.p.a. e S.r.l.)]

✓ Determinazione del capitale sociale della società trasformata;

✓ nel caso di trasformazione «progressiva» (da società di persone in società di capitali) il capitale «*deve essere determinato sulla base dei valori attuali dell'attivo e del passivo*»;

✓ stima del patrimonio sociale.

Altre operazioni straordinarie: trasformazione

N.B.

Ai fini della trasformazione non vi sono i presupposti per valutare l'avviamento (generato internamente) in quanto non vi è **alcun trasferimento**, da un soggetto ad altro soggetto, del **patrimonio** della società che si trasforma, ma unicamente l'adozione di un diverso tipo di organizzazione sotto un profilo societario.

Altre operazioni straordinarie: fusione e scissione

Fusione: **[Artt. da 2501 a 2505-quater (S.p.a. e S.r.l.)]**
Scissione: **[Artt. da 2506 a 2506-quater (S.p.a. e S.r.l.)]**

✓«Anzianità» della situazione patrimoniale (comprensiva del conto economico e della nota integrativa);
✓approvazione da parte del Consiglio di amministrazione del progetto di fusione o di scissione;
✓deposito del progetto per l'iscrizione presso il Registro delle imprese e presso la sede sociale (unitamente agli altri documenti);
✓deposito per l'iscrizione del verbale di assemblea straordinaria presso il Registro delle imprese;
✓deposito per l'iscrizione dell'atto di fusione o di scissione presso il Registro delle imprese.

GRUPPO24ORE

Enti di interesse pubblico

Valerio Antonelli

Enti di interesse pubblico: definizione

Linee guida contenute nella recente Ottava Direttiva

Secondo l'impostazione del Legislatore comunitario gli EIP sono enti dotati di «*una maggiore visibilità ed importanza economica*» e, pertanto, l'attività di revisione legale cui essi sono sottoposti è **disciplinata** da **obblighi più stringenti**, con particolare riferimento ai **profili** di **indipendenza**, **controllo** di **qualità** e **pubblicazione** della **relazione** di **trasparenza**, nonché ai rapporti con il comitato di controllo interno (artt. 39 e segg. Ottava Direttiva).

Fattispecie

In base all'art. 16, comma 1 del Decreto:

Sono enti di interesse pubblico:

a) le società italiane emittenti valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati italiani e dell'Unione europea e quelle che hanno richiesto tale ammissione alla negoziazione;
b) le banche;
c) le imprese di assicurazione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera u), del codice delle assicurazioni private;
d) le imprese di riassicurazione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera cc), del codice delle assicurazioni private, con sede legale in Italia, e le sedi secondarie in Italia delle imprese di riassicurazione extracomunitarie di cui all'articolo 1, comma 1, lettera cc-ter), del codice delle assicurazioni private;
e) le società emittenti strumenti finanziari, che, ancorché non quotati su mercati regolamentati, sono diffusi tra il pubblico in maniera rilevante;
f) le società di gestione dei mercati regolamentati;
g) le società che gestiscono i sistemi di compensazione e di garanzia;
h) le società di gestione accentrata di strumenti finanziari;
i) le società di intermediazione mobiliare;
l) le società di gestione del risparmio;
m) le società di investimento a capitale variabile;
n) gli istituti di pagamento di cui alla direttiva 2007/64/Ce;
o) gli istituti di moneta elettronica;
p) gli intermediari finanziari di cui all'articolo 107 del Tub.

Ambito soggettivo di applicazione

Il Legislatore dovrà **chiarire** se rientrano anche:

- le società per azioni emittenti titoli obbligazionari o altri strumenti finanziari non rappresentativi del capitale di rischio, ove tali strumenti risultino diffusi tra il pubblico in maniera rilevante;

- le società a responsabilità limitata che emettono titoli di debito ex art. 2483 c.c.

Ambito soggettivo di applicazione

Secondo la circolare Cndcec n. 17/IR la disciplina dettata dal decreto per gli enti di interesse pubblico estende la revisione legale anche a soggetti che in precedenza ne potevano essere esclusi

Ciò in quanto il comma due dell'art. 16 dispone che:
«*Negli enti di interesse pubblico, nelle società controllate da enti di interesse pubblico, nelle società che controllano enti di interesse pubblico e nelle società sottoposte con questi ultimi a comune controllo, la revisione legale* ***non*** *può essere* ***esercitata*** *dal* ***collegio sindacale***»

Rapporti di controllo con EIP: problemi aperti

- Non emerge chiaramente se negli enti legati da rapporti di controllo con EIP la revisione legale debba essere sempre e **comunque svolta**: la norma si limita a prevedere, infatti, che, ove la revisione legale debba essere affidata, l'incarico non possa essere conferito al collegio sindacale.
- In tali gruppi la **vigilanza** sulle **controllate** potrebbe essere svolta dal revisore o dalla società di revisione della controllante (si ricorda il disposto di cui all'art. 2403-bis, co. 2 c.c.).
- Ove le dimensioni o la complessità della gestione siano tali da rendere autonomamente rilevante la presenza della funzione di revisione legale, questa non potrà essere affidata al collegio sindacale, ma deve essere conferita a un **revisore legale** o a una **società** di **revisione**.

Rapporti di controllo con EIP : altra ipotesi

Le precedenti considerazioni, fondate sul tenore letterale della norma, non escludono una **diversa interpretazione**, in virtù della quale negli enti di interesse pubblico e nei soggetti che li controllano o che sono da questi, anche congiuntamente, controllati, deve ritenersi **automaticamente esteso** l'**obbligo** di **conferire** l'**incarico** per la **revisione legale**.

Tale interpretazione, secondo l'Irdec appare preferibile in quanto più conforme alla *ratio* ispiratrice del decreto, che mira a rendere **autonoma** la **funzione** di revisione legale.

«Numerus clausus» vs norma aperta

Deroga
(Art. 16, co. 3, D.Lgs. 39/2010)

La **Consob** può individuare con proprio regolamento le **società** controllate e quelle sottoposte a comune controllo nelle quali – attesa la loro non significativa rilevanza nell'ambito del gruppo – la **revisione legale** può essere esercitata dal **collegio sindacale** ex art.2409-bis, co. 2 c.c.

Entrata in vigore delle nuove disposizioni

- La norma non è subordinata ad alcun regolamento attuativo e pertanto è vigente a partire dal **7 aprile 2010**.
- Il **conferimento** dell'**incarico**, nel silenzio della legge, deve avere luogo in maniera quanto più **tempestiva** possibile. Nel caso in cui il controllo contabile era precedentemente affidato al collegio sindacale la tempestività è atta ad assicurare la **continuità** della **funzione**.
- La sussistenza delle condizioni previste dall'art. 16 deve essere accertata alla **prima occasione utile**.

GRUPPO24ORE

Accettazione dell'incarico e pianificazione del lavoro

Giulio Andreani

Principi di revisione

«*La revisione legale è svolta in* ***conformità*** *ai* ***principi*** *di* ***revisione*** *adottati dalla* ***Commissione europea*** *ai sensi dell'art. 26, paragrafi 1 e 2, della Direttiva 2006/43/Ce.*
(…)
Fino all'adozione dei principi di cui al comma I, la revisione legale è svolta in conformità ai principi di revisione elaborati da ***associazioni*** *e* ***ordini professionali*** *e dalla* ***Consob***». Art. 11, D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39.

Accettazione dell'incarico

Il **documento n. 300** approvato dal Cndcec (*Pianificazione della revisione contabile del bilancio*) identifica le attività da svolgere all'inizio di ogni incarico di revisione, ossia:

- svolgere procedure riguardanti il mantenimento dei rapporti con l'impresa e dello specifico incarico di revisione;
- valutare il rispetto dei principi etici, inclusa l'indipendenza;
- considerare i termini dell'incarico.

Accettazione dell'incarico

Lo svolgimento di tali attività preliminari serve ad assicurare che il revisore possa **pianificare** un **incarico** di **revisione** in modo tale che:

- sia mantenuta la necessaria **indipendenza** e **competenza** per svolgere l'incarico;
- non vi siano problematiche riguardanti l'**integrità** della **direzione** che possano influenzare il revisore nella prosecuzione dell'incarico;
- non vi siano **malintesi** con l'impresa circa i **termini** dell'incarico.

Accettazione dell'incarico

Tali attività preliminari si concretizzano nella **raccolta** di un complesso di **informazioni** così sintetizzabili:

- caratteristiche ed integrità del *management*;
- struttura organizzativa dell'azienda;
- oggetto dell'attività, settore e *competitors*;
- ambiente di controllo;
- risultati economici;
- caratteristiche dell'incarico;
- rapporti con parti correlate;
- politiche contabili e finanziarie;
- conoscenza del cliente.

Le informazioni raccolte devono essere formalizzate in **questionari** documentati nelle carte di lavoro.

Accettazione dell'incarico

Le conclusioni di tali questionari contengono una **valutazione** del **rischio** di **accettazione** dell'incarico, che nella prassi professionale è definito **alto**, **medio** o **basso**.

Se il rischio di incarico è ritenuto **alto**, l'incaricato del controllo contabile può declinare l'accettazione dell'incarico.

Questa attività deve essere **documentata** prima che l'assemblea conferisca l'incarico per il controllo legale dei conti.

Accettazione dell'incarico

Le attività preliminari sin qui descritte, oltre alla valutazione del rischio di accettazione dell'incarico, sono necessarie per poter definire il **corrispettivo** dell'**incarico**.

L'art. 10, co. 10, D.Lgs. 39/2010 sancisce infatti un principio generale in materia di corrispettivo, in virtù del quale questo deve essere determinato in modo da **garantire** la **qualità** e l'**affidabilità** dei lavori.

Accettazione dell’incarico

Al fine di rispettare questo principio è compito dei soggetti incaricati della revisione legale determinare le **risorse professionali** e le **ore impiegate** nell’incarico avendo riguardo:

a) alla dimensione, composizione e rischiosità delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio della società che conferisce l’incarico, nonché ai profili di rischio connessi al processo di consolidamento dei dati relativi alle società del gruppo;

Accettazione dell’incarico e pianificazione del lavoro

b) alla preparazione tecnica e all’esperienza che il lavoro di revisione richiede;

c) alla necessità di assicurare, oltre all’esecuzione materiale delle verifiche, un’adeguata attività di supervisione e di indirizzo.

Pianificare il lavoro di revisione significa sviluppare una **strategia generale** ed un **approccio dettagliato** tenendo conto della natura, della tempistica e dell'ampiezza delle procedure di revisione.

Pianificazione del lavoro

La **strategia generale** di **revisione** deve includere:

a) • la definizione delle caratteristiche dell'incarico e della sua ampiezza;

• l'individuazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e su eventuali obblighi informativi di settore;

• la localizzazione delle componenti dell'impresa o del gruppo.

Pianificazione del lavoro

b) la definizione degli obiettivi dell'incarico con riferimento all'emissione delle relazioni:

- per pianificare la tempistica del lavoro;
- la natura delle comunicazioni previste.

Pianificazione del lavoro

c) la considerazione di **fattori rilevanti** che determinano la focalizzazione del lavoro del *team* di revisione, quali la determinazione di un appropriato livello di significatività, l'identificazione preliminare delle aree dove il rischio di errori significativi può essere più elevato, l'identificazione preliminare di componenti e saldi contabili significativi, la considerazione sulla opportunità di pianificare di ottenere elementi probativi sulla efficacia del controllo interno e l'identificazione di eventuali significativi sviluppi riguardo il quadro normativo applicabile all'impresa, al settore, all'informativa finanziaria o ad altri aspetti pertinenti la revisione.

Pianificazione del lavoro

Una volta definita la strategia di revisione, il revisore è in grado di sviluppare il **piano** di **revisione** dettagliato per gli aspetti identificati nella strategia, sulla base della necessità di raggiungere gli obiettivi della revisione tramite un uso efficiente delle risorse.

Il piano di revisione viene sviluppato per **ridurre** il **rischio** di **revisione** ad un livello accettabilmente basso e deve includere:

- una descrizione della natura, tempistica ed estensione delle procedure pianificate per la valutazione dei rischi di errori significativi, come stabilito dal **documento n. 315**, rubricato «*La comprensione dell'impresa e del suo contesto e la valutazione dei rischi di errori significativi*»;

Pianificazione del lavoro

- una descrizione della natura, tempistica ed estensione delle conseguenti procedure di revisione pianificate a livello di asserzioni per ogni significativa classe di operazioni, saldo contabile ed informativa, come richiesto dal **documento n. 330**, rubricato «*Le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati*»;

- le altre procedure di revisione che è necessario svolgere per le finalità dell'incarico in conformità con i principi di revisione (per esempio, la consultazione dei consulenti legali dell'impresa).

Pianificazione del lavoro

La comprensione dell'impresa, del suo contesto e la valutazione dei rischi di errori significativi si ottiene mediante l'osservazione e la valutazione:

1. del **settore** di **attività, normativa** ed **altri fattori esterni**;
2. delle **caratteristiche** dell'**impresa**;
3. degli **obiettivi**, **strategie** e **rischi** correlati che possono causare errori significativi nel bilancio;
4. della **misurazione** e dell'**esame** della ***performance* economico-finanziaria** dell'impresa;
5. del **controllo interno**.

Pianificazione del lavoro

1. Settore di attività, normativa ed altri fattori esterni

Il revisore deve acquisire una comprensione del settore di attività, della normativa e di altri fattori esterni, incluso il quadro normativo sull'informazione economico-finanziaria applicabile e le condizioni economiche generali. Il **documento n. 250, rubricato** «*Gli effetti connessi alla conformità a leggi e regolamenti*» fornisce ulteriori indicazioni in merito alla verifica della conformità al quadro normativo e regolamentare applicabile all'impresa ed al settore.

