

Direttore responsabile
ANSELMO CASTELLI

Vice direttore
Stefano Zanon

Coordinamento scientifico
Roberto Stanghellini

Coordinatore di redazione
Alessandro Pratesi

Consiglio di redazione
Giuliana Beschi, Laurezia Binda,
Paolo Bisi, Elena Fracassi,
Carlo Quiri, Luca Reina

Comitato di esperti
G. Alibrandi, G. Allegretti,
O. Araldi, S. Baruzzi, F. Boni,
A. Bonghi, A. Bortoletto, E. Bozza,
B. Bravi, M. Brisciani, P. Clementi,
G.M. Colombo, C. Corghi, L. Dall'Oca,
C. De Stefanis, S. Dimitri, A. Di Vita,
B. Garbelli, A. Guerra, M.R. Gheido,
P. Lacchini, P. Meneghetti, M. Nicola,
M. Nocivelli, A. Pescari, M. Piscetta,
C. Pollet, R.A. Rizzi, A. Scaini,
S. Setti, L. Simonelli, L. Sorgato,
M. Taurino, E. Valcarengi,
L. Vannoni, F. Vollono, F. Zuech

Hanno collaborato a questo numero
P. Bisi, P. Di Biase,
F. Fiameni, M. Fiameni, G. Greco,
S. Gritti, A. Pratesi, A. Romano,
A. Scaini, A. Sica, R. Stanghellini,
S. Stringa, S. Zanon

Stampa
Tiber Spa - Via Industriale, 24/26
Rodengo Saiano (BS) - Tel.
030/6810155

Editore
Centro Studi Castelli S.r.l.
Via Bonfiglio, n. 33 - C.P. 25
46042 Castel Goffredo (MN)
Tel. 0376/775130 - Fax. 0376/770151
P. IVA e C.F. 01392340202
lunedì-venerdì
ore 9:00/13:00 - 14:30/18:30
Sito Web: WWW.RATIO.IT
servizioclienti@gruppocastelli.com

Iscrizione al Registro Operatori
della Comunicazione n. 3575
Autorizzazione del Tribunale
di Mantova n. 2/2007
Periodico mensile,
spedizione in abbonamento postale

Chiuso per la stampa il 25.07.2024

RATIO

Revisori & Sindaci

Periodico dedicato agli organi di controllo delle società e degli enti


Sommario 8-9/2024

Opinione	- Contratti e clausole Incoterms per redigere correttamente il bilancio	3
Notizie in breve		5

Vigilanza

Normativa	- Principi di attestazione dei piani di risanamento	6
	- Domanda di composizione negoziata della crisi	12

Revisione legale

Principi contabili	- Procedimento di fusione - Aspetti contabili	18
Normativa	- Comunicazione del revisore con organi di governance	24
	 - Relazione di revisione sul bilancio di sostenibilità	30
Verifiche	- Test del revisore nel cut-off ciclo attivo	34
	- Attività del revisore nella liquidazione societaria	36
	- Sottoscrizione dichiarazioni da parte del revisore	42
	- Procedure di verifica per l'inventario fisico	44

Enti locali

Verifiche	- Parere sulla salvaguardia degli equilibri	46
------------------	---	-----------

Rubriche

Quesiti Agenzia Entrate	- Regime per conferimento di partecipazioni	48
--------------------------------	---	-----------

COMUNICAZIONE DEL REVISORE CON ORGANI DI GOVERNANCE

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- ASPETTI GENERALI
- ASPETTI DA COMUNICARE

