

Scuola di formazione professionale per Tirocinanti – Esercitazione di preparazione all’esame di revisione legale

Torino, settembre 2023

A cura di:

Marica Ceravolo, Dottore Commercialista e Revisore legale in Torino
Barbara Negro, Dottore Commercialista e Revisore Legale in Torino

Il caso GOLD S.r.l.



Oggetto del caso di studio

Il caso ha per oggetto il controllo del bilancio d'esercizio della GOLD s.r.l. chiuso al 31 dicembre 2022 al fine di esprimere il giudizio indipendente del Revisore sul bilancio ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n.39.

Il settore di riferimento della GOLD s.r.l. è quello chimico farmaceutico e in particolare la produzione di farmaci e integratori.

Il caso di studio inizia al 13 febbraio 2023 con la fase di Final; il Revisore ha già svolto in sede di Interim nel mese di novembre 2022 alcune procedure di revisione tra le quali il calcolo della significatività.

Oggetto del caso di studio

In particolare, **oggetto del presente lavoro sarà l'analisi delle procedure svolte su una serie di voci patrimoniali dell'attivo e del passivo**

particolarmente significative e sulle quali il Revisore deve concentrarsi per verificare il valore di realizzo del patrimonio e l'esistenza e la presenza o l'assenza di eventuali svalutazioni da apportare, **oltre all'analisi delle procedure svolte sul fondo trattamento di fine rapporto e l'analisi comparativa stato patrimoniale/conto economico.**

Per ciascuna voce, prima di procedere all'analisi delle procedure di revisione, si analizzeranno -sinteticamente- gli aspetti civilistici, fiscali e contabili limitatamente alla casistica affrontata nel caso di studio e in quanto necessari per l'introduzione delle **verifiche del Revisore.**

Oggetto del caso di studio

La società GOLD ha provveduto alla nomina del Revisore in ottemperanza alle disposizioni dell'art.2477 cod.civ. («[Sindaco e revisione legale dei conti](#)»), in sede di approvazione del bilancio 2021 per il triennio 2022-2024, avendo già conferito incarico per il triennio 2019-2021 e ricorrendo i presupposti per la nomina obbligatoria dell'organo di controllo o del revisore nelle società a responsabilità limitata e in particolare il superamento di tutti i limiti dimensionali previsti per due anni consecutivi:

- attivo di stato patrimoniale superiore a 4 milioni di euro;
- ricavi di vendite superiore a 4 milioni di euro;
- numero dipendenti medio superiore a 20 unità

Obbligo nomina organo controllo delle S.r.l.

Si rammenta che, ai sensi dell'art.2477 cod.civ. nella Società a Responsabilità limitata, l'organo di controllo è obbligatorio:

- quando la Società è obbligata alla redazione del bilancio consolidato;
- quando la Società controlla una società obbligata alla revisione legale;
- **le società che superano per due esercizi consecutivi almeno uno dei limiti dimensionali:**
 - attivo di stato patrimoniale superiore a 4 milioni di euro;
 - ricavi di vendite superiore a 4 milioni di euro;
 - dipendenti occupati medi durante l'esercizio superiori a 20 unità.

L'art. 1 bis del D.L. 118/2021 ha ulteriormente modificato l'art.379 co. 3 del Codice della Crisi d'impresa indicando che le società dovranno nominare l'organo di controllo entro l'approvazione del bilancio 2022 (e quindi gli esercizi oggetto di monitoraggio per il superamento dei limiti dimensionali sono il 2021 e 2022).

Si precisa che le varie modifiche non hanno comportato una postergazione dell'entrata in vigore della normativa ma la **posticipazione** del termine ultimo entro il quale nominare l'organo di controllo. Per cui le nomine già effettuate entro il termine originario (16 dicembre 2019) o successive, hanno continuato a essere valide per il triennio.

Obbligo nomina organo controllo delle S.r.l.

Più in dettaglio, a seguito dell'entrata in vigore del D.L. 118/2021, possono presentarsi le seguenti fattispecie in relazione agli incarichi di revisione (cfr. Documento di Ricerca n. 247 – Assirevi Aprile 2022):

- per i mandati in scadenza sui bilanci in chiusura al 31.12.2021 possono essere rinnovati per il triennio 2022-2024 oppure non sottoporre a revisione legale in bilancio 2022 e provvedere ad una nuova nomina per il triennio 2023-2025;
- per i mandati in scadenza sui bilanci in chiusura al 31.12.2022 (che hanno beneficiato della proroga prevista dal Decreto Rilancio) ovvero che hanno nominato l'organo di controllo per il triennio 2020-2022, questo dovrà essere rinnovato per il triennio 2023-2025 (se sussistono le condizioni) senza alcun anno di mancata revisione ;
- per le società che non hanno ancora provveduto alla nomina dell'organo di controllo (o che abbiano risolto consensualmente l'incarico) saranno obbligati alla nomina dell'organo di controllo durante l'approvazione del bilancio 2022.

Voci di bilancio oggetto di procedure revisione nel caso di studio

- 1) Marchio «Bronze»**
- 2) Attrezzature per preparazione prodotti in forma solida (capsule, compresse, bustine)**
- 3) Partecipazioni nella società controllata DIAMANTE s.r.l.**
- 4) Rimanenze finali di magazzino**
- 5) Crediti verso Clienti**
- 6) Depositi bancari e postali**
- 7) T.F.R.**
- 8) Debiti verso banche**
- 9) Debiti verso fornitori**
- 10) Conto Economico**

Il Kit normativo del Revisore (una sintesi)

Calcolo della significatività

Vincolo sulla voce «Marchi» e svolgimento procedure di revisione

Vincolo sulle voce «Attrezzature» e svolgimento procedure di revisione

Vincolo sulla voce «Partecipazioni» e svolgimento procedure di revisione

Vincolo sulla voce «Rimanenze» e svolgimento procedure di revisione

Vincolo sulla voce «Crediti» e svolgimento procedure di revisione

Vincolo sulla voce «Disponibilità liquide» e svolgimento procedure di
revisione

Vincolo sulla voce «T.F.R.» e svolgimento procedure di revisione

Vincolo sulla voce «Debiti v/banche» e svolgimento procedure di revisione

Vincolo sulla voce «Debiti v/fornitori» e svolgimento procedure di revisione

Analisi comparativa S/Patrimoniale-C/Economico con rif. ai «Ricavi»

Il «Kit-normativo» del Revisore - estratto



- *Codice civile e Principi Contabili OIC*
- *Principi di revisione ISA Italia e aggiornamento del 3 Agosto 2020 (determina RGS 153936)*
- *Approccio Metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni (CNDCEC aprile 2018)*
- *Carte di lavoro (CNDCEC aprile 2018)*
- *Manuale delle procedure di controllo qualità per il sindaco revisore (CNDCEC aprile 2018)*
- *Crisi d'impresa: gli indici d'allerta (CNDCEC ottobre 2019)*
- *La revisione legale nelle «Nano imprese» riflessioni e strumenti operativi (CNDCEC gennaio 2020)*
- *Assirevi Doc.240 Linee guida per la relazione di revisione nei casi di utilizzo della deroga sulla continuità aziendale ai sensi dell'art. 38-quater D.L. 34/20 ("Decreto Rilancio"), come conv. dalla L. 77/20, già prev.dall'art. 7 D.L. 23/20 ("Decreto Liquidità"), conv. dalla L.40/20 (Marzo 2021)*
- *Assirevi Doc. n. 247 «Orientamenti interpretativi in ordine alla disciplina dei controlli nelle SRL» (Aprile 2022)*
- *Sindaci e revisori legali: La Nuova Disciplina degli Incarichi a seguito delle Modifiche dell'art. 379 del Codice della Crisi – (CNDCEC – FNC del 15 ottobre 2020)*
- *La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti - Versione aggiornata per le revisioni dei bilanci chiusi al 31 dicembre 2022 (CNDCEC –marzo 2023)*
- *Introduzione dell'obbligo di revisione legale per le società a responsabilità limitata (termine prorogato all'approvazione del bilancio 2022 dall' art.1-bis, introdotto in sede di conv.del D.L. 118/21 in L. n. 147/2021)*

Il «Kit-normativo» del Revisore



Principi di revisione italiani (ISA ITALIA e SA ITALIA) *Principi di revisione internazionali (ISA)*

Con la determina del 3 agosto 2020 nr 153936 della Ragioneria Generale dello Stato, sono stati adottati 22 nuovi principi di revisione internazionali ISA, elaborati da Consiglio Nazionale dei Dottori commercialisti e degli Esperti Contabili, Assirevi e INRL, in collaborazione con Consob e MEF. I nuovi principi sono entrati in vigore a partire dai bilanci i cui periodi amministrativi iniziano dal 1^o gennaio 2020.



La determina della Ragioneria Generale dello Stato n. 184 dell'8 agosto 2023, pubblicata il 5 settembre scorso, ha adottato alcuni nuovi principi professionali internazionali (Italia) sulla gestione della qualità della revisione legale dei conti, elaborati dal Consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC), unitamente ad Assirevi, INRL, Consob e MEF.