Pianificazione del lavoro

2. Caratteristiche dell'impresa

Il revisore deve comprendere le caratteristiche dell'impresa in termini di operazioni, assetto proprietario e *governance*, tipologie di investimenti in essere e pianificati per il futuro, modo in cui l'impresa è strutturata e finanziata. Il **documento n. 550,** rubricato «*Le parti correlate*» fornisce un'ulteriore guida sulle considerazioni del revisore in merito conoscenza dell'assetto proprietario e dei rapporti tra i soci ed altri soggetti.

Pianificazione del lavoro

3. Obiettivi, strategie e rischi correlati che possono causare errori significativi nel bilancio

Il revisore deve comprendere gli obiettivi e le strategie dell'impresa ed i rischi, connessi all'attività svolta, che possono causare errori significativi in bilancio. L'impresa conduce la sua attività in un contesto di settore, normativo e di altri fattori interni ed esterni, che devono essere attentamente analizzati e compresi al fine di individuare il connesso rischio di errori significativi nel bilancio.

Pianificazione del lavoro

4. Misurazione ed esame della *performance* economico-finanziaria dell'impresa

Il revisore deve comprendere le modalità mediante le quali la direzione dell'impresa misura ed esamina periodicamente la *performance* economico-finanziaria. La misurazione e l'esame della *performance* da parte dell'impresa indicano al revisore **aspetti** che la direzione ed altri soggetti considerano **importanti**. Le misurazioni della *performance*, siano esse esterne o interne, creano **pressioni** sull'impresa che, a loro volta, possono indurre la direzione a intraprendere **azioni** volte a migliorare i risultati o a predisporre il bilancio in modo errato.

Pianificazione del lavoro

5. Controllo interno

Il controllo interno è un processo, svolto dal consiglio di amministrazione, dai dirigenti e da altri operatori della struttura aziendale, che si prefigge di fornire una **ragionevole sicurezza** sulla **realizzazione** degli **obiettivi** rientranti nelle seguenti categorie:

• efficacia ed efficienza delle attività operative;

• attendibilità delle informazioni di bilancio;

• conformità alle leggi e ai regolamenti in vigore.

Pianificazione del lavoro

In base ai rischi identificati e valutati le procedure di revisione si differenziano:

1. per **natura**;

2. per **tempistica**;

3. per **estensione**.

Pianificazione del lavoro

La **natura** delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati riguarda la loro **finalità** (procedure di conformità o procedure di validità) e la loro diversa **tipologia**:

- l'ispezione;
- l'osservazione;
- l'indagine;
- la richiesta di conferma;
- il ricalcolo;
- la riesecuzione;
- le procedure di analisi comparativa.

Pianificazione del lavoro

La **tempistica** riguarda il **momento** in cui le procedure di revisione vengono svolte o il periodo o la data a cui si riferiscono gli elementi probativi.

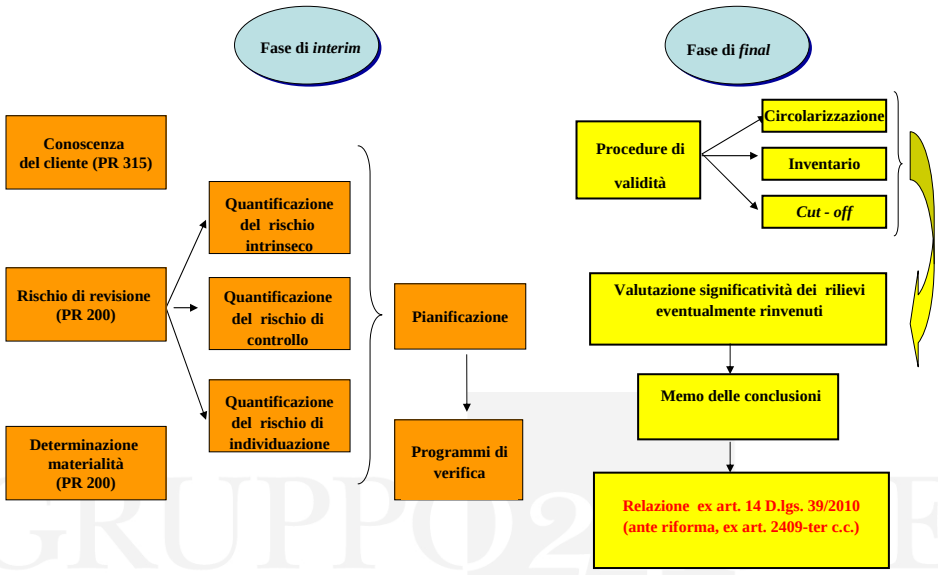
L'**estensione** riguarda l'**ampiezza** in **termini quantitativi** di una specifica procedura di revisione, per esempio, la dimensione del campione o il numero di osservazioni di un'attività di controllo. L'estensione di una procedura di revisione è determinata sulla base del giudizio del revisore in relazione alla valutazione della significatività, del rischio identificato e valutato e del grado di sicurezza che intende ottenere.

GRUPPO24ORE

Svolgimento delle verifiche per il controllo contabile

Andrea Rossi

Processo di revisione contabile



Obiettivo del controllo dei principi di corretta amministrazione

Formulare con **ragionevole certezza**
un **giudizio professionale**

su

comportamento organo amministrativo

(i) applicazione principi di corretta amministrazione

(ii) esistenza del *Going concern*

Strategia di controllo Piano di controllo PR 300

Strategia di controllo
Piano di controllo
PR 300

Rischio di controllo (PR 315-330)

Significatività (PR 320)

Significatività

P.C. 11 / I.A.S. 1

La sua mancanza o la sua imprecisa rappresentazione potrebbe influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori devono prendere sulla base del bilancio

Gli errori devono essere dimensionati rispetto alla **materialità** affinché non compromettano la finalità di comunicazione del bilancio

MATERIALITÀ: un errore è significativo se la sua assenza avrebbe determinato un diverso comportamento in capo al lettore del bilancio

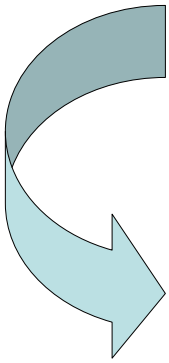
Significatività

La materialità varia da impresa a impresa e dipende da alcuni valori del suo bilancio ritenuti significativi dalla prassi, quali:

	minimo	massimo
Ricavi di esercizio	**0,10%**	**3,00%**
Attivo	**--**	**0,50%**
Patrimonio Netto	**--**	**1,00%**
Reddito ante imposte	**--**	**5,00%**

Errore tollerabile – *50% materialità*

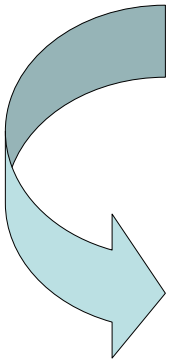
Materialità – Esempio di calcolo



Attivo circolante		5.000
Attivo immobilizzato		12.000
	Totale	**17.000**
Passivo circolante		3.500
Passività consolidate		9.500
Patrimonio netto		4.000
	Totale	**17.000**

Calcolo:	
Patrimonio netto	4.000
Parametro	1%
Materialità	**40**
Errore tollerabile (50%)	**20**

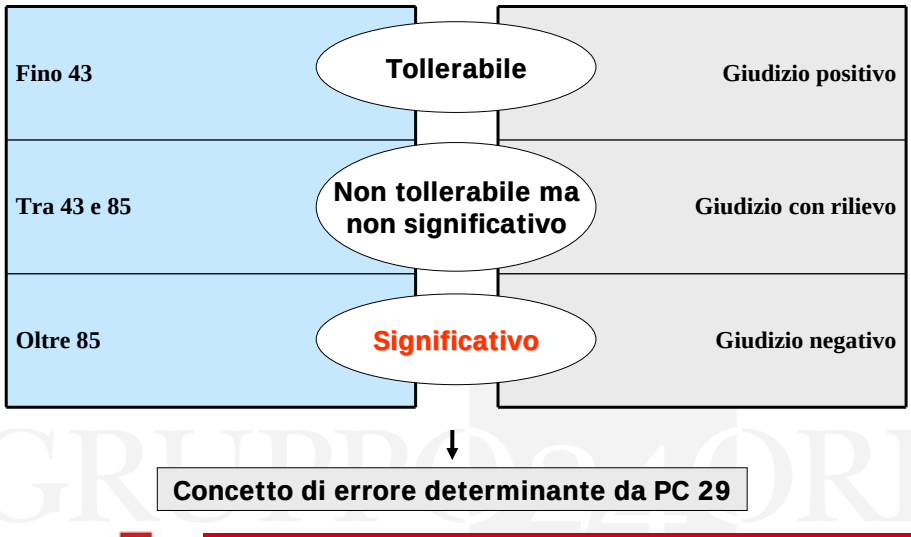
Materialità – Esempio di calcolo



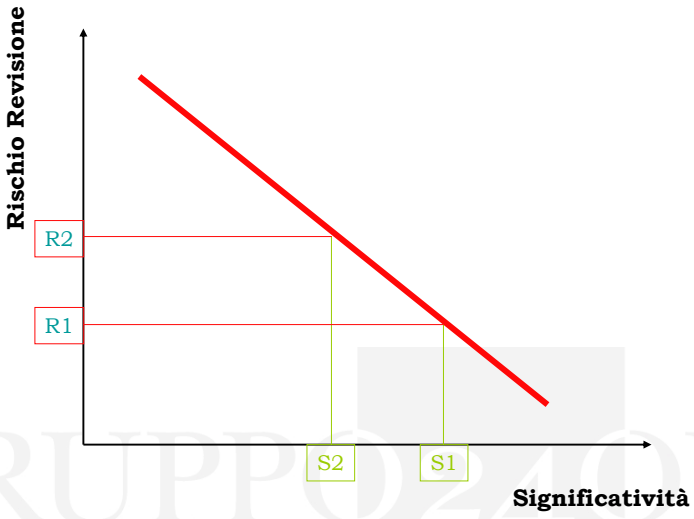
Attivo circolante		5.000
Attivo immobilizzato		12.000
	Totale	**17.000**
Passivo circolante		3.500
Passività consolidate		9.500
Patrimonio netto		4.000
	Totale	**17.000**

Calcolo:	
Attivo	17.000
Parametro	0,5%
Materialità	**85**
Errore tollerabile (50%)	**43**

Importo errore vs giudizio



Significatività e rischio



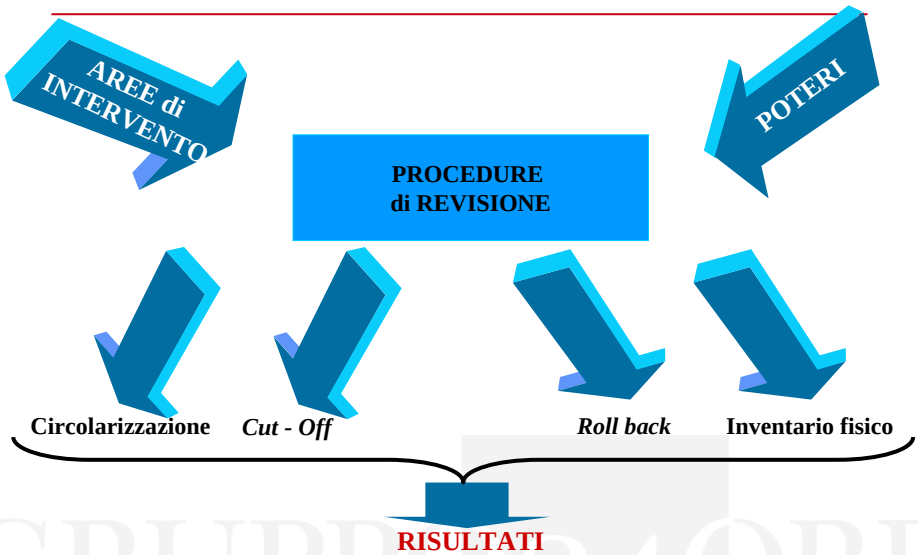
Rischio di revisione

Il rischio di revisione varia da impresa a impresa e dipende dall'esito delle verifiche connesse alle principali procedure del ciclo attivo, del ciclo passivo, dell'inventario, ecc. volte a verificare l'efficienza e l'efficacia delle stesse.

Il rischio di revisione viene definito dalla prassi **basso**, **medio** o **alto** sulla **base** dei **valori** riportati nella **tabella** che segue.

Descrizione	Range
Rischio di revisione basso	da 0 a 1
Rischio di revisione medio	da 1 a 2
Rischio di revisione alto	da 2 a 3

Procedure di revisione



Circolarizzazione

La circolarizzazione permette di **acquisire informazioni da soggetti terzi** con cui la società intrattiene rapporti di qualsiasi natura al fine di poter confrontare le singole risposte con i saldi delle poste di bilancio iscritte in contabilità generale.

La circolarizzazione relativa alle voci dell'**attivo patrimoniale** è diretta a ottenere la conferma da parte di terzi circa l'effettiva consistenza di tali poste di bilancio in modo tale da sincerarsi che la società non esponga un attivo patrimoniale **superiore** a quello effettivo.

La circolarizzazione relativa alle voci del **passivo patrimoniale** è diretta a ottenere la conferma da parte di terzi circa l'effettiva completezza di tali poste di bilancio in modo tale da sincerarsi che la società non esponga un **passivo inferiore** rispetto a quello effettivo.