(ISA Italia) 260 - (ISA Italia) 265

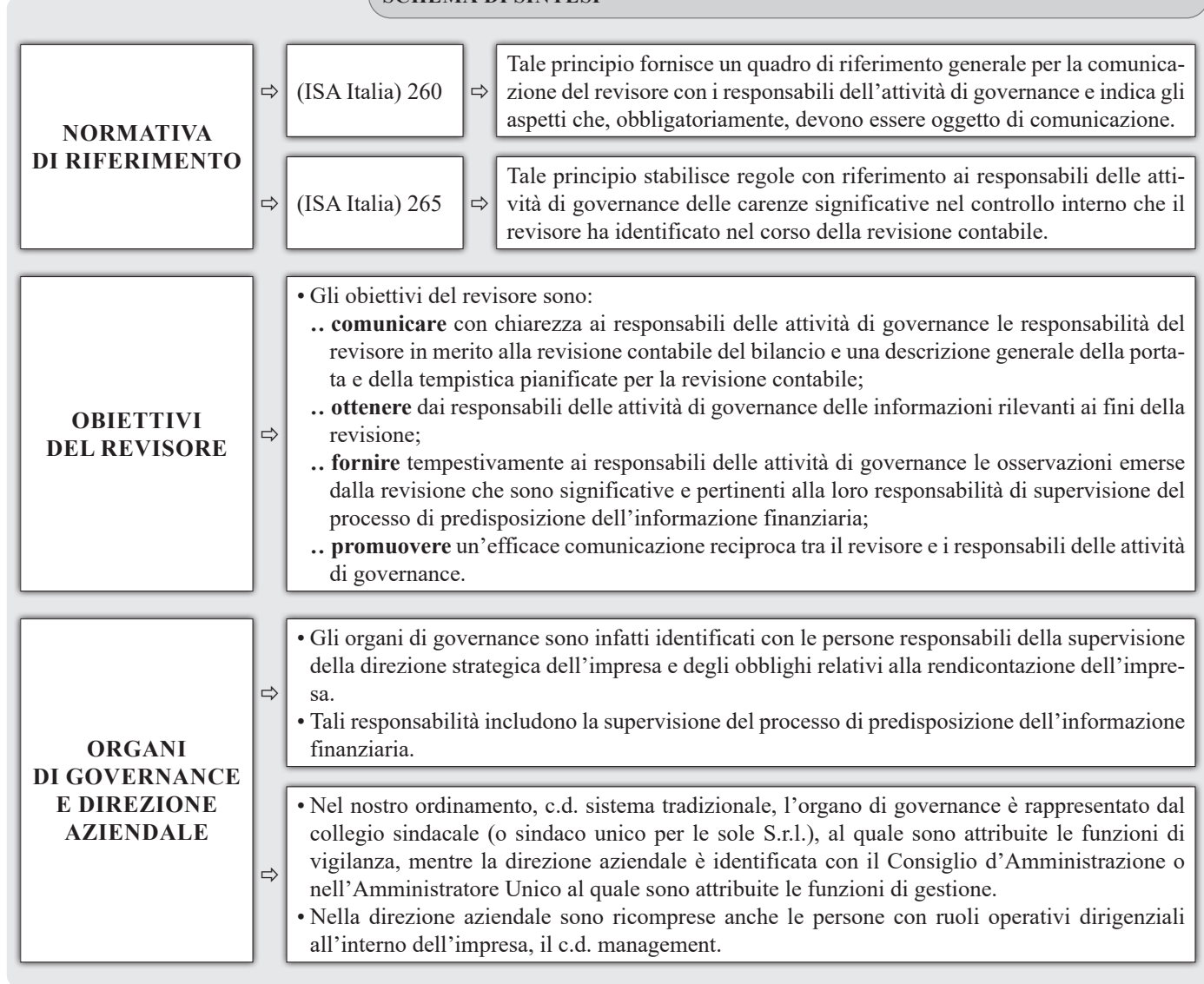
In un incarico di revisione legale dei conti assume notevole importanza la comunicazione che si deve instaurare fin dall’inizio tra il revisore e i responsabili delle attività di governance.

Una chiara, tempestiva e reciproca comunicazione tra questi due soggetti non solo permette al revisore di acquisire elementi probativi utili per la valutazione delle varie poste che compongono il bilancio, ma risulta essere determinante anche sul giudizio che verrà infine espresso sul bilancio stesso.

Qualora i responsabili della governance dovessero imporre limitazioni allo svolgimento delle procedure di revisione, il revisore potrebbe anche arrivare a non accettare l’incarico di revisione o esprimere un giudizio con modifica.