Il processo della revisione legale nel corso dell'anno

Attività(*) →	Gennaio	Febbraio	Marzo	Aprile	Maggio	Giugno	Luglio	Agosto	Settembre	Ottobre	Novembre	Dicembre	
	Interruzione di sezione (continua)												
Pianificazione, identificazione del rischio e strategia di audit				Verifica-mantenimento-incarico				Pianificazione ed identificazione del rischio	Strategia di audit e piano di revisione				
	Interruzione di sezione (continua)												
Inventari di magazzino	Inventari di magazzino											Pianificazione inventari	Inventari di magazzino
	Interruzione di sezione (continua)												
Conferme esterne	Procedura di circolarizzazione												
Test sul bilancio	Attività di interim	Attività di final (bilanci con chiusura 120-gg)	Attività di final (bilanci con chiusura 180-gg)						Attività di interim				
Relazione di revisione			Bilanci chiusura 120-gg	Bilanci chiusura 180-gg									
	Interruzione di sezione (continua)												
Controllo dichiarazioni			Modello-iva				Modello-Redditi-/770						
Verifiche periodiche	IV-verifica trimestrale			I-verifica trimestrale			II-verifica trimestrale			III-verifica trimestrale			
	Interruzione di sezione (continua)												
	Interruzione di sezione (continua)												

(*): per società con esercizio sociale coincidente con l'anno solare

Interruzione di colonna

Intervento di audit durante l'interim

L'intervento di audit durante l'interim è finalizzato all'effettuazione di test sul funzionamento delle procedure aziendali (cd. *comprehension tests*).

Le verifiche documentali (cd. *substantive tests*) sono invece rimandate alla fase di final.

Il revisore, quindi, alla conclusione dell'interim, deve programmare le verifiche documentali di final, redigendo il programma di lavoro sulla base delle indicazioni contenute nei principi di revisione e tenuto conto di:

- giudizio espresso sul grado di affidabilità del sistema di controllo interno (SCI) dell'azienda;
- soglia di significatività individuata;
- dimensione del campione ritenuto statisticamente significativo.

Stralcio File di Interim

GOLD S.r.l	
Interim	
30 novembre 2022	
Significatività €49.900	
CASSA E BANCHE	Documentazione richiesta
Effettuazione della conta fisica della cassa alla data di effettuazione dell'intervento di interim	Scheda cassa al 30.11.2022 e al giorno di effettuazione della conta cassa
Verifica di eventuali sospesi di cassa	
Verifica di eventuali anomalie (saldi in avere e pagamento di somme maggiori di € 2.000)	
Verifica dell'esistenza di saldi in valuta estera, delle registrazioni contabili e effettuare il conteggio in caso di cassa di valuta estera	
Dettaglio dei mutui e finanziamenti in essere al 30.11.2022	
Dettaglio di tutti gli istituti di credito con i quali la Società ha avuto rapporti nel corso dell'esercizio 2022	
IMMOBILIZZAZIONI	Documentazione richiesta
incrementi e decrementi dei cespiti avvenuti dal 01/01/2022 alla data di intervento	Documentazione giustificativa relativa agli incrementi e decrementi dei cespiti avvenuti dal 01/01/2022 alla data di intervento Dettaglio immobilizzazioni in corso al 01/ 01/20XX alla data dell'intervento Dettaglio eventuali immobilizzazioni presso terzi / fornitori / clienti Dettaglio delle immobilizzazioni finanziarie
PARTECIPAZIONI	Documentazione richiesta
Non sono previsti interventi in fase di interim	///
MAGAZZINO	Documentazione richiesta
Tabulato di magazzino al 31/12/2021 e alla data di intervento	In formato excel
Inventario fisico di magazzino	Pianificazione data dell'inventario di magazzino a campione

Stralcio File di Interim

GOLD S.r.l	
Interim	
CREDITI	Documentazione richiesta
Scadenario Crediti alla data di intervento	
Selezione dei saldi clienti alla data di intervento sui quali effettuare la procedura di circolarizzazione (ISA Italia 505 – Conferme esterne)	Analisi delle movimentazioni avvenute alla data di intervento e copia della documentazione giustificativa
T.F.R.	Documentazione richiesta
Lettera di circolarizzazione (ISA Italia 505 – Conferme esterne) al consulente del lavoro al fine di avere conferma della regolarità dei costi del personale e degli annessi versamenti contributivi e erariali e di avere informazioni di eventuali contenziosi e richiedere copia dei tabulati dei ratei del personale (mensilità aggiuntive, permessi, ferie..) e dell'accantonamento del TFR (trattamento di fine rapporto)	
DEBITI VERSO FORNITORI	Documentazione richiesta
Partitario fornitori al 30.11.2022 e riconciliazione con scadenziario e con conti contabili alla medesima data.	File (preferibilmente in excel con evidenza del debito progressivo relativo al periodo dal 01/01/2022 fino alla data di Interim
Scadenziario fornitori al 30.11.2022 e alla data di effettuazione dell'intervento di interim	
Dettaglio dei fornitori relativi all'esercizio 2021, con evidenza del costo generato al 30.11.2022	
Pianificazione ed estrazione saldi / fornitori da circolarizzare	

Stralcio File di Final

GOLD S.r.l.	
Final	
13 febbraio 2023	
Materialità €49.900	
IMMOBILIZZAZIONI	Documentazione richiesta
<p>Ottenimento di un prospetto riassuntivo contenente il costo storico delle immobilizzazioni ed il relativo fondo ammortamento.</p> <p>Richiesta Schede contabili relative alle immobilizzazioni per il mese di dicembre (ovvero fino al 31/12/2022 se non effettuati i test in fase di interim)</p> <p>Richiesta Libro cespiti al 31/12/2022</p> <p>Documentazione giustificativa relativa agli incrementi e decrementi dei cespiti avvenuti nel mese di dicembre (ovvero fino al 31/12/2022 se fino al 30/11/22 se non effettuati i test in fase di interim)</p> <p>Verifica che il periodo di ammortamento per le immobilizzazioni immateriali sia congruo con la vita utile dei beni capitalizzati</p> <p>Verificare che gli ammortamenti per le immobilizzazioni immateriali e materiali sono stati correttamente determinati</p> <p>Verificare se si debba provvedere alla svalutazione o alla eliminazione di cespiti sulla base del lavoro eventualmente effettuato in interim</p>	<p>Richiesta prospetto situazione cespiti al 31/12 con elenco cespiti e dettagli costo acquisto/aliquote amm.to/amm.to/fondo amm./valore residuo/cessioni</p> <p>Schede contabili al 31/12/2022 e libro cespiti</p> <p>Fatture di acquisto / vendita; contratti; atti notarili</p>
PARTECIPAZIONI	
<p>Movimentazioni dell'anno (da richiedere trimestralmente) copia verbale atto dinnanzi al notaio e copia distinte di bonifico (accredito o addebito)</p> <p>Fascicolo di bilancio della partecipata</p> <p>Bilancino di verifica al 31/12/22</p> <p>Circularizzazioni /conferme esterne (ex ISA Italia 505) invio delle richieste di conferma esterna a: istituti di credito, legali, assicuratori (no broker) e consulente fiscale della partecipata</p> <p>Copia tabulati di magazzino PF (e MP) della partecipata</p> <p>Copia scadenziario crediti (quadrato con BdV), inclusivo di riba e commentato con le posizioni creditorie scadute della partecipata</p>	<p>Da concordare con la società sulla base del livello di rischio</p>
CASSA E BANCHE	
<p>Ottenimento degli Estratti Conto bancari al 31/12/2022 e verifica delle riconciliazioni bancarie alla stessa data</p>	<p>Richiesta delle conferme delle posizioni aperte verso tutti gli istituti di credito al 31/12/2022 (Procedura di CIRCOLARIZZAZIONE). – modello ABI-REV</p>
<p>Ottenimento della documentazione di supporto in merito ad eventuali risoluzioni dei contratti con gli istituti di credito</p>	
<p>Ottenimento del registro di cassa e verifica della documentazione di supporto relativamente ai sospesi</p>	
<p>Verifica della corretta contabilizzazione degli interessi attivi -passivi e delle ritenute di acconto su interessi attivi bancari</p>	
<p>Verifica se nel 1^ e/c dell'anno successivo vi siano movimenti con valuta 31.12. non inseriti nelle riconciliazioni</p>	

Stralcio File di Final

GOLD S.r.l.	
Final	
MAGAZZINO	Documentazione richiesta
Copia del tabulato di magazzino al 31/12/2022 riportante per ogni codice: la giacenza fisica, il valore unitario e il valore totale.	Tabulato valorizzato al 31/12/2022 e copia (a campione) delle schede di magazzino per effettuare una ripformance del metodo di valutazione utilizzato
Inventario fisico di magazzino	Valutazione del risultato dell'inventario di magazzino attraverso la comparazione dei dati fisici con le quantità contabili.
«Tracing di magazzino» (eventuale) ovvero test sulla corrispondenza delle quantità contate e fisicamente esistenti con le quantità valorizzate	Analisi dei movimenti avvenuti tra la data dell'inventario a campione ed il 31/12/2022
Analisi dei movimenti avvenuti tra la data dell'inventario a campione e il 31/12/2022	Presenza copia della prima fattura di vendita del 2023 (o, in mancanza di essa, dell'ultima fattura di vendita in assoluto) per tutti i prodotti finiti oggetto dell'inventario
Verifica calcolo di valorizzazione con il metodo FIFO/LIFO/CMP	Ripformance del calcolo Selezione a campione di alcuni codici e analisi delle relative distinte base
Analisi del c.d. «CUT-OFF di magazzino», ovvero valutazione della competenza dei carichi e scarichi di magazzino, finalizzata a comprendere se i ricavi ed i costi collegati alle movimentazioni delle rimanenze, in prossimità della chiusura dell'esercizio 2022, siano stati iscritti in Bilancio nella maniera corretta.	Ultimi 10 DDT d'acquisto ante 31/12/2022, relative fatture d'acquisto, registrazione dell'operazione in contabilità. Ultimi 10 DDT di vendita ante 31/12/2022, relative fatture di vendita, registrazione dell'operazione in contabilità. Primi 10 DDT d'acquisto 2023, relative fatture d'acquisto, registrazione dell'operazione in contabilità. Primi 10 DDT di vendita 2023, relative fatture di vendita, registrazione dell'operazione in contabilità.
CREDITI	Documentazione richiesta
Scadenario Crediti alla data di intervento (13.02.2023)	Analisi con la Direzione delle posizioni creditorie aperte alla data della verifica; documentazione inerente la recuperabilità del credito e determinazione % di inesigibilità
Analisi, mediante colloquio con la direzione, della natura e recuperabilità delle posizioni creditorie più anziane	Per i soggetti da cui non è pervenuta risposta (dopo solleciti effettuati mediante PEC/fax) provvederemo ad effettuare la c.d. procedura alternativa, prendendo copia degli incassi avvenuti a Gennaio-Febbraio 2023 relativi a crediti iscritti al 31/12/2022
Ottenimento delle note di credito emesse dopo il 31/12/2022 (se presenti)	Note credito emesse (da quadrare con registri Iva di Gennaio-Febbraio 2023)
Verifica fatture da emettere stanziato al 31/12/2022 (se presenti)	Verifica della chiusura, nel corso dell'esercizio, delle fatture da emettere al 31/12/2022. Verifica del corretto stanziamento delle fatture da emettere mediante selezione di un campione di fatture da registro IVA vendite di Gennaio - Febbraio