Circolarizzazione

Chi circolarizzare ?

- ✓ tutti gli istituti di credito
- ✓ clienti
- ✓ fornitori
- ✓ legali
- ✓ consulenti
- ✓ commercialisti

Circolarizzazione

La scelta da parte del revisore legale del campione dei **soggetti da circolarizzare** deve essere fatta:

(i) sulla base del sistema di controllo interno;

(ii) definendo il numero dei soggetti da circolarizzare, calcolato dividendo il **saldo** dei **crediti** a fine esercizio per l'importo dell'**errore tollerabile** e moltiplicando il risultato ottenuto per il **fattore** di **rischio R**;

(iii) scegliendo quei codici il cui valore complessivo sia **superiore** al valore dell'**errore tollerabile**;

(iv) mediante una scelta **casuale** (*random*) dei codici indipendentemente dal valore complessivo degli stessi.

Circolarizzazione

Rischio di revisione basso		
Materialità	86	**A**
Errore tollerabile	43	**B**
Saldo mastro crediti	500	
Saldo mastro effetti presentati	1.500	
Totale crediti	**2.000**	**C**
Soggetti teorici da circolarizzare	47	**D = C / B**
Rischio ri revisione	0,5	**E**
Soggetti da circolarizzare	**23**	**F = D * E**

Rischio di revisione mediamente alto		
Materialità	86	**A**
Errore tollerabile	43	**B**
Saldo mastro crediti	500	
Saldo mastro effetti presentati	1.500	
Totale crediti	**2.000**	**C**
Soggetti teorici da circolarizzare	47	**D = C / B**
Rischio ri revisione	2,0	**E**
Soggetti da circolarizzare	**93**	**F = D * E**

Inventario

Finalità:

(i) verifica la consistenza fisica delle quantità contabili;

(ii) verifica del titolo di proprietà;

(iii) verifica l'integrità fisica delle giacenze fisiche.

Oggetto:

(i) rimanenze di magazzino;

(ii) giacenze di cassa;

(iii) immobilizzazioni materiali.

Inventario

Prima della fine dell'esercizio, il soggetto a cui è affidato il controllo legale deve **verificare** la **procedura inventariale** ed **incontrare** i **soggetti** preposti alla **verifica fisica** delle **giacenze**, per:

(i) verificare se il **numero** del **personale** addetto sia sufficiente;
(ii) verificare la **dislocazione** delle **merci** presso l'impresa ed eventualmente presso terzi;
(iii) verificare se sia previsto l'uso di **cartellini inventariali**;
(iv) verificare la **documentazione** fornita al personale addetto alla conta fisica;
(v) verificare le **modalità** di **formalizzazione** dei **risultati** ottenuti in sede inventariale;
(vi) verificare le predisposizione di un apposito tabulato denominato «***slow mouving***»;
(vii) **raccogliere documenti utili** per il test di *cut off*.

Inventario

La **scelta** da parte del revisore contabile del campione dei beni da inventariare deve essere fatta:

(i) sulla base del sistema di controllo interno;

(ii) definendo il numero degli *items* da inventariare, calcolato dividendo il valore delle **giacenze** di **magazzino** a fine esercizio per l'importo dell'**errore tollerabile** e moltiplicando il risultato ottenuto per il **fattore** di **rischio R**;

(iii) **scegliendo** quei codici il cui valore complessivo sia **superiore** al valore dell'**errore tollerabile**;

(iv) mediante una scelta **casuale** (*random*) dei codici indipendentemente dal valore complessivo degli stessi.

Inventario

Rischio di revisione basso			Rischio di revisione mediamente alto		
Materialità	86	**A**	Materialità	86	**A**
Errore tollerabile	43	**B**	Errore tollerabile	43	**B**
Saldo mastro magazzino	**2.500**	**C**	Saldo mastro magazzino	**2.500**	**C**
Beni teorici da inventariare	58	**D = C / B**	Beni teorici da inventariare	58	**D = C / B**
Rischio di revisione	0,5	**E**	Rischio di revisione	2,0	**E**
Soggetti da circolarizzare	**29**	**F = D * E**	**Soggetti da circolarizzare**	**116**	**F = D * E**

Inventario dei beni materiali

Il revisore legale, per le categorie dei cespiti iscritti in bilancio, deve:

(i) effettuare una verifica contabile attraverso:

- la ricostruzione dei movimenti dell'esercizio;
- il ricalcolo degli ammortamenti di competenza;

(ii) predisporre un inventario fisico:

- scegliendo i beni materiali il cui costo storico e/o il valore residuo da ammortizzare sia superiore al valore dell'errore tollerabile;
- attraverso una scelta casuale (*random*) individuando – indipendentemente dal valore – sia cespiti iscritti nel libro dei beni inventariali, per poi andare a verificare la presenza fisica degli stessi, sia beni di proprietà della società, per poi verificare la sua contabilizzazione nello stesso libro dei cespiti.

«Roll-Back» e «Roll-Forward»

Il ***Roll-back*** *e* ***Roll-Forward*** sono due tecniche di verifica, utilizzabili nell'ambito del controllo societario, che permettono di raccordare le risultanze di test, aventi per oggetto uno o più saldi di bilancio, effettuati in sede di verifica sostanziale infrannuale ed i valori delle medesime voci di bilancio alla data di chiusura dell'esercizio.

Le procedure di ***Roll-back*** *e* ***Roll-Forward*** si sostanziano nella verifica documentale a supporto delle transazioni intercorse, per le singole poste di bilancio oggetto di controllo, tra la data in cui sono avvenute le verifiche sostanziali e la fine dell'esercizio.

«Cut-Off»

Il test di *Cut-Off* è utilizzato dall'organo preposto al controllo societario per verificare il rispetto del «**principio** di **competenza economica**» per quanto attiene le operazioni di acquisto e di vendita effettuate nel corso dell'esercizio.

«Cut-Off»

Pertanto il test di *cut-off* si sostanzia nella **verifica**:

(i) degli **ultimi documenti** di **trasporto** in entrata ed in uscita a cavallo dell'esercizio;

(ii) delle relative **fatture** di **acquisto** e di **vendita**;

Al fine di verificare che:

a) le merci vendute negli ultimi giorni dell'anno siano state contabilizzate in riduzione dei beni in giacenza nel magazzino fisico a fine esercizio ed il rispettivo ricavo sia stato inserito nei ricavi del medesimo esercizio;

b) le merci acquistate negli ultimi giorni dell'anno siano state contabilizzate in aumento dei beni in giacenza nel magazzino fisico a fine esercizio ed il rispettivo costo sia stato inserito nel conto economico del medesimo esercizio;

«Cut-Off»

c) le merci vendute nei primi giorni dell'anno siano state contabilizzate in riduzione dei beni in giacenza nel magazzino fisico del nuovo esercizio ed il rispettivo ricavo sia stato inserito nei ricavi del medesimo esercizio;

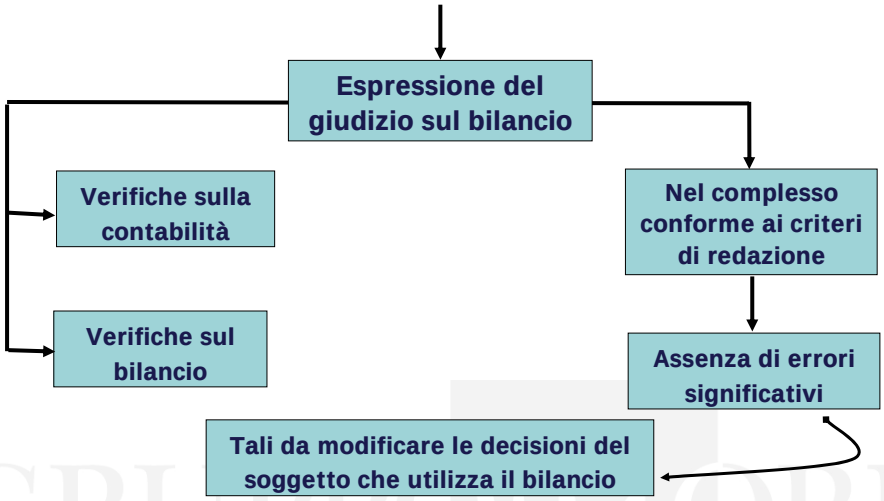
d) le merci acquistate nei primi giorni dell'anno siano state contabilizzate in aumento dei beni in giacenza nel magazzino fisico del nuovo esercizio ed il rispettivo costo sia stato inserito nel conto economico del medesimo esercizio.

GRUPPO24ORE

Conclusione del lavoro ed espressione del giudizio

Nicola Cavalluzzo

Obiettivo della revisione



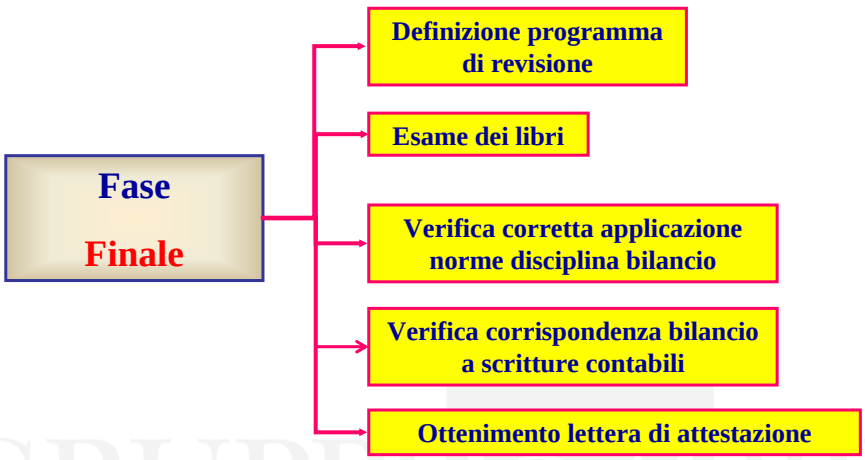
Revisione del bilancio

Revisione del bilancio: le fasi

- **Fase Preliminare** (dicembre)
- **Fase Finale** (febbraio/marzo)

Fase preliminare

Fase finale



Lettera di attestazione

LETTERA di ATTESTAZIONE
(su carta intestata del cliente)

Spett. le
ALFA BETA
Milano

In relazione alla verifica contabile con Voi eseguita sul bilancio al ….. della nostra società, Vi confermiamo che:

- gli eventuali cambiamenti ai criteri di valutazione sono stati debitamente comunicati;
- tutte le scritture contabili e la relativa documentazione sono state messe a disposizione del revisore contabile/collegio sindacale;
- tutte le operazioni dell'azienda sono state contabilizzate in bilancio e non esistono attività, passività, costi e ricavi non registrati in bilancio;
- non ci consta che esistano operazioni significative con soggetti non indipendenti;
- non sono state accertate o contestate violazioni di clausole contrattuali che possano influenzare il bilancio;
- non esistono eventi successivi alla data di bilancio che possano influenzare la situazione patrimoniale-finanziaria ed i risultati economici;

Lettera di attestazione

-segue-

- non sono state accertate o contestate irregolarità amministrative che coinvolgano gli amministratori o i dipendenti delle società nazionali o estere;
- non esistono comunicazioni di autorità sulla non ottemperanza alle disposizioni di legge o ai regolamenti;
- non esistono programmi o decisioni aziendali che abbiano riflesso sul valore contabile e sulla classificazione delle attività e delle passività di bilancio;
- tutte le attività iscritte in bilancio sono di piena proprietà della società e non esistono vincoli sulla loro disponibilità;
- non esistono perdite stimate su impegni di vendita e di riacquisto;
- non esistono impegni di riacquisto di beni venduti o garanzie di redditività sui beni venduti;
- non sono state accertate passività potenziali;
- sono state evidenziate le giacenze di magazzino eccedenti il fabbisogno od obsolete;
- non esistono vincoli sul capitale e sulla disponibilità delle riserve;
- non esistono investimenti fissi non utilizzati;
- alla data odierna i libri sociali sono stati aggiornati e rappresentano copia conforme di tutte le deliberazioni avvenute e dei verbali redatti nell'ambito della società.

timbro e firma

Giudizio sul bilancio: struttura

Giudizio sul bilancio: struttura

(a) titolo;

(b) destinatari della relazione;

1

(c) paragrafo introduttivo;

- **(i) identificazione del bilancio oggetto della revisione contabile;**
- **(ii) indicazione delle diverse responsabilità facenti capo alla direzione dell'impresa che redige il bilancio ed al Revisore incaricato di esprimere il giudizio professionale sullo stesso;**

Giudizio sul bilancio: struttura

2

(d) paragrafo sulla natura della revisione (descrizione della natura e portata del lavoro svolto);

(i) riferimento ai principi e criteri per la revisione contabile seguiti;

(ii) descrizione del lavoro di revisione eseguito;

3/4/5

(e) giudizio professionale sul bilancio, rilievi, paragrafi enfasi;

(f) data e luogo di emissione;

(g) firma del Revisore legale responsabile della revisione contabile.

Giudizio senza rilievi

BILANCIO CONFORME a NORME che ne DISCIPLINANO CRITERI di REDAZIONE

Il bilancio non è viziato da errori significativi ed è, nel suo complesso, attendibile

Giudizio favorevole con rilievi

Il bilancio è, nel suo complesso, attendibile, anche se presenta vizi non significativi

Differenze tra valori degli amministratori e del revisore sono NON SIGNIFICATIVE

Limitazioni all'attività di revisione LIEVI

Impossibilità di esprimere un giudizio

- Gravi limitazioni all'attività di revisione
- Tardiva presentazione bozza bilancio
- Manca presupposto della continuità aziendale

Giudizio sfavorevole

Il bilancio non è attendibile nel suo complesso, poiché presenta vizi significativi

Differenze tra valori degli amministratori e del revisore sono SIGNIFICATIVE

GRUPPO24ORE

Revisione dei crediti

Giacomo Manzana

Norma civilistica

La **norma civilistica** (art. 2426 c.c.) prevede che i **crediti** devono essere iscritti secondo il **valore presumibile** di **realizzazione**.