Il principio di revisione (ISA Italia) 260 tratta della comunicazione tra il revisore e i responsabili delle attività di governance evidenziando come questa sia di fondamentale importanza nello svolgimento dell’attività di revisione contabile.

SCHEMA DI SINTESI



FORMA DELLA
COMUNICAZIONETEMPISTICA DELLE
COMUNICAZIONI

ASPETTI GENERALI

- Il revisore può comunicare con i responsabili delle attività utilizzando la forma scritta o verbalmente.
- **Scelta**
 - **La decisione del revisore di comunicare verbalmente o per iscritto è influenzata da vari fattori quali:**
 - .. la dimensione, la struttura operativa, la struttura giuridica, nonché le procedure di comunicazione all'interno dell'impresa il cui bilancio è sottoposto a revisione;
 - .. la natura, la delicatezza e l'importanza dei fatti e delle circostanze d'interesse per lo svolgimento delle attività di governance;
 - .. gli accordi presi per incontri periodici o per la comunicazione di informazioni su fatti e circostanze d'interesse per lo svolgimento delle attività di governance;
 - .. la frequenza e la natura dei contatti che normalmente il revisore ha con le persone che hanno responsabilità di governance.
- **Forma scritta obbligatoria**
 - **È richiesta in maniera esplicita la forma scritta per le comunicazioni che riguardano:**
 - .. risultati significativi emersi durante lo svolgimento della revisione contabile se secondo il proprio giudizio la comunicazione verbale non possa ritenersi adeguata;
 - .. carenze significative nel sistema di controllo interno che si manifestano durante lo svolgimento della revisione contabile.
- **Presentazione strutturata**
 - Nella prassi operativa, occorre utilizzare una presentazione strutturata in merito agli incontri periodici effettuati con il collegio sindacale e la direzione può essere un utile supporto per effettuare le comunicazioni, in quanto tale forma consente una formalizzazione degli argomenti discussi.
 - Tale presentazione, corredata dalle informazioni ricevute durante l'incontro, devono essere archiviate tra le carte di lavoro.
- **Tempestività**
 - Le comunicazioni ai responsabili delle attività di governance devono avvenire in maniera tempestiva e la tempestività dipende dalla circostanza dell'incarico.
- **Incarichi**
 - Le comunicazioni riguardanti gli **aspetti di pianificazione** possono essere spesso effettuate all'inizio dell'incarico di revisione e, nel caso di primo incarico, possono essere incluse nella lettera d'incarico.
 - Le comunicazioni di una **difficoltà significativa riscontrata nel corso della revisione** devono essere comunicate non appena possibile alla governance in maniera da essere in grado di superare la difficoltà riscontrata.
 - Le comunicazioni che riguardano **significative carenze nel sistema di controllo interno** possono anche essere anticipate verbalmente alle attività di governance, salvo poi essere comunicate formalmente per iscritto.
 - Le comunicazioni inerenti all'**indipendenza**, se richieste, possono essere appropriate se sono formulate valutazioni significative sulle minacce all'indipendenza e sulle relative misure di salvaguardia, al momento dell'accettazione dell'incarico.
 - Le comunicazioni relative ai **risultati della revisione contabile** possono essere fatte nel corso della discussione conclusiva; nel caso la società revisionata sia dotata di collegio sindacale il revisore deve organizzare incontri periodici con lo stesso e nel caso di imprese maggiormente strutturate con cadenza almeno trimestrale.
 - In merito a tale ultimo punto, riguardante i risultati dell'attività di revisione, è importante che sia effettuata alla conclusione o in prossimità della conclusione del lavoro di revisione per evitare che i destinatari possano considerarla come una anticipazione del giudizio che il revisore emerterà.
 - Nel caso, invece, in cui alla data della comunicazione il revisore deve ancora svolgere delle procedure di revisione, tali procedure mancanti devono essere indicate e deve essere indicato che all'esito di tali procedure potrebbero emergere altri aspetti da comunicare.