Stralcio File di Final



GOLD S.r.l.	
Final	
T.F.R.	
<p>Verificare che il tabulato TFR al 31.12.2022 includa solo i dipendenti in forza al 31.12.2022 come risulta dal LUL (Libro Unico del Lavoro).</p> <p>Effettuare i seguenti controlli di revisione (verifica Accuratezza del TFR):</p> <ul style="list-style-type: none"> - un test di "overall calculations" sull'accantonamento complessivo TFR; (fornito esempio di calcolo a fine paragrafo) ovvero un ricalcolo globale del TFR per testare la correttezza del calcolo fatto dalla società oggetto di revisione; - il prospetto di calcolo della retribuzione utile ai fini dell'accantonamento TFR che è accantonata di anno in anno ed accertando che siano rispettate tutte le disposizioni della normativa per il calcolo; - test analitici di ricalcolo del TFR per un dipendente in forza o alcuni dipendenti a campione al fine di verificare la correttezza e accuratezza del calcolo del fondo tenendo in considerazione eventuali premi a carattere continuativo corrisposti al personale; - il ricalcolo per alcuni dipendenti dimessi nel corso dell'anno a cui è stato liquidato il TFR in parte o nella sua totalità (quanto accantonato di TFR dalla società Gold Srl deve corrispondere a quanto liquidato ai dipendenti dimessi); - la correttezza dei calcoli aritmetici; - l'accuratezza del calcolo e la tempestività del versamento dell'acconto e del saldo dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione del Fondo TFR verificando i prospetti di calcolo dell'imposta sostitutiva di acconto e saldo e nel rispetto della normativa vigente; - il fondo TFR sia stato decrementato degli acconti pagati (anticipi di TFR pari al 70% dell'accantonato per dipendente e dopo 8 anni di lavoro del dipendente e per acquisto prima casa o spese mediche di famiglia) secondo le disposizioni del CCNL e del contratto interno 	<p>Analisi delle movimentazioni avvenute e copia della documentazione giustificativa</p>
DEBITI VERSO FORNITORI	Documentazione richiesta
<p>Riconciliazione delle conferme saldo richieste tramite la procedura di circolarizzazione ai fornitori selezionati in fase di Interim. Effettuazione delle procedure alternative per i fornitori da cui non è pervenuta risposta.</p> <p>Verifica delle fatture da ricevere stanziate al 31/12/2022 (se presenti)</p>	<p>Per i soggetti da cui non è pervenuta risposta (dopo solleciti effettuati mediante PEC/fax) provvederemo ad effettuare la c.d. procedura alternativa, prendendo copia di un campione di fatture che giustificano il saldo al 31/12/2022 e dei pagamenti avvenuti a Gennaio-Febbraio 2023 relativi a debiti iscritti al 31/12/2022</p> <p>Verifica della chiusura nel corso dell'esercizio delle fatture da ricevere al 31/12/2022. Verifica del corretto stanziamento delle fatture da ricevere 2022 mediante selezione di un campione di fatture da registro IVA acquisti di Gennaio-Febbraio 2023</p>

GOLD S.r.l.

Bilancio al 31.12.2022



STATO PATRIMONIALE ATTIVO

31/12/2022

31/12/2021

Dati in euro

A) CREDITI V/ SOCI PER VERSAMENTI DOVUTI	-	-
B) IMMOBILIZZAZIONI	3.210.000	3.110.000
I. Immobilizzazioni immateriali :	600.000	460.000
1) Costi di impianto e di ampliamento	400.000	260.000
2) Costi di sviluppo	100.000	100.000
3) Diritti di brevetto e di utilizzazione opere dell'ingegno	70.000	70.000
4) Concessioni, licenze, marchi e diritti simili	30.000	30.000
II. Immobilizzazioni materiali :	2.530.000	2.550.000
1) Terreni e fabbricati	2.230.000	2.320.000
2) Impianti e macchinario	100.000	100.000
3) Attrezzature industriali e commerciali	200.000	130.000
III. Immobilizzazioni finanziarie :	80.000	100.000
1.a) Partec. in imprese controllate	80.000	100.000
C) ATTIVO CIRCOLANTE	1.924.298	1.730.000
I. Rimanenze :	330.000	300.000
1) Materie prime, sussidiarie e di consumo	330.000	300.000
II. Crediti :	1.574.298	1.420.000
1) Verso clienti	1.360.000	1.220.000
5-bis) Crediti tributari	40.000	50.000
5-ter) Imposte anticipate	4.298	-
5-ter.a esigibili entro l'esercizio successivo	4.298	-
5-quater) Verso altri	167.600	150.000
III. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni	-	-
IV. Disponibilità liquide :	20.000	10.000
1) Depositi bancari e postali	20.000	10.000
D) RATEI E RISCONTI ATTIVI	80.000	60.000
b) Risconti attivi diversi	80.000	60.000
TOTALE ATTIVO	5.214.298	4.900.000

STATO PATRIMONIALE PASSIVO

31/12/2022 31/12/2021

Dati in euro		
A) PATRIMONIO NETTO	2.324.298	2.270.000
I. Capitale	70.000	70.000
III. Riserva di rivalutazione	10.000	10.000
IV. Riserva legale	14.000	14.000
VI. Altre riserve, distintamente indicate	<u>176.000</u>	<u>156.000</u>
Riserva straordinaria	176.000	156.000
VIII. Utili (perdite) portati a nuovo	2.000.000	2.000.000
IX. Utile (perdita) dell'esercizio	54.298	20.000
B) FONDI PER RISCHI ED ONERI	-	-
C) TRATTAM.FINE RAPP. LAVORO SUBORDINATO	240.000	230.000
D) DEBITI	2.560.000	2.350.000
3) Debiti verso soci per finanziamenti:	<u>40.000</u>	<u>40.000</u>
3.b esigibili oltre l'esercizio successivo	40.000	40.000
4) Debiti verso banche:	<u>960.000</u>	<u>940.000</u>
4.a esigibili entro l'esercizio successivo	690.000	730.000
4.b esigibili oltre l'esercizio successivo	270.000	210.000
7) Debiti verso fornitori	<u>1.350.000</u>	<u>1.180.000</u>
7.a esigibili entro l'esercizio successivo	1.350.000	1.180.000
12) Debiti tributari	<u>90.000</u>	<u>60.000</u>
12.a esigibili entro l'esercizio successivo	90.000	60.000
13) Debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale	<u>50.000</u>	<u>50.000</u>
13.a esigibili entro l'esercizio successivo	50.000	50.000
14) Altri debiti	<u>70.000</u>	<u>80.000</u>
14.a esigibili entro l'esercizio successivo	70.000	80.000
E) RATEI E RISCONTI PASSIVI	90.000	50.000
a) Ratei passivi diversi	90.000	50.000
TOTALE PASSIVO	5.214.298	4.900.000

CONTO ECONOMICO			
		31/12/22	31/12/21
A. Valore della produzione		4.630.000	5.100.000
1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni		4.560.000	4.930.000
2) Variazione delle rimanenze di prodotti in corso di		20.000	100.000
5) Altri ricavi e proventi		50.000	60.000
5.a) Contributi in conto esercizio		-	10.000
B. Costi della produzione		4.460.000	4.980.000
6) Per acquisti di materie prime, sussidiarie, di consumo e mer		1.440.000	2.250.000
7) Per servizi		1.050.000	950.000
8) Per godimento di beni di terzi		470.000	400.000
9) Per il personale :		1.180.000	1.210.000
a) salari e stipendi		890.000	900.000
b) oneri sociali		230.000	250.000
c) trattamento di fine rapporto		60.000	60.000
10) Ammortamenti e svalutazioni :		140.000	110.000
a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali		70.000	50.000
b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali		70.000	60.000
11) Variazione rimanenze di materie prime, sussidiarie, di		30.000	10.000
14) Oneri diversi di gestione		150.000	50.000
Differenza tra valore e costi della produzione (A- B)		170.000	120.000
C. Proventi e oneri finanziari	-	50.000	-
16) Altri proventi finanziari :		10.000	-
d 2) diversi da precedenti (o altre imprese)		10.000	-
17) Interessi ed altri oneri finanziari :	-	60.000	-
d 1) altri	-	60.000	-
D. Rettifiche di valore di valore di attività e passività finanziarie	-	20.000	-
19) Svalutazioni	-	20.000	-
a) di partecipazioni	-	20.000	-
Risultato ante imposte (A-B+C+D+E)		100.000	70.000
22) Imposte sul reddito dell'esercizio - correnti		50.000	50.000
- anticipate	-	4.298	-
26) Utile (Perdita) dell'esercizio		54.298	20.000

Calcolo della significatività

In sede di interim, il Revisore ha provveduto al **calcolo della significatività** sui dati dei bilanci d'esercizio 2021 e 2020.