Deve essere fatta l'**analisi** dei **singoli crediti**, non è infatti possibile:
- effettuare un'analisi per masse;
- procedere all'iscrizione di fondi rischi generici.

Il **fondo** deve essere **sufficiente** (adeguato ma non eccessivo) per coprire:
- le perdite per situazioni di inesigibilità già manifestatesi;
- le perdite per altre inesigibilità non ancora manifestatesi ma temute o latenti (PC n. 29).

Stanziamento al fondo svalutazione crediti

Tecnicamente, lo stanziamento al fondo svalutazione crediti deve avvenire mediante:

- **Analisi dei singoli crediti** e determinazione delle perdite presunte per ciascuna situazione di inesigibilità già manifestatasi;
- Stima, in base **all'esperienza e ad ogni altro elemento utile**, delle ulteriori perdite che si presume si subiranno sui crediti in essere alla data di bilancio;
- Valutazione dell'andamento degli **indici di anzianità** dei crediti scaduti rispetto a quelli degli esercizi precedenti;
- Valutazione delle **condizioni economiche** generali, di settore e di rischio Paese;
- Valutazioni attraverso **procedimenti sintetici** che possono essere adottate (in presenza, per esempio, di un elevato frazionamento dei crediti) ma non possono trasformarsi in regola.

Controllo

Quali sono gli errori potenziali che si deve **«scongiurare»?**

Obiettivo è verificare che i crediti **esistano** e «siano iscritti al loro **presumibile valore di realizzazione**» (art. 2426, co. 8 c.c.).
Occorre quindi **controllare**:

- anzitutto la **validità** di iscrizione del credito, ovvero in altre parole «il credito esiste e la società ha titolo per iscriverlo»?
- in secondo luogo l'**esigibilità** del credito, ossia la valutazione del suo presumibile valore di recupero.

Circolarizzazione

L'**esistenza** del credito viene ricercata mediante la cd. **Circolarizzazione.**
È la procedura attraverso cui è possibile acquisire la conferma da soggetti terzi della consistenza delle poste attive del bilancio nonché della completezza dei saldi delle voci passive del bilancio.
La **scelta del campione** da controllare:

- sulla base del sistema di controllo interno e della procedura inventariale adottata;
- definendo il numero di *items* da contare, calcolato dividendo il valore dei beni da verificare per l'importo dell'errore tollerabile e moltiplicando il risultato ottenuto per il fattore di rischio R;
- sia scegliendo quei codici il cui valore complessivo sia superiore al valore dell'errore tollerabile;
- mediante una scelta casuale (*random*) dei codici, indipendentemente dal valore complessivo degli stessi.

Procedura di circolarizzazione

- La circolarizzazione prevede l'invio, in due fasi, di una lettera di conferma del saldo ad un campione di clienti della società.
- Il saldo da confermare potrà essere quello relativo alla chiusura dell'esercizio (ovvero, solitamente, al 31 dicembre) ma anche ad una data intermedia (es. fine ottobre o novembre).
- Il saldo da confermare sarà sempre composto dal saldo contabile unitamente al saldo degli effetti presentati in banca per l'accredito, ma non ancora scaduti. Al saldo da confermare viene allegato l'estratto conto della società.
- L'esito della circolarizzazione può essere una risposta in **ACCORDO**, una risposta da **RICONCILIARE** oppure una **MANCATA RISPOSTA**:
  - nel primo caso l'attestazione dell'esistenza del credito è ottenuta direttamente;
  - nel secondo caso vanno indagate le poste in riconciliazione ed esaminata la documentazione di supporto;
  - nel terzo caso occorre attivare delle PROCEDURE ALTERNATIVE che solitamente si concentrano sulla verifica degli incassi successivi alla data di circolarizzazione.

Procedura di circolarizzazione

Nel caso la procedura di circolarizzazione sia stata effettuata a data intermedia, occorrerà verificare i movimenti in dare e in avere intercorsi tra la data di circolarizzazione e la data di chiusura (procedura di ***roll-forward***).

Nell'ipotesi in cui la risposta da parte di uno o più fornitori o clienti **non** dovesse pervenire, è compito del revisore contabile effettuare una procedura alternativa per verificare la consistenza delle singole poste oggetto di circolarizzazione per le quali non abbiamo avuto la conferma scritta da parte di terzi.

Procedura alternativa per i crediti

- ✓ attraverso l'analisi degli incassi dei crediti a fine esercizio avvenuti nell'esercizio successivo
- ✓ attraverso la verifica dell'emissione della fattura e la corrispondenza delle merci fatturate con quelle indicate nel D.D.T

Procedura alternativa per i debiti

- ✓ attraverso la verifica che la merce ricevuta sia stata fatturata dal fornitore (esame D.D.T. e fatture contabilizzate nel singolo partitario);
- ✓ attraverso la verifica del pagamento nell'esercizio successivo dei saldi esistenti alla fine dell'anno oggetto di revisione contabile

Esigibilità dei crediti

L'**esigibilità dei crediti** viene verificata attraverso l'esame della congruità del fondo svalutazione crediti.

Tale verifica viene effettuata mediante una serie di test così sintetizzabili:

- Analisi dello scaduto della società alla data di riferimento ovvero a data successiva;
- Esame delle risposte dei legali alle procedure di circolarizzazione;
- Test sugli insoluti successivi alla data di riferimento (se la società utilizza ad esempio ricevute bancarie o effetti);
- Determinazione di una riserva generica sui crediti non esaminati;
- Informazioni derivanti dalla procedura di circolarizzazione.

Percentuali di svalutazione

Le **percentuali di svalutazione** applicabili alle diverse situazioni di incaglio dei crediti sono, ad esempio, le seguenti:

– Fallimento: 100%;
– Concordato Preventivo: 60%;
– Amministrazione Straordinaria: 50% (in base alle situazioni > o <);
– Decreto ingiuntivo: 40%;
– Altre situazioni: in base alla valutazione del legale esterno o del revisore.

Vengono a questo punto riepilogate le potenziali svalutazioni sulla base della risposta dei legali.

Esempio di controllo

- ✓ Il primo consiglio è quello di scegliere tutti i saldi di importo superiore dell'errore tollerabile.
- ✓ Conseguentemente gli indicatori come la «copertura del saldo» sono utili ma non devono essere considerati assoluti.
- ✓ Le selezioni statistiche pure sono quelle che mettono al riparo da qualunque tipo di contestazione sul lavoro svolto.
- ✓ Deve essere posta sempre adeguata attenzione agli importi di tipo ripetitivo all'interno dei saldi così come alle operazioni inusuali e/o a cavallo dell'esercizio.

Errore tollerabile	214.000	**Campione**	4
Fattore di rischio	0,7	**Copertura**	71%

Nominativo cliente	Saldo dare	Saldo avere	Saldo contabile
Mario Rossi S.n.c.	64.084	-	64.084
Bianchi S.r.l.	355.678	353.242	2.436
I Prati verdi S.r.l.	14.789	-	14.789
Quorum S.p.A.	255.390	15.070	**240.320**
Cielo Azzurro S.r.l.	19.088	-	19.088
Il Vivaio S.p.A.	12.085	-	12.085
Tizio S.r.l.	553.271	367.850	**185.421**
Caio S.p.A.	330.800	330.800	-
Sempronio S.n.c.	6.709	5.670	1.039
Adda S.n.c.	414.210	380.900	33.310
Po S.r.l.	55.680	48.760	6.920
Tevere S.r.l.	112.900	87.650	25.250
Terranova S.p.A.	1.015.900	880.745	135.155
Bulldog S.n.c.	320.980	141.071	**179.909**
Schnautzer S.r.l.	14.090	11.780	2.310
San Bernardo S.p.A.	654.760	465.135	**189.625**
Quo Vadis S.n.c.	11.125	9.075	2.050
Totali	**4.211.539**	**3.097.748**	**1.113.791**

Attenzione: Rossi è incagliato, Terranova è il maggior cliente

Procedura di «roll-forward»

Nel caso la procedura di circolarizzazione sia stata effettuata a **data intermedia** (**interinale)**, occorrerà verificare i movimenti in dare e in avere intercorsi tra la data di circolarizzazione e la data di chiusura (procedura di *roll-forward*).

Saldo per risposta cliente	66
Operazioni registrate dalla società e non dal cliente: *Fattura emessa il 31/12/04*	22
Operazioni registrate dal cliente e non dalla società; *Rimessa fattura in data 23/12/04*	12
Saldo per società	100

Esempio

ANALISI IN DETTAGLIO DEI CREDITI SCADUTI DA OLTRE 120 GIORNI

CLIENTE	PAESE		SALDO SCADUTO >120	SALDO TOTALE		INCASSI SUCCESSIVI	DATA ULT. INCASSO	STIMA PERDITA	
Serafini S.p.A.	Italia	@	24.078	55.747		24.078	11/03/2005		
GWV Italia S.r.l.	Italia	@	55.090	55.090				22.036	***A***
Maschio S.p.A.	Italia	@	22.004	233.670	#	60.004	22/03/2005		
Il Mulino S.r.l.	Italia	@	55.940	60.005		55.940	17/03/2005		
Secchia S.r.l.	Italia	@	10.500	144.750	#	35.865	15/02/2005		
Capucine Italia S.r	Italia	@	104.250	104.250	#	10.425	10/01/2005	14.074	***B***
Cross S.p.A.	Italia	@	40.996	386.906	#	118.327	17/03/2005		
Wanna Marchi S.r	Italia	@	55.040	55.040				55.040	***C***
Negrini S.r.l.	Italia	@	70.985	134.088	#	66.781	17/02/2005		***D***
La Brugola S.r.l.	Italia	@	46.783	195.552	#	4.075	04/01/2005	57.443	***E***
Vari	Italia		55.884	703.144		48.090	20/03/2005		
			541.550	**2.128.242**		**423.585**		**148.593**	

E-9/1 4/4

@ ok con tabulato scaduto fornito dalla Società dettagliato per cliente.
# cliente circolarizzato

Commenti :

A) Abbiamo discusso con il Direttore Amministrativo la pratica. Il cliente è un cliente storico per l'azienda. Tuttavia nel corso dell'esercizio 2004 è entrato in crisi finanziaria per via di rilevanti investimenti ed ha sospeso i pagamenti. Al momento l'azienda non ha trasmesso la pratica al legale in considerazione del rapporto storico che la lega al cliente, tuttavia la Direzione ha avviato le trattative per addivenire ad una transazione dell'importo scaduto sulla base del riconoscimento immediato del 60% della somma dovuta dal cliente. Il documento in bozza, del quale la Società ci ha fornito copia, dovrebbe essere firmato nei prossimi giorni ed il pagamento avvenire entro il 31 maggio 2005. Non siamo in grado allo stato di concludere circa la possibilità dell'avveramento di tale transazione, pertanto si è ritenuto di svalutare prudentemente il credito del 40% (somma non recuperabile in caso di transazione), di richiedere alla Società di fornire informativa nella nota integrativa circa tale transazione e di ottenere specifica attestazione da parte del management nella lettera di attestazione con riferimento al recupero della residua parte di credito.

B) La pratica non è al legale, ma è gestita dalla Direzione della Società. Abbiamo avuto un colloquio con il Dott. Bianchi (consigliere) che si sta occupando della pratica, il quale ci ha informati che al cliente è stato concesso un piano di rientro del debito in 10 rate mensili di pari importo (senza interessi) da Euro 10.425 l'una e nel contempo sono state bloccate le forniture. Il cliente, sempre secondo le informazioni fornite dalla Direzione della Società, si troverebbe in difficoltà finanziarie di natura temporanea ed è considerato strategico, per cui la Società ha deciso di non intraprendere subito azioni legali. Il piano di rientro, che ci è stato fornito in copia (allegato in E-9/4), prevede 10 pagamenti mensili a partire dal 10/01/2005. Abbiamo tuttavia verificato che dopo il primo pagamento del 10 gennaio, il cliente non ha onorato le successive due scadenze e pertanto il problema dell'esegibilità del credito si ripropone. Abbiamo nuovamente parlato con la Direzione della Società, la quale si è attivata presso il cliente dal quale ha ottenuto assicurazioni circa il ripristino dei pagamenti a partire dal mese di aprile. Poichè non sarà possibile verificare l'effettiva ripresa dei pagamenti, abbiamo ritenuto opportuno e prudenziale, nell'ambito del calcolo del fondo svalutazione crediti, inserire una svalutazione del 15% del credito residuo vantato.

C) Il cliente, secondo le informazioni raccolte in Società, è imprevedibilmente fallito nella seconda metà del 2004. La pratica è stata trasferita al legale all'inizio del 2005 per l'insinuazione al passivo del fallimento. Riteniamo di svalutare prudentemente il credito in misura pari al 100% del valore.

D) Il cliente ha ripreso i pagamenti del pregresso e pertanto le forniture sono riprese. Abbiamo verificato due pagamenti avvenuti nel 2005, di cui l'ultimo in data 17 febbraio 2005.