ASPETTI DA COMUNICARE

RESPONSABILITÀ DEL REVISORE NELLA REVISIONE CONTABILE

- Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance le proprie responsabilità nell’ambito della revisione legale che riguardano:
 - .. lo svolgimento dell’incarico in conformità ai principi di revisione ai fini di esprimere un giudizio sul bilancio;
 - .. il fatto che i principi di revisione o le norme di riferimento non richiedono al revisore di definire specifiche procedure di revisione finalizzate ad indentificare ulteriori aspetti da comunicare ai responsabili delle attività di governance.

Generalmente la responsabilità del revisore è inclusa nella lettera d’incarico e, quindi, potrebbe non essere necessaria un’ulteriore comunicazione separata.

PORTATA E TEMPISTICA PIANIFICATE PER LA REVISIONE CONTABILE

- **Pianificazione**
 - Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance una descrizione generale della portata e della tempistica pianificata per la revisione legale.
 - Il revisore deve prestare attenzione nella comunicazione degli aspetti legati alla portata e alla tempistica pianificata per la revisione, al fine di non compromettere l’efficacia della stessa.

• **Aspetti principali**

- **Componenti del team di revisione.** In riferimento a ciò, di solito, si comunica il responsabile della revisione del bilancio, ossia il nome del revisore legale, partner (in caso di società di revisione) o altra persona incaricato della revisione e che è responsabile dell’incarico e del suo svolgimento. Oltre a questo, si citano anche il nome di eventuali manager (in caso di società di revisione), collaborati, specialisti facenti parte del team di revisione come ad esempio specialisti IT, fiscalisti, specialisti di strumenti finanziari e di valutazione.
- **Piano di revisione del gruppo.** In caso di revisione di un bilancio consolidato le informazioni che il revisore comunica sono quelle riferibili al piano di revisione definito in conformità a quanto stabilito dal principio (ISA Italia) 600.
- **Principali rischi e altri aspetti identificati in fase di pianificazione.** Il revisore deve comunicare alla governance i principali rischi di errori significativi che sono emersi durante la fase di pianificazione e le procedure di revisione pianificate per verificare tali aree.
- **Tempistica della revisione.** È opportuno che il revisore, in fase di pianificazione del lavoro, comunichi alla governance la tempistica preventivata delle varie fasi di revisione da svolgere in maniera da programmare le riunioni periodiche.
- **Altri aspetti.** Altri aspetti da portare all’attenzione della governance possono riguardare:
 - .. le modalità di collaborazione con i responsabili del controllo interno nel caso di presenza di tale funzione all’interno della società;
 - .. l’aggiornamento delle tematiche dell’esercizio precedente evidenziando eventuali carenze riscontrate negli anni passati anche dal revisore precedente anche con riguardo al sistema di controllo interno;
 - .. l’attività svolta dal collegio sindacale se presente, poiché è molto importante per il revisore conoscere le attività che lo stesso svolge e dei risultati di tali attività, soprattutto in virtù del reciproco scambio periodico di informazioni;
 - .. l’informativa su nuovi principi contabili applicabili al bilancio oggetto di revisione;
 - .. altre eventuali informazioni che posso risultare utili al revisore nel pianificare la revisione;
 - .. calendario ed agenda delle riunioni successive.

RISULTATI SIGNIFICATIVI EMERSI DURANTE LA REVISIONE

- Il revisore deve comunicare agli organi di governance i risultati significativi emersi durante il lavoro di revisione. Tali comunicazioni possono riguardare i seguenti ambiti.

• **Principali rischi ed altri aspetti significativi identificati**

- **Per i rischi identificati come significativi** il revisore deve indicare le motivazioni che hanno portato a tali valutazioni e le procedure di revisione svolte per fronteggiarli.