Di seguito si illustra il calcolo della significatività sulla base del **principio di revisione ISA ITALIA 320 "Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile"** e illustriamo una sintesi del contenuto dello stesso principio di revisione.

La revisione legale deve concentrarsi sugli aspetti più importanti e significativi che riguardano l'attendibilità del bilancio, considerando che la revisione legale è un processo che ha un numero di ore limitate per lo svolgimento delle attività e dunque è necessario avere un **valore soglia che possa condurre le singole verifiche**.

La **significatività rappresenta la soglia sopra la quale un errore, o la somma di più errori non recepiti nel bilancio della società porta il Revisore ad emettere un giudizio con modifiche per eccezioni o negativo sul bilancio o una dichiarazione con modifiche per impossibilità ad esprimere un giudizio sul bilancio della società**.

Calcolo della significatività

Nella fase di **pianificazione del lavoro**, il Revisore definisce un livello di significatività accettabile al fine di rilevare errori quantitativamente significativi.

E' necessario considerare sia gli importi (errori quantitativi) che la natura (qualità) degli errori. **Il Revisore deve considerare la possibilità di tanti errori di piccolo importo che nel loro insieme possono influenzare significativamente il bilancio.**

La **significatività deve essere considerata** in sede di pianificazione della revisione legale dei conti ovvero quando si determina la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di revisione e in sede di valutazione degli effetti degli errori.

Si allega in fase di interim il calcolo della **significatività o materialità globale a livello di bilancio d'esercizio** e della **significatività operativa a livello di singoli conti, classi di operazioni ed informativa** e dell'errore trascurabile sulla base dei dati di bilancio d'esercizio, ultimo approvato.

Le **percentuali** indicate sono possibili limiti di significatività e sono riferite a metodologie di revisione legale.

Calcolo della significatività

Il **calcolo della significatività** va effettuato **all'inizio del processo di revisione in fase di interim** e sarà **ricalcolata in fase di final** al fine di analizzare eventuali scostamenti della stessa che potrebbero indurre ad incrementare delle verifiche se i risultati del bilancio d'esercizio che si sta revisionando si sono discostati notevolmente dall'esercizio precedente e sono negativi.

Di seguito si esplicita il **calcolo della significatività effettuato dal Revisore della GOLD s.r.l.** utilizzando i dati di bilancio relativi all'ultimo **bilancio d'esercizio di GOLD S.r.l. al 31.12.2021.**

I dati da utilizzare sono i seguenti:

- 1) Totale dello Stato Patrimoniale attivo;**
- 2) Valore della produzione riferito alle voci di Bilancio A1 e A5;**
- 3) Risultato operativo;**
- 4) Valore di Patrimonio netto.**

CALCOLO SIGNIFICATIVITA' – GOLD s.r.l. 2021

Bilancio chiuso al 31/12/2021

Parametri di riferimento	a 31/12/2021	Percentuali applicabili		Valori (€)	
		Min	Max	Min	Max
Totale attivo	4.900.000	1,00%	3,00%	49.000	147.000
Valore della produzione (A1 + A5 del	4.990.000	1,00%	3,00%	49.900	149.700
Risultato operativo	120.000	3,00%	7,00%	3.600	8.400
Patrimonio Netto	270.000	3,00%	5,00%	8.100	13.500
Significatività o Materialità		€	49.900		
Errore Tollerabile o Significatività operativa		€	29.940	(60% Materialità)	
Nominal Amount o Errore chiaramente trascurabile		€	1.497	(5% Errore Tollerabile)	

CALCOLO SIGNIFICATIVITA' – GOLD s.r.l. 2021

Significatività operativa e significatività globale

La **significatività operativa** sarà utilizzata nelle selezioni delle conferme esterne e nell'esecuzione dei test di revisione legale sui saldi o sulle operazioni contabili ed è **pari a € 29.940**.

Il Revisore dovrà porre attenzione alla soglia della **significatività globale pari a € 49.900** e se dovesse individuare un cumulo di errori che superano questa soglia, il bilancio d'esercizio fornirebbe una rappresentazione errata e non corretta per gli utilizzatori del bilancio d'esercizio.

Obiettivi del Revisore

Gli **obiettivi del Revisore** o asserzioni sulle singole poste di bilancio (Principio di Revisione ISA-

Italia n. 315) da applicare nel processo di revisione sono le seguenti: ¶

- ✓ → Relative a Classi di operazioni ed eventi dell'esercizio ¶
- ✓ → Relative a saldi contabili di fine esercizio ¶
- ✓ → Relative alla presentazione e all'informativa di bilancio ¶

Asserzioni relative a Classi di operazioni ed eventi dell'esercizio

Manifestazione = Le operazioni e gli eventi che sono stati registrati si sono verificati e riguardano l'impresa;

Competenza economica = Le operazioni e gli eventi sono stati registrati nel corretto esercizio contabile;

Completezza = Tutte le operazioni contabili sono state registrate nella loro interezza;

Accuratezza = Gli importi e gli altri dati relativi alle operazioni contabili sono stati registrati in modo appropriato;

Classificazione = Le operazioni contabili e gli eventi sono stati registrati nei conti appropriati.

Asserzioni relative a saldi contabili di fine esercizio

Esistenza= Le attività e le passività e il patrimonio netto esistono;

Valutazione e classificazione = Le attività e le passività e il patrimonio netto sono valutati in un modo appropriato ed esposti correttamente in bilancio ed ogni rettifica di valutazione o di classificazione è stata registrata correttamente;

Completezza= Tutte le attività, passività e patrimonio netto sono state correttamente registrate;

Diritti ed obblighi= La società possiede le attività e le passività sono effettivamente delle obbligazioni della stessa.

Asserzioni relative alla presentazione e informativa di bilancio

Manifestazione, diritti ed obblighi= Le operazioni e gli eventi e gli altri aspetti rappresentati si sono verificati e riguardano la società;

Classificazione e comprensibilità= Le informazioni finanziarie sono presentate e descritte in modo adeguato e l'informativa è espressa con chiarezza;

Accuratezza e valutazione= Le informazioni finanziarie e le altre informazioni sono presentate correttamente e per il loro esatto ammontare;

Completezza= Tutte le informazioni del bilancio sono state incluse.

Marchio

La GOLD S.r.l. ha acquistato nel corso del 2022 il marchio «Bronze» a titolo di proprietà per € 100,000 + IVA 22%



Aspetti civilistici

Il marchio è un segno distintivo dell'impresa e può consistere in un emblema, in una denominazione e/o in un segno.

E' disciplinato dal codice civile (articoli dal **2569** al **2574 c.c.**) e da leggi apposite. Al marchio che risponde ai requisiti di novità, originalità e liceità è riconosciuta una particolare tutela giuridica. Il presupposto essenziale per realizzarne la tutela è la **registrazione**.

Al marchio non registrato (anch'esso suscettibile di iscrizione tra le immobilizzazioni immateriali) è riconosciuta una tutela specifica in un caso preciso (art. **2571 c.c.**) e sempreché lo stesso possegga un effettivo ruolo distintivo

Aspetti civilistici

È capitalizzabile tra le immobilizzazioni immateriali sia il marchio prodotto internamente sia il marchio acquistato a titolo oneroso da terzi.

In caso di marchio prodotto internamente, costi relativi capitalizzabili possono ricondursi essenzialmente ai costi diretti interni ed esterni, sostenuti per la produzione del segno distintivo secondo i criteri illustrati relativamente ai costi di sviluppo.

Sono esclusi dalla capitalizzazione i costi sostenuti per l'avvio del processo produttivo del prodotto tutelato dal marchio e per l'eventuale campagna promozionale.

Se il marchio invece è ottenuto mediante l'acquisizione di un'azienda o un suo ramo, deve essere separatamente iscritto e valutato in bilancio al suo valore corrente.

Aspetti civilistici

In base all'art. 2426 n. 1 c.c., le Immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o produzione, comprensivo anche dei costi accessori e di tutti i costi direttamente imputabili al prodotto. Il costo delle Immobilizzazioni la cui durata è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio, in relazione alla loro residua possibilità di utilizzazione (**art. 2426 n. 2 c.c.**).

Il periodo di ammortamento è collegato al periodo di utilizzo in esclusiva del marchio; se questo non è prevedibile, l'ammortamento deve essere completato entro un periodo non superiore a 20 anni.

Aspetti fiscali

Per i beni immateriali non sono applicabili le disposizioni dell'art. 102 TUIR in tema di deduzione integrale delle spese sino a € 516,46 e di dimezzamento dell'aliquota di ammortamento nel corso del primo esercizio.

In base al **comma 1 dell'art. 103 del TUIR** le quote di ammortamento relative al costo dei marchi d'impresa sono **deducibili in misura non superiore ad 1/18 del costo**.