E) Il management ci ha informato che il cliente versa in gravi difficoltà finanziarie, anche se apparentemente i soci stanno provvedendo ad immettere risorse fresche. Al momento la pratica non è stata ancora trasferita al legale. Si propone una svalutazione prudenziale del 30%.

Contenzioso – Calcolo svalutazione

CONTENZIOSO - CALCOLO SVALUTAZIONE

	CL.ITALIA	CL.ESTERO	TOTALE	SVALUTAZIONE %	SVALUTAZIONE AMMONTARE	
fallimenti	105.780		105.780	100%	105.780	*
concordati preventivi	89.065		89.065	60%	53.439	*
amministrazioni controllate				50%		
altre azioni legali	217.660		217.660	20%	43.532	*
	412.505		412.505		202.751	
						E/9-1 4/4

* Vedi analisi su risposte legali in E-9/2 ed E-9/3

DETERMINAZIONE FONDO SVALUTAZIONE GENERICO SUI CREDITI VIVI

ANALISI STORICA PERDITE SU CREDITI

ANNO	PERDITE SU CREDITI	CREDITI	FATTURATO	% SU CREDITI	% SU FATTURATO
2000	15.775	2.431.905	7.850.114	0,65%	0,20%
2001	34.016	2.612.881	7.790.164	1,30%	0,44%
2002	25.790	2.674.889	7.904.560	0,96%	0,33%
2003		2.865.742	8.040.389		
2004		3.561.560	9.715.452		
Media	**18.895**	**2.829.395**	**8.260.136**	**0,29%**	**0,10%**

Commenti : Sulla base dei dati di cui sopra riteniamo di proporre uno stanziamento a titolo di fondo svalutazione generico per un importo pari al 0,29% dei crediti netti.

CALCOLO SVALUTAZIONE GENERICA

AMMONTARE DEI CREDITI	1.020.813	
PERCENTUALE DA NOI RITENUTA CONGRUA	0,29%	
SVALUTAZIONE GENERICA	2.975	***E-9/1 4/4***

Valutazione finale del fondo svalutazione crediti

SOMMARIO E VALUTAZIONE FINALE DEL FONDO SVALUTAZIONE CREDITI

Fondo svalutazione crediti specifico:	IMPORTO	
- su pratiche ai legali	202.751	***E-9/1 3/4***
- su clienti scaduti > 120 giorni	148.593	***E-9/1 2/4***
TOTALE F. SVALUTAZIONE CREDITI SPECIFICO	351.344	
Fondo svalutazione crediti generico:	2.975	***E-9/1 3/4***
TOTALE FONDO SVALUTAZIONE PER REVISORE	354.319	
FONDO SVALUTAZIONE PER SOCIETA'	289.793	
SOTTOVALUTAZIONE DEL FONDO	(64.526)	

Norma fiscale

La **norma fiscale** prevede che:

- il valore della svalutazione è **determinato in modo forfetario** (vale a dire lo 0,50% del valore nominale o di acquisizione dei crediti fino a quando il valore del fondo non ha raggiunto l'importo del 5% del valore nominale o di acquisizione dei crediti risultanti in bilancio alla fine dell'esercizio) (art. 106, del Tuir);

- la **svalutazione è fatta per masse**, vale a dire prescindendo dal valore dei singoli crediti e dalla loro esigibilità (art. 106, del Tuir);

- il valore dei singoli crediti si considera solo in caso di **realizzazione di una perdita**, che dovrà risultare **certa** e **definita** ed imputabile al singolo credito (art. 101, del Tuir);

  Aspetti da considerare:
  - posizioni creditorie di **modesta entità**;
  - situazione oggettivamente riferita all'**irrecuperabilità** del credito;
  - cessione del credito **pro-soluto** e **pro-solvendo**;

- in caso di assoggettamento del creditore a **procedura concorsuale** la perdita è senz'altro deducibile.

Informativa in nota integrativa

Per quanto concerne l'informativa da dare in **nota integrativa**
- l'art. 2427, n. 6-bis) richiede che venga fornita una specifica indicazione circa gli effetti (significativi) che possono derivare da variazioni dei cambi rispetto a quelli espressi alla data di chiusura dell'esercizio;
- l'art. 2427, n. 6, tenuto conto che nella valutazione dei crediti la capacità di rimborso da parte del debitore può anche essere condizionata dal «**rischio Paese**», chiede che se ne dia indicazione;

GRUPPO24ORE

Revisione delle rimanenze

Giacomo Manzana

Norma civilistica

La **norma civilisitica** (art. 2426 c.c.) prevede che le **rimanenze,** i titoli e le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni siano iscritte al costo di acquisto o di produzione **(costo specifico)** calcolato secondo quanto previsto per le immobilizzazioni; vale a dire:

- nel **costo di acquisto** si computano anche i costi accessori;
- il **costo di produzione** comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi;
- i **costi di distribuzione** non possono essere computati nel costo di produzione.

Beni fungibili

Nel caso di **beni fungibili** è prevista la possibilità, al posto della valutazione al costo specifico, di procedere mediante una valutazione al **costo convenzionale**, vale a dire che il costo dei beni può essere calcolato col metodo:

— della media ponderata o
— «primo entrato, primo uscito» cd. FIFO o
— «ultimo entrato, primo uscito» cd. LIFO

- È previsto che se il valore convenzionale differisce in ***misura apprezzabile*** **rispetto ai *costi correnti*** alla chiusura dell'esercizio, la differenza deve essere indicata, per categoria di beni, nella nota integrativa;

- Sia che la valutazione delle rimanenze sia fatta a *costo specifico* che a *costo convenzionale* a fine esercizio tale **valore deve essere confrontato con** il **valore** di **realizzazione desumibile** dall'**andamento** del **mercato** al fine di valutare le rimanenze al minore dei due;

- Qualora le cause che avevano determinato l'abbattimento del costo per adeguarsi al valore di mercato dovessero venir meno, tale minor valore non può essere mantenuto nel successivi bilanci e si dovrà, pertanto, procedere al **ripristino dell'iniziale valore del bene** .

Controllo

Obiettivo della revisione del magazzino è verificare che esso sia contabilizzato al minore tra il valore di costo e quello desumibile dal mercato (art. 2426 c.c.).

Occorre quindi **controllare**:

- la **validità** di iscrizione del magazzino, ovvero che le quantità iscritte dalla società in bilancio corrispondono all'esistenza fisica;

- che il costo di iscrizione sia determinato in base ad uno dei criteri accettati dalla normativa, LIFO, FIFO, o costo medio ponderato (**valorizzazione**);

- che il magazzino sia correttamente **valutato** al minor valore tra costo e mercato;

- che sia rispettato il principio della competenza nell'iscrizione delle quantità fisiche (errore di ***cut-off***).

Inventario

Per verificare l'esistenza del magazzino si deve partire dalla pianificazione del lavoro, partecipando all'**inventario fisico** di magazzino effettuato dalla società.

Per farlo si dovrà:

PRIMA dell'INVENTARIAZIONE

- comprendere la procedura inventariale utilizzata dalla società (meglio se formalizzata per iscritto);
- predisporre adeguate istruzioni inventariali da consegnare agli incaricati dei controlli a campione delle quantità fisiche;

DOPO l'INVENTARIAZIONE

- alla data di chiusura del bilancio, solitamente a magazzino fermo, si provvederà alle conte di controllo in collaborazione con il personale della società.

Procedura inventariale

Una accurata **procedura inventariale** comporta:

- utilizzo dei **cartellini inventariali** che devono essere apposti su tutte le merci una volta che le stesse sono state contate dal personale addetto alla verifica delle quantità fisiche;
- deve prevedere di fornire al personale addetto alla conta fisica solamente i **tabulati del magazzino** in cui siano riportati i codici e la descrizione dei singoli beni presenti in magazzino e non le rispettive quantità, in modo tale che gli addetti stessi non siano fuorviati durante la conta fisica, dalle quantità contabili riportate sul tabulato stesso;
- deve poter fornire **informazioni circa la presenza in magazzino di merce obsoleta,** il che può comportare il rischio che la stessa sia contabilizzata ad un valore (il costo di acquisto o di produzione) nettamente superiore al valore di mercato.

«Check list»

Il controllore, al termine o anche in corso di inventario fisico, deve:

a) assicurarsi che siano state rispettate le procedure inventariali concordate prima dell'inizio della conta fisica;	☐
b) controllare a campione i conteggi effettuati dagli addetti alla conta fisica, partendo dai dati inseriti negli appositi tabulati compilati dagli stessi addetti, verificando conseguentemente la correttezza dei dati inseriti;	☐
c) controllare a campione i conteggi effettuati dagli addetti alla conta fisica, partendo dalle risultanze fisiche ed incrociando i risultati ottenuti con i dati inseriti negli appositi tabulati;	☐
d) segnalare ogni differenza rispetto alle rilevazioni dell'azienda;	☐
e) verificare che siano sempre apposti e correttamente compilati i cartellini inventariali;	☐
f) valutare la necessità di estendere il campione verificato, in base alle risultanze di questi controlli;	☐
g) accertare la rilevazione delle merci obsolete, danneggiate, a lento rigiro o in quantità notevolmente eccedente il normale fabbisogno;	☐
h) ottenere copia delle ultime dieci bolle in entrata ed in uscita dell'esercizio e delle rispettive fatture di acquisto e di vendita in modo tale da poter effettuare il test di cut-off per la verifica della competenza economica delle singole operazioni;	☐
i) controllare l'identificazione e il trattamento delle merci di terzi in magazzino e dei prodotti fatturati ma non spediti, oppure spediti e non ancora fatturati (collegamento con le risultanze della procedura di cut-off);	☐
j) controllare l'identificazione ed il trattamento delle merci entrate e non ancora coperte da fattura del fornitore e delle merci non ancora ricevute ma già coperte da fattura (collegamento con le risultanze della procedura di cut-off);	☐
k) accertare la corretta rilevazione da parte della azienda delle giacenze presso terzi, per il tramite di inventari fisici o per il tramite di richiesta di conferma scritta (circolarizzazione);	☐
l) ottenere una copia dei riepiloghi finali dell'inventario fisico compilati a mano dagli addetti alla conta e verificare che i dati rilevati nel corso dell'inventario fisico siano stati esattamente riportati o cumulati, senza omissioni o duplicazioni, ne	☐
m) controllare se siano state accertate le cause delle eccedenze o deficienze delle quantità rilevate fisicamente rispetto alla loro esistenza contabile;	☐
n) se l'inventario non è stato effettuato alla data di bilancio, controllare a campione la movimentazione tra la data di inventario e quella di bilancio e accertare (procedura di *roll-back o roll-forward*), alla data di bilancio, la correttezza della compe	☐
- scegliendo i codici merce il cui valore sia superiore al valore dell'errore tollerabile;	☐
- mediante la scelta casuale (c.d. *random*) indipendentemente dal valore complessivo dei codici delle merci.	☐

Test di «cut-off»

Il test di ***cut-off*** si sostanzia nella verifica:
- degli ultimi documenti di trasporto in entrata ed in uscita a cavallo dell'esercizio;
- delle relative fatture di acquisto e di vendita.

L'obiettivo è quello di **verificare:**

- le merci vendute negli ultimi giorni dell'anno siano state contabilizzate in riduzione dei beni in giacenza nel magazzino fisico a fine esercizio ed il rispettivo ricavo sia stato inserito nei ricavi del medesimo esercizio;
- le merci acquistate negli ultimi giorni dell'anno siano state contabilizzate in aumento dei beni in giacenza nel magazzino fisico a fine esercizio ed il rispettivo costo sia stato inserito nel conto economico del medesimo esercizio;
- le merci vendute nei primi giorni dell'anno siano state contabilizzate in riduzione dei beni in giacenza nel magazzino fisico del nuovo esercizio ed il rispettivo ricavo sia stato inserito nei ricavi del medesimo esercizio;
- le merci acquistate nei primi giorni dell'anno siano state contabilizzate in aumento dei beni in giacenza nel magazzino fisico del nuovo esercizio ed il rispettivo costo sia stato inserito nel conto economico del medesimo esercizio.

«Check list cut off»

1. Accertarsi che nella sezione "magazzino" sia stato effettuato il test di cut-off utilizzando come fonte i documenti comprovanti l'uscita.	
2. Selezionare da scheda contabile o da libro IVA un campione di fatture fra le ultime emesse nell'esercizio e verificare la competenza della registrazione.	
3. Nel caso la circolarizzazione dei clienti sia stata effettuata alla data di chiusura dell'esercizio il test sulle ultime fatture può essere omesso.	
4. Identificare eventuali casi di merce fatturata non spedita o spedita successivamente alla data di chiusura sulla base delle risultanze dell'inventario fisico owero esaminando gli ultimi documenti comprovanti l' uscita.	
5. Quantificare l'effetto sul risultato d'esercizio dopo aver verificato se la merce di cui al punto precedente sia stata scaricata dalle rimanenze finali.	

Fondo obsolescenza magazzino

Per completare il processo di verifica della corretta valorizzazione del magazzino, occorre valutare la **necessità** di **iscrivere** un **fondo obsolescenza magazzino**, ovvero valutare la congruità di quello già iscritto dalla società.

- Per raggiungere tale obiettivo vi sono **varie metodologie**, una delle più semplici è quella di analizzare un tabulato dei prodotti a lenta movimentazione che di solito i sistemi informativi delle società sono in grado di produrre.
- In alternativa si può ricorrere a **discussioni** con il ***management*** ovvero ad **informazioni** raccolte durante l'inventario fisico.
- Metodi alternativi a quello proposto nella *slide* seguente sono le **svalutazioni specifiche** ovvero l'**analisi** dei **fabbisogni**.