**RISULTATI
SIGNIFICATIVI
EMERSI DURANTE
LA REVISIONE
(segue)**

• **Differenze di revisione**

- Il revisore deve comunicare ai responsabili della governance gli errori emersi nel corso della revisione e non corretti diversi da quelli chiaramente trascurabili e l'effetto che tali errori considerati sia singolarmente che nel loro insieme possono avere sul giudizio finale.
- Nel comunicarlo può essere utile suddividere gli errori tra errori soggettivi, errori oggettivi ed errori proiettati.

Esempio di schema da utilizzare per comunicare le differenze di revisione				
Errore		Effetti		
Descrizione	Tipologia	Patrimonio netto iniziale	Conto economico esercizio	Patrimonio netto finale
Errata competenza ricavi	Oggettivo	-120	-30	-150
Sottostima fondo svalutazione crediti	Soggettivo	-500	-100	-600
Sottostima fondo svalutazione magazzini	Proiettato	-300	100	-200
		-920	-30	-950
Effetto fiscale teorico (28%)		258	8,4	266
Totale		-662	-21,6	-684

• **Incoerenze, mancanza di conformità o errori nella relazione sulla gestione**

- Nel caso il revisore identifichi tali fattispecie e la direzione dell'impresa si sia rifiutata di apportare le modifiche, deve subito comunicare ciò al consiglio di Amministrazione o all'Amministratore unico, chiedendo la correzione. **Se la correzione non è effettuata**, il revisore deve comunicare le implicazioni che si avranno nella relazione di revisione.

• **Difficoltà significative incontrate nella revisione**

- Il revisore deve segnalare alle attività di governance le difficoltà ritenute significative incontrate durante lo svolgimento della revisione e che potrebbero portare il revisore ad emettere un giudizio con modifica quali, ad esempio:
 - .. ritardi della società nel fornire documenti ed informazioni per svolgere le procedure di revisione;
 - .. riluttanza della direzione a effettuare valutazioni;
 - .. difficoltà nell'acquisire gli elementi probativi.

• **Dubbi sulla continuità aziendale**

- Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance gli eventi e circostanze che possano far sorgere dubbi sulla capacità dell'impresa di operare come un'entità in funzionamento, indicando gli eventi o circostanze che determinano l'incertezza significativa, se l'informativa data a riguardo sia adeguata e le implicazioni sulla relazione di revisione.

• **Regolare tenuta della contabilità e corretta rilevazione dei fatti di gestione**

- Il revisore deve comunicare al collegio sindacale (ove presente) i risultati delle verifiche sulla regolare tenuta della contabilità indicando eventuali carenze o non conformità degli adempimenti richiesti dalla normativa civilistica e fiscale.
- In particolare, occorre verificare la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

NORMATIVA

revisione legale

**RISULTATI
SIGNIFICATIVI
EMERSI DURANTE
LA REVISIONE
(segue)**

- **Contenuto della lettera d’attestazione**
 - Il revisore deve comunicare ai responsabili della governance quali attestazioni scritte sono state richieste o saranno richieste all’impresa al termine del lavoro.
- **Circostanze che influiscono sulla forma e il contenuto della relazione sulla gestione**
 - Il revisore deve comunicare al collegio sindacale e alla direzione se prevede di:
 - .. esprimere un giudizio con modifica;
 - .. indicare una incertezza significativa sulla continuità aziendale;
 - .. inserire un richiamo di informativa o un paragrafo su altri aspetti;
 - .. inserire un giudizio con rilievi o un giudizio negativo;
 - .. inserire un giudizio di non conformità della relazione sulla gestione o intende dichiarare la presenza di errori significativi nella relazione sulla gestione.
- **Altri aspetti**
 - Tutti gli altri aspetti che il revisore incontra o di cui viene a conoscenza durante lo svolgimento della revisione, che non sono relativi alla predisposizione dell’informativa finanziaria, ma che potrebbero essere significativi per il collegio sindacale, devono essere comunicati.
 - Tali aspetti possono riguardare ad esempio decisioni prese dalla direzione aziendale senza autorizzazione.