Se l'ammortamento imputato in bilancio risulta maggiore di 1/18 del valore del marchio, in sede di dichiarazione dei redditi si effettuerà una variazione in aumento Ires e Irap pari a tale maggior ammortamento e su tale differenza stanziare le imposte anticipate.

Aspetti contabili

La Gold ha acquistato in corso d'anno il marchio «Bronze» per € 100.000,00 più IVA 22%.

diversi			
Marchio	a	Fornitori	100.000,00
Iva a credito			22.000,00
			122.000,00

Al 31/12 viene calcolato l'ammortamento: su decisione dell'organo amministrativo il marchio viene ammortizzato in 10 anni.

Aspetti contabili

In sede di dichiarazione dei redditi, poiché fiscalmente è consentito dedurre una quota non superiore ad un 1/18 del costo del marchio, si dovrà effettuare un variazione in aumento, sia IRES che IRAP pari alla differenza fra l'ammortamento civilistico iscritto in bilancio (€ 10.000) e l'ammortamento fiscalmente deducibile ($€ 100,000/18 = 5.556$).

$$€ 10.000 - (100.000/18) = € 4.444$$

Su tale ripresa in aumento si calcolano le imposte anticipate (24,00% + 3,90%) pari a € 1.239,88.

Procedure di revisione – Investimento del marchio

Il Revisore inizia ad analizzare la voce dell'investimento del marchio intercorsa nel 2022 attraverso la compilazione di una "capo-scheda" con i dati del bilancio d'esercizio 2022 e dell'anno precedente e il dettaglio dei conti dell'investimento del marchio estratti dal Bilancio di verifica (di seguito BDV) e ad effettuare un'analisi comparativa tra i due esercizi 2022 e 2021.

Procedure di revisione – Investimento del marchio

Capo scheda dell'investimento nel marchio

	#			§			^	^	
Valori in € unità									
Voce	Costo storico 31.12.2021	Increment.	Decrement.	Costo storico 31.12.2022	Fondo amm. 31.12.2021	Fondo amm. 31.12.2022	Amm.	Val.netto res.	
Marchi		100.000		100.000	-	10.000,00	10.000	90.000,00	
Totale		100.000		100.000	0	10.000,00	10.000	90.000,00	
§	in accordo con il bilancio d'esercizio al 31.12.2021								
#	in accordo con il bilancio d'esercizio al 31.12.2020								
^	verificato il calcolo								

Procedure di revisione – Investimento del marchio

Il Revisore inizia ad analizzare la voce dell'investimento del marchio attraverso le seguenti procedure:

- Valuta l'adeguatezza della rilevazione contabile e la correttezza dell'applicazione dei principi contabili;
- Verifica il contratto di acquisizione del marchio e la fattura di acquisto al fine di controllare il valore di iscrizione del marchio;
- Effettua una verifica sulla vita utile del marchio al fine di verificare la corretta applicazione dell'aliquota di ammortamento (scelto il parametro di 10 anni civilisticamente e 18 anni per le norme fiscali);
- Verifica dei movimenti dell'esercizio;
- Verifica della libera proprietà dell'attività immateriale – esame del contratto e discussioni con il management; esame dei libri legali o identificare situazioni di limitazione alla libera proprietà delle attività immateriali;

Procedure di revisione – Investimento del marchio – continua

- Ricerca operazioni con parte correlate;
- Verificare i principi contabili adottati per le capitalizzazioni (individuare eventuali divergenze tra criteri di capitalizzazione della società rispetto ai principi contabili di riferimento norme civili e fiscali);
- Effettuare un'analisi del valore di recupero per determinare benefici futuri e utili conseguibili;
- Valutare la recuperabilità dei valori capitalizzabili e stabilire se occorrono delle svalutazioni e perdite di valore;
- Verificare la correttezza dell'esposizione in bilancio e nella Nota Integrativa;
- Verifica delle operazioni effettuate nell'anno successivo ovvero eventuali cessioni in cui emerga un valore inferiore al valore netto di carico.

Attrezzature

La GOLD S.r.l. ha acquistato nel corso del 2022 un'attrezzatura per la preparazione dei prodotti in forma solida quali capsule, compresse, bustine per € 100.000 + IVA 22%.

Trattasi di un bene strumentale nuovo, ricompreso tra quelli dell'Allegato A della Legge n. 232 del 2016 funzionali alla trasformazione tecnologica secondo il modello Industria 4.0.

L'interconnessione del bene al sistema aziendale della Gold è avvenuta nel corso dell'esercizio 2022 e, pertanto, l'investimento dà titolo alla fruizione del credito d'imposta (cd. «bonus investimenti 4.0») nella misura del 40% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro.

Attrezzature



Sulla fattura d'acquisto, ricevuta tramite SDI, e sul DDT, la GOLD ha provveduto a riportare con scrittura indelebile, anche mediante utilizzo di un apposito timbro, il riferimento alle disposizioni agevolative suddette (cfr. risposta interpello n. 270 del 18 maggio 2022).

Trattandosi di bene di costo unitario di acquisizione non superiore a 300.000 euro, l'onere documentale di produrre una perizia tecnica o un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, è stato adempiuto dalla GOLD attraverso una dichiarazione resa dal legale rappresentante ai sensi del DPR 445/2000. Quanto alla contabilizzazione del credito d'imposta, la GOLD ha optato per il cd. metodo indiretto mediante imputazione della quota di competenza dell'anno (in funzione dell'ammortamento del bene) nella voce A5 di conto economico e l'iscrizione nei risconti passivi delle quote di competenza degli esercizi successivi.

Aspetti civilistici

Ai sensi dell'articolo 2424-bis del codice civile “*gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni*”.

Le *immobilizzazioni materiali* sono beni tangibili di uso durevole costituenti parte dell'organizzazione permanente delle società, la cui utilità economica si estende oltre i limiti di un esercizio.

Esse sono impiegate come strumenti di produzione del reddito della gestione caratteristica e non sono, quindi, destinate alla vendita, né alla trasformazione per l'ottenimento dei prodotti della società. Qualora destinate alla vendita, devono essere riclassificate dall'attivo immobilizzato ad un'apposita voce preceduta da numero romano da iscrivere nell'attivo circolante e non più ammortizzate.

Aspetti civilistici

Ai sensi dell'**articolo 2424 cod.civ.** le attrezzature sono iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale alla voce BII 3) *attrezzature industriali e commerciali*.

Le immobilizzazioni materiali comprese nelle sottovoci di Stato Patrimoniale da BII.1 a BII.4 sono rilevate inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi al bene acquisito: il trasferimento dei rischi e dei benefici avviene di solito quando viene trasferito il titolo di proprietà. Se, in virtù di specifiche clausole contrattuali, non vi sia coincidenza tra la data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici e la data in cui viene trasferito il titolo di proprietà, prevale la data in cui è avvenuto il trasferimento dei rischi e dei benefici.

Aspetti civilistici

L'ammortamento delle immobilizzazioni materiali – Il principio OIC 16

Il costo delle immobilizzazioni materiali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. La quota di ammortamento imputata a ciascun esercizio si riferisce alla ripartizione del costo sostenuto sull'intera durata di utilizzazione

L'ammortamento è calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati.

Il principio contabile di riferimento è l'OIC 16.

Aspetti civilistici

L'ammortamento delle immobilizzazioni materiali – Il principio OIC 16

L'ammortamento è la ripartizione del costo di un bene materiale tra gli esercizi della sua stimata vita utile; deve essere sistematico e la quota imputata in ciascun esercizio deve riferirsi alla residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione.

Inizia nel momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso.

La regola di utilizzare la metà dell'aliquota di ammortamento per i cespiti acquistati nell'anno è accettabile se la quota di ammortamento così ottenuta non si discosta significativamente dalla quota calcolata a partire dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso.

E' calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati.

Il piano d'ammortamento deve essere periodicamente rivisto per verificare se sono intervenuti cambiamenti tali da richiedere una modifica delle stime effettuate nella determinazione della residua possibilità di utilizzazione.

Aspetti civilistici

L'ammortamento delle immobilizzazioni materiali – Il principio OIC 16

Se la residua possibilità di utilizzazione è modificata, il valore contabile dell'immobilizzazione (valore originario al netto degli ammortamenti ed eventuali svalutazioni fino a quel momento effettuati) al tempo di tale cambiamento è ripartito sulla nuova vita utile residua del cespite.

Il cambiamento della vita utile dei cespiti per avvenuti mutamenti nelle condizioni originarie di stima è un cambiamento di stime contabili (cfr. **OIC 29**).

I principi contabili nazionali (**documento OIC n. 16**) prevedono che il valore da ammortizzare sia pari alla differenza tra il costo dell'immobilizzazione ed il suo presumibile valore residuo al termine del periodo di vita utile.

Nella prassi, generalmente, l'ammortamento viene calcolato sul costo storico del bene, comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione, secondo un piano di ammortamento a quote costanti.

Aspetti fiscali

L'articolo di riferimento del TUIR è l'art.102 che contiene la disciplina fiscale degli ammortamenti. Prevede che le quote di ammortamento del costo dei beni materiali sono deducibili a decorrere dall'esercizio di entrata in funzione del bene, attraverso l'applicazione dei coefficienti tabellari previsti dal DM 31.12.1988. L'ammortamento che fiscalmente risulta deducibile è quindi l'ammortamento ordinario, il cui importo non deve eccedere quello risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti dal ministero dell'economia e delle finanze con apposito DM, ridotte alla metà nel primo esercizio di entrata in funzione dei beni (art. 102, comma 2, TUIR).