Esempio numerico

PROGRAMMAZIONE DELL'INVENTARIO FISICO

Data inventario fisico Inizio	Fine	Locazione	Tipologia di merci in rimanenza	Valore approssimativo giacenze	Responsabile	Data intervento revisore
30/12/2004	31/12/2004	Sarzana	MP	350.000	Galetto	31/12/2004
30/12/2004	31/12/2004	Sarzana	SL	60.000	Galetto	31/12/2004
30/12/2004	31/12/2004	Sarzana	PF	380.000	Galetto	31/12/2004
				790.000		

Istruzioni inventariali:
La Società ha predisposto delle brevi istruzioni inventariali scritte che ha distribuito a tutto il personale coinvolto nelle operazioni di conta. Le istruzioni prevedono la formazione di n. 4 squadre di conta, ognuna composta da 2 elementi (1 operaio del reparto produttivo o 1 magazziniere, ed un impiegato amministrativo). Le squadre di conta vengono dotate di cartellini inventariali numerati progressivamente per identificare le conte effettuate mediante apposizione del cartellino sul prodotto. I cartellini hanno le seguenti indicazioni (codice prodotto, descrizione prodotto, quantità contata, evidenza o meno di conte di controllo). Le squadre di conta sono dotate anche di copia del tabulato di magazzino "in bianco", ossia senza l'indicazione delle quantità in giacenza contabile, in modo che le squadre di conta rilevino fisicamente le quantità e le indichino sul tabulato.
Il magazzino si trova nel capannone che fiancheggia quello dei reparti produttivi ed è suddiviso in due zone separate, una dedicata allo stoccaggio delle materie prime e l'altra a quello dei semilavorati e prodotti finiti. Una ridotta quantità di semilavorati è presente tuttavia anche nei reparti produttivi in quanto, benchè le spedizioni e le consegne siano sospese nei due giorni di inventario, un minima attività di produzione continua in vista delle prime spedizioni di gennaio che riprenderanno dal 04/01/2005.
L'attività di rilevazione fisica delle giacenze da parte delle squadre di conta è prevista nella giornata del 30/12/2004. Al termine della giornata le quantità rilevate fisicamente ed indicate sui 4 tabulati forniti alle squadre di conta, vengono imputate a sistema da un impiegato amministrativo.
La giornata del 31/12/2004 è dedicata alle conte di controllo alle quali sono state deputate due squadre composte dal responsabile di magazzino e da 3 addetti che non hanno partecipato alle conte del giorno precedente. Le due squadre di controllo ripassano il magazzino verificando a campione le conte effettuate il giorno precedente ed apponendo una sigla sul cartellino inventariale già apposto ad evidenza della conta di controllo. Inoltre le squadre di controllo hanno il compito di ausilio all'intervento di verifica del revisore esterno, il quale a sua volta verificherà a campione le conte effettuate. Al termine della giornata le eventuali differenze riscontrate rispetto alle conte del giorno precedente vengono ricontrollate e corrette a sistema. Gli output prodotti del sistema sono due: il tabulato finale di magazzino con l'indicazione delle giacenze fisiche ed un tabulato recante tutte le differenze inventariali riscontrate tra contabile e fisico. Infine è compito del responsabile del magazzino effettuare un giro finale di tutto il sito per verificare che non vi siano merci non sottoposte alle conte fisiche.

Esempio numerico

Operazioni preliminari : (descrivere le operazioni preliminari effettuate e commentare l'organizzazione generale dell'inventario)
Non appena giunti al magazzino, abbiamo ottenuto dalla Società (Sig. Galetto) il tabulato contabile di magazzino valorizzato in modo da poter effettuare la selezione delle materie prime, semilavorati e prodotti finiti da controllare fisicamente. L'organizzazione generale dell'inventario è parsa molto buona, le merci sono separate e stoccate con ordine. Il personale sembra avere perfetta conoscenza delle procedure ed il giorno precedente, come da programmi, è stata completata la prima fase che ha previsto la conta totale del magazzino da parte delle squadre. Abbiamo pertanto provveduto alla selezione del campione di conte da effettuare con i parametri sotto indicati:

Calcolo del numero di items da verificare

Magazzino	Valore	Errore toll.	Fatt. rischio R	Numero items
Materie Prime	351.068 ✓	48.500 π	2 ?	14
Semilavorati	59.570 ✓	48.500 π	2 ?	2
Prodotti finiti	381.044 ✓	48.500 π	2 ?	16
	791.682			32

✓ *ok con tabulato valorizzato fornito dalla Società all'inizio dell'inventario*
? *non sono state testate le procedure relative all'inventario, ma sull'area in esame non esiste un rischio specifico. Pertanto il rischio di individuazione è stato definito intermedio*
π *Vedi carta di lavoro relativa alla determinazione dell'errore tollerabile*

Test di conta fisica materie prime

TEST DI CONTA FISICA MATERIE PRIME

Metodo di selezione:
abbiamo selezionato tutte le materie prime (codici) che a valore superassero l'importo dell'errore tollerabile (qualora presenti). I residui items sono stati selezionati a giudizio dal tabulato valorizzato di magazzino al 30/12/2004 fornito dalla Società. Infine sono stati aggiunti n. 2 items scelti casualmente durante il sopralluogo del magazzino

Documento inventariale N°	Codice	Prodotto Descrizione	Quantità contata Società		Quantità contata revisore		Differenza	Annotazioni
115	MP100V0095	Vernice rosso porpora	205	ω	205	?		In Kg.
43	MP100V0037	Vernice blu cobalto	1.120	ω	1.130	?	10	In Kg.
15	MP100P0456	Pigmento opacizzante	4.340	ω	4.320	?	(20)	In Kg.
87	MP200C0007	Cotone grezzo bianco 2 mm	8.250	ω	8.250	?		In metri
75	MP200C0035	Cotone grezzo canapa 3 mm	2.295	ω	2.295	?		In metri
7	MP300A1890	Acido solforico	4.350	ω	4.350	?		In litri
266	MP300A1615	Acido cloridrico	2.565	ω	2.580	?	15	In litri
234	MP200C1229	Lino grezzo bianco 2 mm	1.620	ω	1.640	?	20	In metri
190	MP200C1008	Lino grezzo canapa 2 mm	1.925	ω	1.925	?		In metri
213	MP100V0054	Vernice nera	2.210	ω	2.210	?		In Kg.
98	MP100V0089	Vernice gialla	610	ω	610	?		In Kg.
304	MP200C1991	Cotone grezzo bianco 4 mm	3.395	ω	3.382	?	(13)	In metri
16	MP200C0664	Cotone grezzo canapa 4 mm	3.565	ω	3.600	?	35	In metri
10	MP300A0004	Soda caustica	350	ω	350	?		In Kg.
255	MP100V0088	Vernice verde	550	ω	550	?		In Kg.
99	MP200C1111	Cotone grezzo 3,5 mm	4.245	ω	4.245	?		

? Verificata corretta inclusione nel tabulato finale di magazzino valorizzato (effettuato da LB il 15/03/2005)
ω Come da cartellino inventariale

Test di conta fisica prodotti finiti

TEST DI CONTA FISICA PRODOTTI FINITI

Metodo di selezione :
vedi sopra per quanto concerne MP e SL. Per quanto concerne i prodotti finiti sono stati aggiunti n. 2 items scelti casualmente tra quelli in giacenza durante il sopralluogo relativo all'inventario.

Documento inventariale N°	Codice	Prodotto Descrizione	Quantità contata Società		Quantità contata revisore		Differenza	Annotazioni
553	PF100P0322	Agora Blu	655	ω	655	?		In metri
604	PF100P1088	Serpent Rosso	1.005	ω	1.005	?		In metri
744	PF100P0045	Serpent Blu	320	ω	320	?		In metri
801	PF100P4440	Sedil verde	495	ω	495	?		In metri
807	PF100P4107	Sedil rosso	550	ω	550	?		In metri
944	PF100P2033	Axton bianco	345	ω	345	?		In metri
960	PF100P1999	Axton rosso	660	ω	660	?		In metri
587	PF100P0789	Syberg verde	290	ω	290	?		In metri
612	PF100P1211	Syberg rosso	890	ω	890	?		In metri
645	PF100P3355	Syberg blu	590	ω	590	?		In metri
677	PF100P3209	Ullet nero	1.010	ω	1.010	?		In metri
715	PF100P1504	Ullet giallo	800	ω	840	?	40	In metri
733	PF100P0003	Velvet rosso	450	ω	450	?		In metri
797	PF100P1365	Velvet giallo	990	ω	990	?		In metri
851	PF100P1777	Python rosa	500	ω	500	?		In metri
903	PF100P2448	Python verde	1.025	ω	990	?	(35)	In metri
489	PF100P1032	Access blu	1.330	ω	1.330	?		In metri
888	PF100P1444	Influent verde	890	ω	890	?		In metri

? Verificata corretta inclusione nel tabulato finale di magazzino valorizzato (effettuato da LB il 15/03/2005)
ω Come da cartellino inventariale

Riepilogo documenti inventariali

RIEPILOGO DOCUMENTI INVENTARIALI

Magazzino o reparto	DOCUMENTI EMESSI		DOCUMENTI ANNULLATI		DOCUMENTI IN BIANCO	
	DAL N°	AL N°	DAL N°	AL N°	DAL N°	AL N°
Materie prime	1	350	49	49	325	350
Semilavorati	351	450			447	450
Prodotti finiti	451	1.000	556	556	977	1.000

Conclusioni :
dalle verifiche condotte sono emerse differenze inventariali, di segno positivo e negativo, complessivamente non materiali. Pertanto si considera soddisfacente l'esito del test di conta fisica.

«Cut-off» uscite

CUT-OFF USCITE

Metodo di campionamento utilizzato :
abbiamo selezionato nel corso dell'inventario fisico gli ultimi 5 DDT in uscita dell'esercizio 2004 ed abbiamo richiesto alla Società di ricevere copia dei primi 5 DDT in uscita dell'esercizio 2005.
Periodo coperto :
dicembre 2004 - gennaio 2005
Conclusioni :
Non sono state rilevate eccezioni.

VERIFICA DEL RISPETTO DEL PRINCIPIO DELLA COMPETENZA NELLA RILEVAZIONE DEI RICAVI E DEI CREDITI
CUT-OFF DELLE USCITE

Documento di trasporto		Data di	Data scarico	Fattura				Data rilevazione	Importo fuori	
Numero	Data	consegna	magazzino	Numero	Data	Importo	Cliente	contabile	competenza	
N1994	23/12/2004	27/12/2004	23/12/2004	20041551	23/12/2004	45.320	Cross S.p.A.	27/12/2004	N/A	
N1995	27/12/2004	27/12/2004	27/12/2004	20041552	27/12/2004	14.500	Cross S.p.A.	27/12/2004	N/A	
N1996	27/12/2004	28/12/2004	27/12/2004	20041553	27/12/2004	35.425	Maschio S.p.A.	27/12/2004	N/A	
N1997	27/12/2004	29/12/2004	27/12/2004	20041554	27/12/2004	18.090	Maschio S.p.A.	27/12/2004	N/A	
N1998	28/12/2004	28/12/2004	28/12/2004	20041555	28/12/2004	36.030	Apparel S.r.l.	28/12/2004	N/A	
G0001	04/01/2005	04/01/2005	04/01/2005	20050001	04/01/2005	15.075	Albert S.r.l.	04/01/2005	N/A	
G0002	28/12/2004	04/01/2005	28/12/2004	20041556	28/12/2004	15.540	Excite S.r.l.	04/01/2005	✓	A
G0003	04/01/2005	05/01/2005	04/01/2005	20050002	04/01/2005	8.900	Sundray S.r.l.	04/01/2005	N/A	
G0004	05/01/2005	05/01/2005	05/01/2005	20050003	05/01/2005	35.675	Cross S.p.A.	05/01/2005	N/A	
G0005	06/01/2005	07/01/2005	06/01/2005	20050004	06/01/2005	45.620	Maschio S.p.A.	06/01/2005	N/A	
						270.175				

A Verificato ricarico magazzino sul tabulato 2004 e storno del corrispondente ricavo da conto economico

Test in dettaglio sulla valorizzazione delle materie prime

TEST IN DETTAGLIO SULLA VALORIZZAZIONE DELLE MATERIE PRIME

Metodo di Selezione:	A giudizio	**Errore tollerabile**	48.500
Fonte della Selezione:	Schede contabili	**Fattore di affidabilità 'R':**	0,7
Popolazione (importo)	362.479	**N° voci selezionate:**	5
Copertura ottenuta:	38,36%		

ITEM N°	IMPORTO SELEZIONATO	REFERENCE	DESCRIZIONE
1	25.075	**D-11/1 2/3**	Lino grezzo bianco 2 mm
2	42.075	**D-11/1 2/3**	Cotone grezzo bianco 4 mm
3	35.712	**D-11/1 2/3**	Lino grezzo canapa 2 mm
4	32.616	**D-11/1 2/3**	Cotone grezzo canapa 3 mm
5	3.558	**D-11/1 2/3**	Vernice nera
	139.036	**Totale**	