**CARENZE
SIGNIFICATIVE
NEL SISTEMA
DI CONTROLLO
INTERNO**

- **Definizione**
 - Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance e alla direzione le carenze che ha riscontrato nel sistema di controllo interno.
 - La significatività di una carenza dipende non solo dal fatto che la stessa comporti un errore significativo sul bilancio ma anche dalla probabilità che un errore si può verificare a causa di tale carenza.

Nelle imprese di minori dimensioni il revisore deve considerare che, nel valutare la significatività di una carenza, il grado di formalizzazione del controllo interno può essere più limitato e che alcuni tipi di controllo possono non essere necessari considerando i controlli che effettua la direzione dell’impresa.
- **Forma**
 - Il revisore deve comunicare tali carenze agli organi della governance in forma scritta e alla conclusione del lavoro di revisione.
- **Contenuto**
 - Tale comunicazione deve contenere:
 - .. una descrizione delle carenze e degli effetti potenziali;
 - .. suggerimenti sulle azioni da intraprendere per correggere la carenza rilevata;
 - .. i commenti della direzione a riguardo.
 - A ciò devono seguire le risposte della direzione dell’impresa in merito ai rimedi posti in essere o che saranno intrapresi per eliminare le carenze rilevate.

TEST DEL REVISORE NEL CUT-OFF CICLO ATTIVO

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- ASPETTI OPERATIVI

Art. 2409 c.c. - Art. 109 D.P.R. 22.12.1986, n. 917

L'attività di cut-off vendite ha l'obiettivo di verificare che le vendite siano correttamente registrate per competenza. Il cut-off vendite è svolto indagando le vendite registrate a ridosso della data di chiusura del bilancio e ottenendo elementi probativi (esempi: contratti, documento di trasporto, stati avanzamento lavori e accettazione dell'opera) che attestino la contabilizzazione del ricavo e del credito verso il cliente al momento del passaggio di proprietà della merce.

SCHEMA DI SINTESI

FINALITÀ PRINCIPALE	⇒ Accertare il rispetto del principio di competenza delle vendite ai clienti, sia di beni sia di servizi.	
OBIETTIVI DI REVISIONE E ASSERTZIONI RILEVANTI	⇒ Ottenere sufficienti e adeguate evidenze di revisione in merito alla competenza e accuratezza delle operazioni di vendita dei prodotti commercializzati dall'azienda oggetto di revisione.	
	⇒ Acquisire significative e adeguate evidenze di revisione in merito all'accuratezza dei crediti verso clienti.	
DOCUMENTI NECESSARI	⇒ Registro Iva vendite e scheda contabile Iva vendite e ricavi.	
	⇒ Ordini, fatture e documenti di trasporto concernenti le vendite dell'ultimo periodo dell'esercizio revisionato (normalmente dicembre).	
	⇒ Ordini, fatture e documenti di trasporto concernenti le vendite o le prestazioni di servizi del primo periodo dell'esercizio successivo (normalmente gennaio).	
DESCRIZIONE E MODALITÀ DI SVOLGIMENTO DEL TEST	⇒ In base al grado di rischio e alla tipologia di attività del cliente, la prima fase del test consiste nella definizione dell'intervallo temporale da esaminare. <ul style="list-style-type: none"> ⇒ Qualora il rischio di errori significativi non sia valutato elevato, il revisore potrà decidere di concentrare i sondaggi proprio a cavallo d'esercizio, selezionando un numero limitato di voci. ⇒ Laddove la valutazione del rischio di errori significativi in merito alle asserzioni sopra indicate induca l'auditor a giudicarlo medio oppure alto, potrà essere necessario estendere l'arco temporale da considerare, selezionando un numero più ampio di transazioni di vendita da analizzare e configurando ulteriori procedure di validità. 	
	⇒ Successivamente si passa a richiedere i documenti iniziando dal libro Iva vendite del periodo selezionato e dal raccoglitore delle fatture di vendite e/o di prestazioni.	
	⇒ Verifica competenza cessioni di beni	⇒ Data spedizione della merce e data della fattura di vendita.
		⇒ Data documento di trasporto e data della fattura del vettore.
		⇒ Momento di passaggio della proprietà e dei rischi.
	⇒ Contratto d'appalto o d'opera.	
	⇒ Analisi competenza prestazioni di servizi	⇒ Stati avanzamento lavori.
		⇒ Data di accettazione dell'opera da parte del cliente e passaggio di proprietà.