Aspetti fiscali

In caso di eliminazione di beni non ancora completamente ammortizzati dal complesso produttivo, il costo residuo è ammesso in deduzione (art. 102, co. 4, TUIR).
E' prevista la deduzione integrale del costo dei beni inferiori a 516,46 euro nell'esercizio di sostenimento del costo (art. 102, co. 5, TUIR).

Aspetti fiscali



Credito d'imposta per acquisto beni strumentali 4.0 - 2022

In sostituzione alla proroga di super-ammortamenti e iper-ammortamenti sono stati introdotti, prima dalla L. 160/2019 (legge di bilancio 2020) e poi dalla L. 178/2020 (legge di bilancio 2021) specifici crediti d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi, con misure e limiti differenti, in base sia alla tipologia di bene oggetto di investimento, sia al momento di effettuazione degli investimenti agevolabili.

Analogamente a quanto era previsto per i super-ammortamenti e iper-ammortamenti, l'agevolazione spetta per i beni:

- acquistati a titolo di proprietà;
- in leasing;
- realizzati in economia;
- realizzati mediante appalto.

Aspetti fiscali

Credito d'imposta per acquisto beni strumentali 4.0 - 2022

I beni devono essere destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato.

Se entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'investimento i beni agevolati sono:

- ceduti a titolo oneroso;

ovvero

- sono destinati a strutture produttive ubicate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto,

il credito d'imposta è corrispondentemente ridotto, escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo.

Nella fattura di acquisto dei beni agevolabili (anche per quelli d'importo inferiore a 516,46 euro) sia riportata la dicitura specifica recante il riferimento alla disposizione agevolativa.

Aspetti fiscali

Credito d'imposta per acquisto beni strumentali 4.0 - 2022

Per gli investimenti 2022 aventi ad oggetto beni materiali strumentali nuovi compresi nell'**Allegato A alla L. 232/2016** (quelli che erano oggetto di iper-ammortamento) il credito d'imposta è riconosciuto solo alle imprese (e non agli esercenti arti e professioni) che hanno effettuato l'investimento dal **1^ gennaio 2022 al 31 dicembre 2025** (o fino al 30 giugno 2026, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2025 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e che sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione) nella misura del:

- **40%** per la quota di investimenti **fino a 2,5 milioni di euro**;
- **20%** per gli investimenti **tra 2,5 e 10 milioni di euro**;
- **10%** per gli investimenti **fra 10 e 20 milioni di euro**.

Aspetti fiscali

Credito d'imposta per acquisto beni strumentali 4.0 - 2022

L'impresa per poter ottenere tale credito d'imposta è tenuta a produrre una perizia tecnica semplice rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato; per i beni di costo unitario di acquisizione non superiore a 300.000 euro, tale onere documentale può essere adempiuto attraverso una dichiarazione resa dal legale rappresentante ai sensi del DPR 445/2000.

Fruizione del credito d'imposta

Il credito d'imposta per investimenti in beni Industria 4.0 è utilizzabile esclusivamente in compensazione, con tributi e contributi, mediante il modello F24 (codice tributo 6934) e spetta in tre quote annuali di pari importo dall'anno di avvenuta interconnessione al sistema aziendale.

Credito imposta beni 4.0

Modalità di contabilizzazione

Il documento contabile OIC n. 16 e OIC n. 24 prevedono che i contributi devono essere rilevati sulla base della vita utile del cespite cui si riferiscono, alternativamente tramite:

- il c.d. metodo diretto, a riduzione del costo dell'immobilizzazione, con conseguenti minori ammortamenti;
- il c.d. metodo indiretto, con imputazione quali contributi c/impianti alla voce A.5) di conto economico "Altri ricavi e proventi" e sono rinviati per competenza agli esercizi successivi mediante l'iscrizione di risconti passivi.

Trattamento fiscale

Il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali non concorre alla formazione della base imponibile Ires né Irap.

Procedure di revisione – Investimento in attrezzature 4.0

Fase di interim

La GOLD S.r.l ha acquistato nel corso del 2022 un'attrezzatura e il Revisore deve verificare:

- Attraverso un riepilogo i movimenti delle immobilizzazioni intercorsi nel 2022 ed effettuare una quadratura contabile con il bilancio di verifica, bilancio di esercizio e le schede contabili;
- Gli acquisti dell'anno ed in particolare la corrispondenza (descrizione, quantità e valore) con la fattura fornitori e la bolla di consegna e di ricevimento;
- L'autorizzazione all'acquisto se presente una procedura interna dell'ufficio acquisti;
- Cessioni di cespiti o eventuali rottamazioni;
- La corretta rilevazione ed aggiornamento sul libro dei cespiti ammortizzabili;
- Una eventuale presa fisica dell'attrezzatura.

Fase di Final

Procedure di revisione – Investimento in attrezzature 4.0

Il Revisore deve:

- Predisporre attraverso le schede contabili una capo scheda con evidenza delle movimentazioni delle immobilizzazioni con il saldo iniziale, il valore lordo degli incrementi relativi agli acquisti dell'anno, i decrementi o le vendite, gli altri movimenti e il saldo alla fine esercizio. Parimenti la movimentazione del fondo ammortamento ad inizio esercizio, l'ammortamento dell'anno, gli utilizzi per decrementi per rinnovi e sostituzioni e il saldo finale;
- Verificare se nell'esercizio in corso sono state effettuate rivalutazioni;
- Verificare il calcolo dell'ammortamento per una categoria di cespiti e riperformare il ricalcolo al fine di verificarne la correttezza.
- Verificare che non siano presenti perdite durevoli sul valore dell'attrezzatura tali da svalutare l'attrezzatura.

Procedure di revisione – Investimento in attrezzature 4.0

Fase di Final

Capo scheda – movimentazione delle immobilizzazioni materiali:

#

§

^

^

Valori in € unità

Voce	Costo storico			Costo storico		Fondo ammortamento	Fondo ammortamento	Ammortamento	Valore netto residuo
	31.12.2021	Incrementi	Decrementi	31.12.2022	31.12.2021	31.12.2022	2022	31.12.2022	
Attrezzatura	100.000	100.000		200.000	40.000,0	50.000,00	10.000	150.000,00	
Totale	100.000	100.000		200.000	0	50.000,00	10.000	150.000,00	

§ in accordo con il bilancio d'esercizio al 31.12.2022

in accordo con il bilancio d'esercizio al 31.12.2021

^ verificato il calcolo

Procedure di revisione – Investimento in attrezzature 4.0

Il Revisore deve:

Verificare se nell'esercizio in corso vi siano cespiti completamente ammortizzati ma che continuino ad essere utilizzati e verificarlo attraverso un inventario fisico e verificare l'appropriatezza delle aliquote applicate anche su categorie simili dal momento che il cespite è completamente ammortizzato ma è ancora in uso.

- Verificare se vi siano cespiti tenuti attraverso contratti di leasing ed accertarsi che ai sensi dell'art. 2427 cc in nota integrativa siano indicate le informazioni riguardo l'importo del bene, l'ammortamento ed il debito per il finanziamento verso la società di leasing e l'effetto di questa operazione a livello patrimoniale ed economico.
- Verificare se vi siano immobilizzazioni distrutte o dismesse, diverse dalla cessione, che il valore di realizzo dei cespiti sia inferiore al valore netto di libro esposto in bilancio.
- Identificare tramite l'inventario dei cespiti, se vi siano state chiusure di impianti o fermate di linea produttiva.

Procedure di revisione – Investimento in attrezzature 4.0

Fase di Final

Il Revisore deve:

- Verificare l'adeguatezza dell'ammortamento attraverso la verifica del calcolo dell'ammortamento dell'esercizio e cumulati con verifica delle aliquote economico – tecniche applicate e valutare la ragionevolezza dell'aliquota.
- Riperformare a campione per una categoria il calcolo dell'ammortamento dell'anno e verificare la contabilizzazione a conto economico, a seguire un esempio.

Procedure di revisione – Investimento in attrezzature 4.0

Fase di Final

Esempio di ricalcolo dell'ammortamento

Anno	§ valore del cespite	aliquota amm.	^ valore ammortamento	§ valore netto residuo	
2018	200.000	10%	10.000	190.000	
2019	200.000	10%	20.000	170.000	
2020	200.000	10%	20.000	150.000	
2021	200.000	10%	20.000	130.000	
2022	300.000	10%	30.000	200.000	#

- ^ verificato il calcolo
- § as libro cespiti e schede contabili
- # as bilancio d'esercizio al 31.12.2022

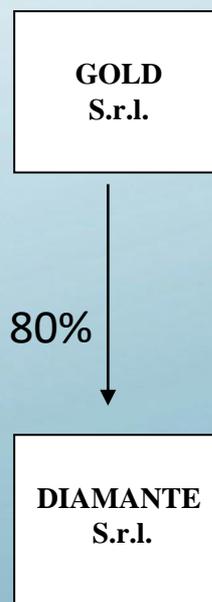
Procedure di revisione – Investimento in attrezzature 4.0

Fase di Final

Il Revisore deve verificare che l'attrezzatura potrebbe essere soggetta alla corresponsione di un credito di imposta ai sensi della legge di bilancio 2021 L.178/2020 e dovrà analizzare i requisiti necessari per fruire di questo credito e verificare la contabilizzazione del credito di imposta e la documentazione probativa di riferimento quali mandati di pagamento o verifica della compensazione tramite F24.

Partecipazioni

La GOLD S.r.l. detiene una partecipazione di controllo (80%) in Diamante S.r.l. così caratterizzata:



Partecipazioni

Il Patrimonio netto della DIAMANTE s.r.l. al 31/12/2022 risulta essere pari ad
€ 100.000.