Costo medio dell'anno

VERIFICA COSTO MEDIO DELL'ANNO

Materia prima	Fattura numero	Fattura data	Fornitore	Prezzo unitario	quantità	Valore	
Lino grezzo bianco 2 mm	110	21/02/2004	Cotonificio A	15,20	3.500	53.200	✓
	251	15/04/2004	Cotonificio A	15,50	2.200	34.100	✓
	373	16/06/2004	Cotonificio A	15,55	4.250	66.088	✓
	450	14/09/2004	Cotonificio A	15,20	9.500	144.400	✓
	564	27/12/2004	Cotonificio A	15,40	1.758	27.070	✓
Totale costo medio dell'anno				**15,32**	**21.208**	**324.858**	
Cotone grezzo bianco 4 mm	55	15/01/2004	Cotonificio A	12,10	5.500	66.550	✓
	89	03/02/2004	Cotonificio A	12,40	7.000	86.800	✓
	230	04/04/2004	Cotonificio A	12,40	8.500	105.400	✓
	342	25/05/2004	Cotonificio A	12,60	4.500	56.700	✓
	388	27/07/2004	Cotonificio A	12,45	9.000	112.050	✓
	505	20/11/2004	Cotonificio A	12,60	3.000	37.800	✓
	561	27/01/2005	Cotonificio A	12,55	7.500	94.125	✓
Totale costo medio dell'anno				**12,49**	**32.500**	**406.075**	
Lino grezzo canapa 2 mm	P103	22/01/2004	Linificio Alfa	18,30	4.000	73.200	✓
	P266	13/03/2004	Linificio Alfa	18,50	2.500	46.250	✓
	P367	14/04/2004	Linificio Alfa	18,60	5.000	93.000	✓
	P551	19/06/2004	Linificio Alfa	18,50	5.500	101.750	✓
	P704	29/07/2004	Linificio Alfa	18,70	3.000	56.100	✓
	P899	28/09/2004	Linificio Alfa	18,70	1.550	28.985	✓
	P1004	30/10/2004	Linificio Alfa	18,65	2.500	46.625	✓
	P1344	30/12/2004	Linificio Alfa	18,50	5.000	92.500	✓
Totale costo medio dell'anno				**18,57**	**17.550**	**325.960**	

✓ Verificata fattura, prezzo e quantità con carichi a magazzino

Costo medio ponderato dell'esercizio

DETERMINAZIONE DEL COSTO MEDIO PONDERATO DELL'ESERCIZIO

	MATERIE PRIME										
VALORI	Lino grezzo bianco 2 mm		grezzo bianco 4 mm		Lino grezzo canapa 2 mm		grezzo canapa 3 mm		Vernice nera		Totale
RIMAN. INIZIALI											
Quantità	2.880	✖	1.890	✖	2.670	✖	3.890	✖	175	✖	
Prezzo	15,10	✖	12,32	✖	18,52	✖	14,05	✖	6,80	✖	
Valore	43.488	✖	23.285	✖	49.448	✖	54.655	✖	1.190	✖	172.066
ACQUISTI ANNO											
Quantità	21.208	¥	32.500	¥	17.550	¥	52.000	¥	3.910	¥	
Prezzo	15,32	¥	12,49	¥	18,57	¥	14,30	¥	6,50	¥	
Valore	324.858	¥	406.075	¥	325.960	¥	743.580	¥	25.414	¥	1.825.886
SCARICHI PER PROD.											
Quantità	22.448	@	31.008	@	18.295	@	53.595	@	3.546	@	
Prezzo	15,29	?	12,36	?	18,57	?	14,29	?	6,50	?	
Valore	343.271	&	383.386	&	339.696	&	765.619	&	23.046	&	1.855.018
RIMAN. FINALI											
Quantità	1.640	$	3.382	$	1.925	$	2.295	$	539	$	
Prezzo	15,29	$	12,44	$	18,55	$	14,21	$	6,60	$	
Valore	25.075	$	42.075	$	35.712	$	32.616	$	3.558	$	139.036

✖	Ok con tabulato finale di magazzino valorizzato al 31/12/2003
¥	Vedi tabella calcolo del costo medio dell'esercizio
?	Verificato a campione lo scarico al costo medio ponderato del momento sul "tabulato scarichi per produzione"
@	Verificata per 1 MP a campione la corrispondenza tra il totale scarichi per produzione da tabulato ed i buoni/prelievo
&	Quadrato valore con "tabulato scarichi per produzione"
$	Ok con tabulato finale di magazzino valorizzato al 31/12/2004

Costo di sostituzione

VERIFICA COSTO DI SOSTITUZIONE

Materia prima	Fattura numero	Fattura data	Fornitore	Prezzo unitario	quantità	Valore	
Lino grezzo bianco 2 mm	008	04/01/2005	Cotonificio A	15,35	4.825	74.064	✔
	108	16/02/2005	Cotonificio A	15,40	3.580	55.132	✔
				15,37	8.405	129.196	
Cotone grezzo bianco 4 mm	119	18/02/2005	Cotonificio A	12,55	3.560	44.678	✔
	165	04/04/2005	Cotonificio A	12,60	5.600	70.560	✔
				12,58	9.160	115.238	
Lino grezzo canapa 2 mm	P151	29/01/2005	Linificio Alfa	18,65	4.000	74.600	✔
	P283	28/02/2005	Linificio Alfa	18,70	2.500	46.750	✔
				18,67	6.500	121.350	

✔ Verificata fattura e prezzo (vedi

Esempio

Serpent blu				
Materiali impiegati		Q.tà	Prezzo unitario	Valore Totale
Lino grezzo bianco 2 mm		1,00	15,29	15,29
Vernice blu		0,10	6,80	0,68
Acido cloridrico		0,05	3,40	0,17
Soda caustica		0,20	5,60	1,12
				17,26
	Fattura			
Lavorazioni esterne	N°	Data	Fornitore	Prezzo
Stampaggio	577	25/11/2004	Print & Go	4,10
				4,10
Mano d'opera diretta		Tempo impiegato	Costo unitario	Valore Totale
Tintoria		0,25	10,10	2,53
Taglio		0,10	9,80	0,98
				3,51
Totale costo diretto				**24,87**
Spese generali di produzione in % dei costi diretti			6,00%	**1,49**
Costo di produzione al metro				**26,36**

Spese generali di produzione

VERIFICA DELL'INCIDENZA DELLE SPESE GENERALI DI PRODUZIONE

Costi di produzione diretti:	Importo
Materie prime	5.569.210
Manodopera diretta	933.836
Oneri sociali	368.900
Lavorazioni esterne	145.678
Totale	7.017.624

Spese generali di produzione:	Importo
Manodopera indiretta	95.084
Manutenzione	7.550
Energia	63.415
Combustibili	32.180
Materiali indiretti	5.670
Ammortamenti	40.460
Direzione tecnica	50.220
Controllo qualità	39.609
Assicurazioni	8.990
Magazzinaggio	5.410
Imballaggi	9.870
Affitti	58.906
Vigilanza	18.000
Servizi generali	3.260
Totale	438.624
Incidenza percentuale complessiva	**6,25%**

Fondo svalutazione

FONDO SVALUTAZIONE

MOVIMENTO DEL FONDO	Saldo iniziale	Accantonamenti	(Utilizzi)	Saldo finale
Materie prime, sussidiarie e di consumo	(5.000)			(5.000)
Prodotti in corso di lavoraz. e semilavorati				0
Prodotti finiti e merci	(10.000)			(10.000)
	(15.000)	0	0	(15.000)

VERIFICA DELLA CONGRUITA' DEL FONDO SVALUTAZIONE MAGAZZINO

Determinazione del fondo svalutazione in base alla movimentazione (Merce a lento movimento)

	Movimenti regolari	Non movimentati da mesi : 6	12	24	Totale
MATERIE PRIME	320.505	34.814	10.000	0	365.319
PRODOTTI FINITI	355.771	16.847	12.568	4.567	389.753
	676.276	51.661	22.568	4.567	755.072
% DI SVALUTAZIONE	0%	5%	40%	80%	
SVALUTAZIONE	0	2.583	9.027	3.654	15.264

Norma fiscale

La **norma fiscale** (art. 92, Tuir) prevede che le rimanenze finali siano assunte per un **valore non inferiore** a quello che risulta mediante la valutazione al **costo** o al **lifo** a scatti annuali.

- Per le imprese che valutano in bilancio le rimanenze finali con il metodo della **media ponderata** o del **fifo** o con varianti lifo a scatti annuali, le rimanenze finali sono assunte per il valore che risulta dall'applicazione del metodo adottato.

- Se in un esercizio il valore unitario medio dei beni, con i criteri sopra riportati, è superiore al valore normale medio di essi nell'ultimo mese dell'esercizio, il **valore minimo**, è **determinato** moltiplicando l'intera quantità dei beni, indipendentemente dall'esercizio di formazione, per il valore normale.

- Il minor valore attribuito alle rimanenze in conformità alle disposizioni del presente comma vale anche per gli esercizi successivi sempre che le rimanenze **non risultino iscritte** nello **stato patrimoniale** per un valore superiore.

GRUPPO24ORE

Revisione delle imposte

Giacomo Manzana

Variazioni fiscali

CIVILISTICO	FISCALE	VARIAZIONI
PRUDENZA	CERTEZZA – 109 (1)	TEMPORANEA
COMPETENZA	COMPETENZA – 109 (1 e 2)	===
CORRELAZIONE	R.M. n. 9/934 del 1980 R.M. 10 gennaio 2002, n. 5/E R.M. 22 ottobre 1981, n. 9/2940 R.M. 5 marzo 1998, n. 14/E R.M. 2 giugno 1998, n. 52/E	===
===	ISCRIZIONE	TEMPORANEA
Implicito	INERENZA	PERMANENTE

Variazioni fiscali

CIVILISTICO	FISCALE	VARIAZIONI
RICAVI	RICAVI (ART. 85)	===
PLUSVALENZE	PLUSVALENZE RATEIZZATE (ART. 86)	TEMPORANEA
PLUSVALENZE PARTECIPAZIONI	PEX - ESENZIONE 95% (ART. 87)	PERMANENTE
SOPPRAVVENIENZE ATTIVE	SOPRAVVENIENZE RATEIZZATE (ART. 88)	TEMPORANEA
DIVIDENDI	ESCLUSIONE 95% (ART. 89)	PERMANENTE
PROVENTI IMMOBILIARI	PROVENTI IMMOBILIARI (ART. 90)	PERMANENTE
ALTRI PROVENTI	PROVENTI NON COMPUTABILI (ART. 91)	PERMAMENTE

Variazioni fiscali

CIVILISTICO	FISCALE	VARIAZIONI
RIMANENZE	RIMANENZE (ART. 92)	=== Eccezione commesse inferiore all'anno valutate a ricavo – temporanea
COMMESSE ULTRANNUALI	COMMESSE ULTRANNUALI (ART. 93)	===
VALUTAZIONE TITOLI	VALUTAZIONE TITOLI (ART. 94)	PERMAMENTE
SPESE LAVORO	SPESE LAVORO (ART. 95)	=== Eccezione compenso amministratore (per cassa) – temporanea

Variazioni fiscali

CIVILISTICO	FISCALE	VARIAZIONI
INTERESSI PASSIVI	INTERESSI PASSIVI (ART. 96)	TEMPORANEA
ONERI FISCALI e CONTRIBUTIVI	ONERI FISCALI e CONTRIBUTIVI (ART. 99)	TEMPORANEA
ONERI di ULTITÀ SOCIALE	ONERI di ULTITÀ SOCIALE (art. 100)	PERMANENTE
MINUSVALENZE	MINUSVALENZE (ART. 101)	===
AMMORTAMENTI MATERIALI	AMMORTAMENTI (ART. 102)	TEMPORANEA
MANUTENZIONI	MANUTENZIONI (ART. 102-6)	TEMPORANEA
LEASING	LEASING (ART. 102-7)	===
TELEFONI E TELEFONINI	TELEFONINI (ART. 102-9)	PERMANENTE
AMMORTAMENTI IMMATERIALI	AMMORTAMENTI (ART. 103)	TEMPORANEA

Variazioni fiscali

CIVILISTICO	FISCALE	VARIAZIONI
ACCANTONAMENTI	ACCANTONAMENTI (ARTT. 105 e 107)	TEMPORANEA
SPESE di RICERCA e SVILUPPO	SPESE di RICERCA e SVILUPPO (ART. 108-1)	TEMPORANEA
SPESE di PUBBLICITÀ	SPESE di PUBBLICITÀ (ART. 108-2)	TEMPORANEA
SPESE di RAPPRESENTANZA	SPESE di RAPPRESENTANZA (ART. 108-2)	PERMANENTE
ALTRE SPESE RELATIVE a PIÙ ESERCIZI	ALTRE SPESE RELATIVE a PIÙ ESERCIZI	===
SPESE CON PAESI PARADISIACI	SPESE CON PAESI PARADISIACI (ART. 110 -7)	PERMANENTI
AUTOVETTURE	AUTOVETTURE (ART. 164)	PERMANENTE

Imposte differite e anticipate

Il **presupposto** per la rilevazione è costituito dalle differenze temporanee tra:
- ✓ il valore contabile attribuito a un'attività o passività e
- ✓ il corrispondente valore fiscalmente riconosciuto

ovvero:
- ✓ risultato economico contabile
- ✓ imponibile fiscale

le imposte differite devono essere determinate sulla base delle **aliquote** in **vigore** al **momento** in cui le **differenze temporanee** si **riverseranno** *(l'**utilizzo** dell'**aliquota** effettiva dell'**ultimo esercizio** è ammesso **soltanto** qualora fosse **estremamente difficoltoso** determinare un'aliquota media per gli esercizi futuri)*

Con la riforma del diritto societario (D.Lgs. 6/2003) si ha avuto l'introduzione:

- nell'attivo dello schema di stato patrimoniale delle voci *«C.II.4-bis) Crediti tributari»* e *«C.II.4-ter) Imposte anticipate»*;
- nel passivo della voce *«B.2 Fondo imposte, **anche differite**»*
- nel conto economico della voce *«22) imposte sul reddito, **correnti, differite e anticipate**»*.