ASPETTI OPERATIVI

CUT-OFF
SUL CICLO
ATTIVO• **Attività**

- Il revisore ha il compito di verificare che le vendite siano registrate correttamente per competenza.
- Tale attività sono svolte indagando le vendite registrate a ridosso (immediatamente prima e immediatamente dopo) della data di chiusura del bilancio e ottenendo elementi probativi, che attestino la corretta contabilizzazione del ricavo e del credito verso il cliente in relazione al momento del passaggio di proprietà della merce.

• **Elementi di controllo**

- Individuare le clausole contrattuali (Incoterms) che la società revisionata applica ai propri clienti, al fine di discriminare in quale momento avviene il passaggio di proprietà dei beni o il servizio è reso ovvero la prestazione effettuata.
- Esaminare le operazioni effettuate in prossimità della chiusura dell'esercizio per individuare la loro competenza.
- Incrociare spedizioni avvenute (DDT) con le fatture emesse e controllare se queste ultime sono state rilevate nel sistema contabile.
- Riscontrare se le spedizioni avvenute (DDT), ai quali non corrisponde ancora l'emissione della fattura, siano state comunque annotate nel sistema contabile (Ricavo e di conseguenza fattura da emettere).

Esempio n. 1

Test di cut-off delle vendite rispetto al bilancio al 31.12.2023 della società di commercio all'ingrosso Alfa S.r.l., che produce capi d'abbigliamento, i cui clienti si occupano di vendita al dettaglio

- Selezionate dai registri Iva vendite di dicembre 2023 e gennaio 2024 le seguenti transazioni:
 - .. fattura n. 850 con data 30.12.2023 di importo pari a € 1.000 Iva esclusa;
 - .. fattura n. 5 con data 2.01.2024 di importo pari a € 2.000 Iva esclusa.
- Per la verifica della contabilizzazione nel corretto periodo di competenza sono stati richiesti i relativi documenti di spedizione.
- Per la fattura n. 1000 del 30.12.2023 il documento di spedizione indica che la merce è partita in data 30.12.2023 e che è giunta dal cliente in data 31.12.2023.
- Di conseguenza il ricavo e il credito sono di competenza dell'anno 2020.
- Per la fattura n. 5 del 2.01.2024 il documento di spedizione indica che la merce è stata consegnata al vettore in data 30.12.2023 e che è giunta dal cliente in data 3.01.2024.
- Il ricavo e il credito sono di competenza dell'anno 2024; pertanto, il soggetto incaricato della revisione ha proposto la relativa rettifica.

Esempio n. 2

Test di cut-off delle prestazioni di servizio rispetto al bilancio al 31.12.2023 della società di edile Beta S.r.l., che esegue lavorazioni di carpenteria

- Selezionate dai registri Iva vendite di dicembre 2023 e gennaio 2024 le seguenti transazioni:
 - .. fattura n. 34 con data 28.12.2023 di importo pari a € 11.500 Iva esclusa;
 - .. fattura n. 1 con data 5.01.2024 di importo pari a € 22.500 Iva esclusa.
- Per la verifica della contabilizzazione nel corretto periodo di competenza sono stati richiesti i relativi documenti di spedizione.
- Per la fattura n. 1000 del 30.12.2023 il documento di spedizione indica che la merce è partita in data 30.12.2023 e che è giunta dal cliente in data 31.12.2023.
- Di conseguenza il ricavo e il credito sono di competenza dell'anno 2020.
- Per la fattura n. 5 del 2.01.2024 il documento di spedizione indica che la merce è stata consegnata al vettore in data 30.12.2023 e che è giunta dal cliente in data 3.01.2024.
- Il ricavo e il credito sono di competenza dell'anno 2024; pertanto, il soggetto incaricato della revisione ha proposto la relativa rettifica.