La frazione di patrimonio netto corrispondente è: $100.000 * 80\% = \text{€ } 80.000$

GOLD. s.r.l.		DIAMANTE s.r.l.	
.....	Capitale sociale 20.000
.....	Riserve 80.000
Partecipazione
in società			
controllata			
DIAMANTE 100.000			
.....			

Partecipazioni

	Società controllata DIAMANTE s.r.l.
Capitale sociale	20.000 €
Riserve	80.000 €

Totale di patrimonio netto	100.000 €
Percentuale di partecipazione	80 %
Frazione del patrimonio netto	80.000 €
Costo partecipazione per GOLD s.r.l.	100.000 €

Perdita durevole di valore.	20.000 €

► Il costo della
partecipazione è
superiore alla
frazione di
patrimonio netto

Aspetti civilistici

La partecipazione in DIAMANTE s.r.l. è stata iscritta nell'Attivo Immobilizzato (B. III, Immobilizzazione Finanziarie) in quanto partecipazione di controllo al 80% detenuta con finalità di investimento durevole.

In proposito **l'articolo 2424 bis, comma 1, c.c.** precisa che “gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni”.

Il principio contabile **OIC n. 21** disciplina i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle partecipazioni, nonché le informazioni da evidenziare in nota integrativa.

Aspetti fiscali – Partecipazioni

Per le partecipazioni iscritte tra le Immobilizzazioni Finanziarie **l'unico metodo di valutazione delle partecipazioni riconosciuto fiscalmente è il costo** (per le partecipazioni classificate nell'attivo circolante, l'art. 94 del TUIR rimanda all'art. 92 TUIR ai fini della relativa valutazione).

In caso di cessione di partecipazioni iscritte tra le Immobilizzazioni Finanziarie, le plusvalenze eventuali, ai sensi art. 86, comma 4, TUIR, concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono realizzate, ovvero, se iscritte negli ultimi tre bilanci tra le Immobilizzazioni Finanziarie, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto.

Aspetti fiscali – Partecipazioni

Se tali **partecipazioni cedute** posseggono i requisiti previsti dall'**art. 87 TUIR** (cosiddetta pex), le plusvalenze sono esenti nella misura del 95% del loro ammontare.

Le eventuali minusvalenze da cessione di partecipazioni, sono deducibili se realizzate appunto a titolo oneroso (art. 101, comma 1, TUIR); le minusvalenze derivanti dalla cessione di cosiddette partecipazioni pex, al contrario, sono integralmente indeducibili.

Aspetti contabili

La GOLD detiene una partecipazione in DIAMANTE, società controllata all'80%, del valore di 100.000 €.

La partecipazione è valutata con il **metodo del costo rettificato**.

Il **Patrimonio netto della DIAMANTE s.r.l.** al 31/12/2022 risulta essere pari ad **€ 100.000**.

La **frazione di patrimonio netto** corrispondente è: $100.000 * 80\% = \mathbf{€ 80.000}$

	Società controllata DIAMANTE s.r.l.
Capitale sociale	20.000 €
Riserve	80.000 €

Totale di patrimonio netto	100.000 €
Percentuale di partecipazione	80 %
Frazione del patrimonio netto	80.000 €
Costo partecipazione per GOLD s.r.l.	100.000 €

Perdita durevole di valore.	20.000 €

► Il costo della
partecipazione è superiore al
patrimonio netto

Aspetti contabili

La differenza fra il valore della partecipazione detenuta e la corrispondente frazione di patrimonio netto della controllata (€ 20.000) è data da **una perdita di valore considerata durevole** della partecipazione stessa.

GOLD s.r.l. ha svalutato, pertanto, la partecipazione in DIAMANTE s.r.l.

Si noti come tale svalutazione, ancorché fiscalmente indeducibile, non comporta lo stanziamento della fiscalità differita in quanto trattasi di **variazione permanente**.

Svalutazione partecipazione in DIAMANTE s.r.l.	a	F.do Svalutazione Partecipazione in DIAMANTE s.r.l.	
C/E (D.19 a)		S/P (B.III-1 a)	20.000,00

Procedure di revisione – Partecipazioni

Il Revisore inizia ad analizzare la voce partecipazione in imprese controllate attraverso la compilazione di una “capo-scheda” con i dati del bilancio d’esercizio 2022 e dell’anno precedente e il dettaglio dei conti delle partecipazioni estratti dal Bilancio di verifica (di seguito BDV) e ad effettuare un’analisi comparativa tra i due esercizi 2022 e 2021.

Capo scheda Partecipazione in Diamante impresa controllata operante nel settore delle polveri da aggiornare manca nell’excel

Società: Gold Srl

Audit al 31/12/2022

Valori in €

MOVIMENTAZIONE PARTECIPAZIONI

	31/12/2021			Valore storico		Fondo svalutazione		31/12/2022			
	% possesso	Costo storico	Fondo sval.	Valore Netto	Incrementi	Decrementi	Incrementi	Decrementi	Costo storico	Fondo sval.	Valore Netto
Diamante	80%	100.000		100.000					100.000	20.000	80.000
Imprese controllate		100.000	-	100.000		-			100.000	20.000	80.000

Procedure di revisione – Partecipazioni

Il Revisore per verificare il valore effettivo della partecipazione detenuta nella società DIAMANTE deve analizzare **il bilancio della società controllata alla medesima data di chiusura al 31/12/2022**, se disponibile e prepara la seguente **carta di lavoro (obiettivo del Revisore è la Valutazione)**:

Società: **Gold Srl**
Audit al **31/12/2022**

Valori in €

VALUTAZIONI PARTECIPAZIONI

	31/12/2022			31/12/2022			Quota Posseduta	Delta	Note
	% possesso	Valore carico	Capitale Sociale	Reserve	Utile / perdita esercizio	Patrimonio Netto			
Diamante	80%	100.000	20.000	80.000		100.000	80.000	20.000	considerata perdita durevole
Imprese controllate		100.000	20.000	80.000		100.000	80.000	20.000	

Procedure di revisione – Partecipazioni

Utilizzando il prospetto sopra allegato, il Revisore procede al confronto del valore originario di carico e la frazione di Patrimonio Netto alla data del 31/12/2022 (ultimo bilancio d'esercizio disponibile), evidenzia che vi è una **differenza negativa di € 20.000** e con il perdurare dell'andamento economico negativo della società **DIAMANTE S.r.l.** (chiusure d'esercizio in perdita negli ultimi anni), ritiene che la perdita sia durevole e richiede che sia iscritta la svalutazione della partecipazione in **DIAMANTE Srl** e che l'investimento iniziale si sia decrementato e contratto del valore di **€ 20.000**.

Gli amministratori della **GOLD S.r.l.** accettano di iscrivere questa svalutazione della partecipazione in **DIAMANTE S.r.l.**

Procedure di revisione – Partecipazioni

Il Revisore adotta anche la **procedura di conferma esterna ai sensi del Principio di revisione ISA Italia 505** richiedendo l'ultimo bilancio approvato al 31/12/2021 e la conferma dei saldi patrimoniali clienti e fornitori e i corrispondenti saldi economici esistenti tra le società GOLD S.r.l. e DIAMANTE S.r.l. al fine di riconciliare i saldi infragruppo e poter valutare l'iscrizione della partecipazione attraverso documentazione probativa esterna (**obiettivo del Revisore è l'Esistenza del rapporto e della partecipazione**).

Il Revisore provvede a verificare **l'informativa di bilancio all'area delle partecipazioni verso società controllate e a verificarne la completezza ed accuratezza (Obiettivo della Revisione è Diritti e Obblighi)**.

Rimanenze finali di magazzino

Il magazzino della GOLD s.r.l. è così composto:

Rimanenze al 31/12/2022	
Materie Prime	115.500
Semilavorati	132.000
Prodotti finiti	<u>82.500</u>
Totale	<u>330.000</u>

Le rimanenze sono valutate al **costo medio ponderato**.

La GOLD s.r.l. ha provveduto a svalutare alcune materie prime per tenere in considerazione della scadenza dei principi attivi, del prodotto, del deterioramento e appostato un **fondo svalutazione di € 10.000,00**.

Aspetti civilistici

Ai sensi dell'articolo 2426, n. 9, c.c. ***“le rimanenze ... sono iscritte al costo di acquisto o di produzione, calcolato secondo il n. 1), ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore; tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi. I costi di distribuzione non possono essere computati nel costo di produzione”***. Il costo di acquisto è comprensivo degli oneri accessori e il costo di produzione dei costi (diretti ed indiretti) di fabbricazione.

Aspetti civilistici – svalutazione

La **valutazione di una voce delle rimanenze al costo originario** presuppone che vi sia una ragionevole prospettiva di utilizzo e vendita nel normale ciclo operativo, in entrambi i casi senza perdite.

In mancanza di questa condizione, è necessario considerare quale valore netto di realizzo hanno tali voci nel breve periodo.

Fra i **fattori da considerare nella determinazione del valore netto di realizzo** di tali voci vi sono:

- i. l'evidenza di una domanda di mercato, il rapporto fra le vendite dell'ultimo periodo e la giacenza;
- ii. l'utilizzo futuro (basato su dati concreti, come l'esplosione di ordini già acquisiti, da ricevere ecc.);
- iii. i costi finanziari;
- iv. i costi di magazzinaggio da sostenere prima dell'eventuale vendita, ecc.

Aspetti civilistici – svalutazione

Il principio della rilevazione al minore tra costo e mercato è inteso a misurare l'utilità o funzionalità attuale di un valore originario di magazzino (**documento OIC n. 13**).