«Aggiustamenti»

Annualmente devono essere apportati **adeguati «aggiustamenti»**, nel caso in cui siano variate le aliquote d'imposta prevedibili rispetto alle stime precedenti

In particolare:

Per le **imposte anticipate:** ogni anno, in sede di redazione del bilancio di esercizio, si dovrà procedere alla:
- verifica delle **condizioni di ricuperabilità** delle imposte anticipate stanziate in precedenti esercizi, provvedendo a rettificarne gli importi qualora siano venuti meno i presupposti per la loro iscrivibilità;
- rilevazione delle **eventuali imposte differite attive in precedenza non contabilizzate** per carenza dei citati presupposti, nell'esercizio in cui tali presupposti vengano a verificarsi .

Imposte differite passive: ogni anno devono essere apportati adeguati aggiustamenti nel caso in cui sia **variata l'aliquota d'imposta** rispetto agli esercizi precedenti, a condizione, però, che la norma di legge intervenuta a modificare l'aliquota sia già stata emanata alla data di redazione del bilancio.

Differenze temporanee

Si noti che

- le differenze temporanee «tassabili» e quelle «deducibili» che si riverseranno nel medesimo esercizio **devono** essere compensate;
- le differenze temporanee «tassabili» e quelle «deducibili» che si riverseranno in diversi esercizi **non possono** essere compensate e possono essere determinate con aliquote differenziate, anche in ragione del fatto che generino imposte differite «attive» oppure «passive»;
- le differenze temporanee rilevanti ai fini Irap **non possono** essere compensate con quelle ai fini Ires;
- le differenze temporanee rilevanti ai fini Irap **non sono esattamente coincidenti** con quelle ai fini Ires;

Imposte differite passive

Le **imposte differite (passive)** sono imposte che, pur essendo di competenza dell'esercizio, si renderanno esigibili solo in esercizi futuri:
- derivano da differenze temporanee «imponibili»
- originano «Fondi per imposte»
- da stanziare anche se solo probabili

Proventi a tassazione differita rispetto all'iscrizione a conto economico :
- ***plusvalenze*** *rateizzate art. 86 comma 3 e 88 comma 2*
- *sopravvenienze attive art. 88 comma 3 lett.b)*
- ***dividendi*** *art. 89 comma 2, qualora la percezione avvenga in un esercizio successivo a quello in cui la partecipata ne ha deliberato la distribuzione.*
- ***rivalutazioni*** *di partecipazioni con equity method*

Oneri a deduzione fiscale anticipata rispetto all'imputazione a conto economico:
- ~~***ammortamenti, accantonamenti e rettifiche*** *di valore dedotti in via extra-contabile (art. 109, comma 4)***~~

Imposte anticipate

Le **imposte anticipate** sono imposte che, pur essendo di competenza di esercizi futuri, si rendono esigibili già nell'esercizio in corso:
- derivano da differenze temporanee «deducibili»;
- originano imposte pre-pagate (costi sospesi);
- da stanziare solo se ragionevolmente certe.

Oneri a deduzione fiscale differita rispetto all'addebito a conto economico, per effetto di norme che prevedono:

- limitazioni fiscali agli accantonamenti a fondi del passivo, ovvero alle rettifiche di valore (per esempio, operazioni e concorsi a premio e altri accantonamenti ex art. 107, svalutazioni e perdite su crediti ex artt. 106 e 101, ammortamenti ex artt. 102 e 103);

- **deducibilità parzialmente differita** (per esempio, spese di manutenzione ex art. 102, co. 6 o spese di rappresentanza art. 108, co. 2) o facoltativamente differita (per esempio, spese di ricerca e sviluppo art. 108, co. 1 e spese di pubblicità e propaganda art. 108, co. 2);

- deducibilità per cassa (per esempio, i compensi spettanti agli amministratori in misura fissa e in percentuale sugli utili art. 95, co. 5, differenze su cambi art. 110, co. 3).

Imposte anticipate

Proventi che concorrono a formare il reddito in esercizi precedenti rispetto a quello di accredito a conto economico

- **tassazione per trasparenza** di utili societari;

- **redditi «paradisiaci»** art. 167;

- plusvalenze riscontate da ***lease-back***.

Imposte anticipate

Le **imposte anticipate** sono stanziabili soltanto se sussiste la **ragionevole certezza** della loro ricuperabilità, vale a dire se, sulla base di **stime attendibili**:

- il **reddito imponibile** che si presume di conseguire in modo ragionevolmente certo negli esercizi in cui si riverseranno le differenze temporanee deducibili è almeno pari alle predette differenze;
- le **imposte** che saranno recuperate sono almeno pari all'ammontare delle imposte differite attive iscritte in bilancio.

Perdita fiscale

La **perdita fiscale** realizzata in un periodo d'imposta può essere portata in diminuzione del reddito imponibile di esercizi futuri

Il beneficio fiscale implicito nelle perdite riportabili potrà essere rilevato solo se esiste la **ragionevole certezza** che:

- entro il periodo di riportabilità fiscale delle perdite *(nei cinque anni successivi, ovvero illimitatamente, in caso di perdite conseguite nei primi tre anni di vita)* saranno realizzati imponibili fiscali «capienti»;
- il risultato negativo è riconducibile a circostanze ben definite e ragionevolmente irripetibili *(perdite su crediti da «rischio Paese»).*

Prospetto nota integrativa

In **nota integrativa occorre prevedere** un apposito prospetto contenente (art. 2427, n. 14):

- la descrizione delle **differenze temporanee** che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate, l'aliquota applicata, nonché le variazioni rispetto all'esercizio precedente, gli importi accreditati o addebitati a conto economico o nel patrimonio netto, le voci escluse e le relative motivazioni;
- l'ammontare delle imposte anticipate contabilizzato in bilancio attinenti a **perdite dell'esercizio** o di esercizi precedenti, l'ammontare e le motivazioni della eventuale mancata iscrizione.

Prospetto nota integrativa

Ires	2010	2011	2012	2013
Plusvalenze rateizzate				
Spese di rappresentanza				
Manutenzioni e riparazioni				
Interferenze fiscali				
Compenso amministratori				
<…>				
Aliquota Ires	27,5%	27,5 %	27,5 %	27,5%

Esempio numerico

IRES - IMPOSIZIONE DIFFERITA

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	
compenso amministratori 2009 - pagato 2010		-591.000					
rappresentanza 2007		-13.809	-13.809				
rappresentanza 2006		-12.220					
plusvalenza 2009		534.562	534.562	534.562	534.562		
ammortamento parcometro				-88.150	-52.890		
		-82.467	**520.753**	**446.412**	**481.672**	**0**	
ALIQUOTA IRES		27,5%	27,5%	27,5%	27,5%	27,5%	
DIFFERITE PASSIVE IRES		0	143.207	122.763	132.460	0	398.430
DIFFERITE ATTIVE IRES		22.678	0	0	0	0	22.678

INTEGRAZIONE / RIDUZIONE

	PREGRESSO	NECESSARIO	INTEGRAZIONE	RIDUZIONE
DIFFERITE PASSIVE	345.425	398.430	53.005	0
DIFFERITE ATTIVE	10.977	22.678	11.701	0

GRUPPO24ORE

Revisore come uomo d'azienda

Enrico Siciliano

Nuova revisione legale dei conti

Il revisore come uomo d'azienda è chiamato a rispettare quei **principi** di **deontologia professionale**, **riservatezza** e **segreto professionale** elaborati da associazioni e ordini professionali ed approvati dal Ministero dell'Economia unitamente ad **indipendenza** ed **obiettività**.

Ovviamente il revisore, oltre al rispetto dei principi di cui sopra, deve aggiungere la **competenza tecnica**.

A titolo esemplificativo, si analizzano di seguito alcuni degli interventi a cui il revisore legale, come uomo d'azienda, è chiamato nello svolgimento nel proprio incarico.

Revisione legale: impianti e macchinari

Le **immobilizzazioni materiali** sono iscritte al costo di acquisto o di produzione. Nel **costo** di **acquisto** si computano anche i costi accessori; il **costo** di **produzione** comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto. Eventuali sconti e abbuoni devono essere dedotti; gli oneri finanziari sostenuti per l'acquisto di impianti e macchinari possono essere capitalizzati a determinate condizioni.
Dal **punto** di **vista civilistico**, il costo degli impianti e macchinari la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio, in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione.
Dal **punto** di **vista fiscale**, l'ammortamento degli impianti e macchinari è deducibile, nei limiti dei coefficienti ministeriali, a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene.

Revisione legale: impianti e macchinari

il revisore come uomo d'azienda porrà in essere i seguenti **controlli**:

- verifica continuità di applicazione delle procedure rilevate in anni pregressi ovvero rilevazione della nuova procedura e verifica della documentazione;
- incrementi e decrementi del mastro;
- verifica corrispondenza sulle fatture di acquisto e vendita;
- verifica del calcolo delle eventuali plusvalenze e minusvalenze;
- verifica aliquote utilizzate per le singole categorie;
- verifica ricalcolo a campione della correttezza matematica degli eventuali ammortamenti;
- verifica corrispondenza con libro cespiti.

Revisione legale: acconti a fornitori

Nella **prassi commerciale** si riscontra la richiesta di versamento di **acconti da parte dei propri fornitori,** specialmente in ipotesi di importo rilevante o di durata temporale elevata.

L'art. 2424 c.c. prevede una **diversa classificazione** nell'**attivo**, a seconda che l'acconto sia riferito all'acquisto di beni strumentali, beni oggetto dell'attività dell'impresa ovvero acconti di diversa natura.

Gli acconti a fornitori rappresentano il diritto a conseguire una cessione di beni e non ad un corrispettivo in denaro. Gli acconti per gli acquisti di beni rientranti nell'attività produttiva tipica dell'impresa sono classificati nell'attivo dello stato patrimoniale nella voce C.I.5 Acconti; viceversa gli acconti a fronte di prestazioni di servizi sono da classificare tra i Crediti alla voce C.II.5 Crediti verso altri.

Revisione legale: acconti a fornitori

Analizzando gli aspetti fiscali e, nello specifico, le **imposte dirette**, l'acconto viene considerato come componente patrimoniale e non ha rilevanza né sul conto economico né sul reddito imponibile.

Per quanto concerne invece l'**I.v.a.**, la percezione di acconti costituisce un'operazione imponibile poiché trattasi di parziale corrispettivo per la cessione di beni o prestazione di servizi.

In caso di **dubbio** sull'effettiva **volontà** delle **parti** e in mancanza di atto scritto o altro documento probatorio, è opportuno considerare la somma di denaro versata preventivamente quale acconto anziché quale caparra o cauzione, allo scopo di evitare la presunzione di omessa fatturazione di operazioni imponibile ai fini Iva.

Revisione legale: acconti a fornitori

Ai fini dell'**imposta** di **registro** agli acconti o anticipi non soggetti ad I.v.a. si applica l'imposta di registro nella misura del 3%; se l'acconto è pagato in conformità ad un contratto preliminare, l'imposta pagata è imputata ad imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitiva. Per quanto riguarda gli acconti o anticipi soggetti a Iva, questi scontano l'imposta di registro in misura fissa, ma solo in caso d'uso.

Le verifiche poste in atto dal revisore come uomo d'azienda puntano a verificare:

- l'analisi degli scostamenti;
- l'esame delle risposte alla circolarizzazione da parte dei fornitori;
- le altre verifiche specifiche.

Revisione legale: anticipo del Tfr

Il lavoratore dipendente con almeno otto anni di servizio presso la stessa azienda ha diritto di chiedere, una sola volta nel corso del rapporto, un'**anticipazione non superiore** al **70%** del **Tfr maturato.**

La richiesta deve essere giustificata da una delle **necessità** previste dall'art. 2120 c.c., ovvero:

- eventuali **spese sanitarie** per terapie ed interventi straordinari riconosciuti dalle competenti strutture pubbliche;
- acquisto della **prima casa** di abitazione per sé o per i figli, documentato con atto notarile.

Revisione legale: anticipo del Tfr

Al datore di lavoro è data la **facoltà** di **concedere** ai dipendenti acconti sul Tfr senza che sia richiesta la sussistenza delle condizioni previste dall'art. 2120 c.c.

L'importo anticipato, ovviamente, viene portato in detrazione dal Tfr spettante alla fine del rapporto.

In **bilancio**, gli acconti sul Tfr maturato, erogati al personale dipendente, devono essere iscritti nel passivo dello stato patrimoniale, nella voce C «*Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato*».

Revisione legale: anticipo del Tfr

In **nota integrativa** bisogna indicare, in maniera esaustiva, le informazioni inerenti le anticipazioni sul Tfr erogate nel corso dell'anno.

In particolare, bisogna indicare le **variazioni intervenute** nella consistenza del Tfr nonché la voce di bilancio in cui tale ammontare è iscritto.

Inoltre, per una chiara esposizione delle informazioni contabili, occorre tenere separato l'ammontare complessivo del debito maturato al 31 dicembre dell'esercizio, dal valore degli acconti erogati ai dipendenti nel corso dell'anno.

Revisione legale: anticipo del Tfr

Il revisore, nell'esercizio della sua funzione, deve predisporre i seguenti **controlli**:

- controllo dei saldi iniziali;
- indagine sulle variazioni anomale;
- verifica della congruità degli acconti erogati nell'anno;
- risposte da parte del consulente del lavoro;
- ulteriori procedure.