Il costo è la base di partenza della valutazione del magazzino; quando l'utilità o la funzionalità originaria è ridotta si rende necessario modificare tale valore se esso non è recuperabile.

Il **metodo del minore tra costo e valore di mercato** serve appunto ad eliminare quei costi di magazzino che si prevede non possano essere recuperati in futuro.

Aspetti civilistici – svalutazione

Con riferimento alla svalutazione delle voci obsolete e di lento movimento, il documento OIC n. 13 precisa che:

- i. essa può essere effettuata:
 - i. voce per voce;
 - ii. creando fondi di deprezzamento;
 - iii. con entrambi i metodi;
- ii. gli eventuali fondi di deprezzamento vanno portati a diminuzione della parte attiva.

Aspetti fiscali – svalutazione

Ai sensi dell'articolo 92 del TUIR, valgono anche da un punto di vista fiscale i criteri civilistici di valutazione per categorie omogenee e con criteri costanti ed uniformi nel tempo (costo medio, LIFO, FIFO).

L'adeguamento al valore normale non è fiscalmente obbligatorio.

La svalutazione resta una facoltà discrezionale dell'impresa, intesa come discrezionalità tecnica e non come arbitrio.

Qualora il valore di mercato sia inferiore al costo di acquisto/produzione al quale sono state rilevate le Rimanenze, occorre procedere ad una svalutazione. **Tale svalutazione assume rilevanza fiscale solo nei limiti del valore normale rilevato nell'ultimo mese dell'esercizio ex art. 92 del TUIR.**

Procedure di revisione

Il Revisore inizia ad analizzare la voce rimanenze finali di magazzino attraverso la **compilazione di una “capo-scheda” con i dati del bilancio d’esercizio 2022 e dell’anno precedente e i dettagli dei conti delle materie prime, semilavorati e prodotti finiti estratti dal Bilancio di verifica (di seguito BDV).**

Procedure di revisione

Capo scheda Rimanenze finali di magazzino

Descrizione	V	X	Δ	Δ %	Ref.
	31/12/2022	31/12/2021			
	*	!	^	#	
Materie prime	115.500	130.000	(14.500)	-11%	§
Cat. 1	125.500	130.000	<u>(4.500)</u>		#
Cat. 2					
Cat. 3					
Cat. 4					
Fondo sv. M.P.	(10.000)		<u>(10.000)</u>		ç
Semilavorati	132.000	120.000	12.000	10%	
Cat. 1	132.000	120.000	<u>12.000</u>	10%	§
Cat. 2					
Fondo sv. S.L.					
Prodotti finiti	82.500	50.000	32.500	65%	§
Cat. 1	82.500	50.000	32.500	65%	ç
Cat. 2					
Cat. 3					
Cat. 4					
Fondo sv. P.F. nuovo					
Fondo sv. P.F. usato					
Lavori in corso su ordinazione					
Totale	330.000	300.000	30.000	10%	&

Procedure di revisione

Capo scheda Rimanenze finali di magazzino

^

Estratto conto economico	31/12/2022	Δ	Note	Ref.
A2) Variazione delle rimanenze di prodotto in corso di lavorazione, semilavorati, e finiti	20.000	X		* &
B11) Variazione rimanenze di materie prime, sussidiarie, e di consumo e merci	(10.000)			* §
Totale variazione	10.000			!

* as of BDV

^ as of Bilancio
d'esercizio al 31/12/2022§ as of Tabulato materie
prime Ref. 41

& as of Tabulato

\$ as of tabulato prodotti
finiti

! Calcolato / footed

Procedure di revisione

Il Revisore provvede a **riconciare i tabulati di magazzino** con i saldi del bilancio di verifica e i valori delle rimanenze finali di magazzino riportati nel bilancio al 31/12/2022 e al 31/12/2021 ed a apporre i “**ticks meaning**” con evidenza dei controlli operati ai fini delle quadrature di bilancio.

A fine anno il Revisore ha effettuato **l’inventario di magazzino** per un numero di codici di materie prime, semilavorati e prodotti finiti (**Obiettivo del Revisore è l’Esistenza**).

L’azienda produce integratori alimentari e farmaci.

Dalla lista del tabulato di magazzino materie prime, semilavorati e prodotti finiti, il Revisore ha operato la **selezione dei codici** dei quali ha provveduto alla conta fisica di magazzino.

Procedure di revisione

Il Revisore opera delle selezioni in merito ai valori di magazzino superiori alla significatività operativa, alcune selezioni *random* (selezioni “randomiche”) e alcuni codici che presentano le maggiori quantità fisiche di pezzi.

Il Revisore effettua le **conte fisiche di magazzino e riconcilia le conte** effettuate con i saldi contabili delle quantità riportate in magazzino.

Il Revisore ha evidenziato delle **rettifiche inventariali** che sono state recepite dalla Società GOLD S.r.l..

Si riporta l'allegato con **evidenza delle conte e delle coperture** operate e le **riconciliazioni effettuate** con i saldi contabili dei tabulati di magazzino.

Procedure di revisione

Si riporta allegato A.:

Generale			31/12/2022							Data selezione							Data Inventario							31/12/2022		
N	Codic	Nome	Cat.	Quantità	Valore	Valore	Quantità	Valore	Valore	Metodo	Quantità	Conta	Delta	Valore	Val.	Delta	Rett.	Quantità	Delta	Delta	Valore	Valore	Valore	Valore		
R	e	articolo	Magazzino	Tab.	Unitario	complessivo	tab.	unitario	complessivo		Tab.	fisica	Q.	compl.	complessivo	Valore	Inventariali	Tab.	con	con	Unitario	Completivo				
		AAA1 Principio																								
111		attivo 1	MP	400	16	6.400	440	16	7.040	random	430	420	10	6.880	6.720	(160)	si	420			16		6.720			
		AAA1							> q.tà																	
212		Polvere 1	MP	560	23	12.880	760	25	19.000	fisica	750	730	20	18.750	18.250	(500)	si	730			25		18.250			
		AAA1																								
313		Polvere 3	MP	90	55	4.950	75	60	4.500	random	60	65	(5)	3.600	3.900	300	si	65			60		3.900			
		BBB2 Liquidi																								
430		mescolati	SL	200	76	15.200	65	76	4.940	random	70	72	(2)	5.320	5.472	152	si	72			76		5.472			
		BBB2 Polveri																								
531		integrate	SL	990	80	79.200	150	80	12.000	fisica	160	150	10	12.800	12.000	(800)	si	150			80		12.000			
		BBB2 Polveri																								
632		integrate	SL	500	75	37.500	550	75	41.250	significati vità	550	550	0	41.250	41.250	0		550			75		41.250			
		PPP1 Integratore																								
711		B	PF	670	96	64.320	600	96	57.600	significati vità	560	540	20	53.760	51.840	(1.920)	si	540			96		51.840			
		PPP1																								
812		Farmaco C	PF	55	106	5.830	56	106	5.936	random	60	55	5	6.360	5.830	(530)	si	55			106		5.830			
		PPP1 Farmaco																								
913		Beta	PF	25	230	5.750	28	230	6.440	> prezzo unitario	33	29	4	7.590	6.670	(920)	si	33			230		7.590			
		PPP1 Integratore																								
1014		M	PF	15	130	1.950	12	130	1.560	> prezzo unitario	16	21	(5)	2.080	2.730	650	si	21			130		2.730			

Procedure di revisione

Nell'allegato A abbiamo formalizzato:

- i. il numero di codici di materia prima, semilavorato e prodotto finito che sono stati inventariati dal Revisore;
- ii. l'evidenza delle rettifiche inventariali;
- iii. il criterio di selezione degli stessi attraverso il maggior prezzo unitario, le quantità più grandi, o codici di valore superiore alla significatività operativa.

Procedure di revisione

Inoltre in sede di inventario è importante indicare nelle carte la **copertura di inventario** ottenuta sul valore complessivo delle rimanenze suddivise per categorie:

- Materia prima 25%
- Semilavorati 44%
- Prodotti finiti 82%.

Inoltre il Revisore deve operare la **procedura di circolarizzazione o conferma esterna dei depositari (Obiettivo del Revisore è l'Esistenza)** che detengono del magazzino di proprietà della società GOLD S.r.l..

In particolare la società GOLD S.r.l. ha due depositi di prodotto finito presso due distributori la cui proprietà è in capo alla Società e provvede ad inviare le lettere di conferma delle giacenze al 31.12.2022.

Procedure di revisione

Relativamente ai codici selezionati per le conte fisiche il Revisore provvede a ricalcolare la valorizzazione del prezzo unitario attraverso una verifica del costo medio ponderato per la materia prima e per i semilavorati e prodotti finiti provvede a ricalcolare la componente di materia prima e la componente di valorizzazione della lavorazione e dei costi indiretti di produzione.

Procedure di revisione

Il Revisore prepara la carta di lavoro per il ricalcolo del costo medio ponderato al

31.12.2022 (Obiettivo del Revisore della Valutazione):

Società: Gold Srl

Audit al 31/12/2022

Valori in €

Ricalcolo costo medio ponderato

Fornitore	Prot. Fattura	Data Fattura	Quantità	Prezzo unitario fattura	Valore complessivo	Ref.
Valore iniziale	120	31/01/2022	100	16,50	1.650	
AAA111	160	25/02/2022	300	16	4.800	
	180	23/03/2022	(33)	16	(528)	
	220	30/06/2022	40	16	640	
	340	30/09/2022	13	15	195	
Totale			420		6.757	
Valorizzazione Revisore					6.757	
Valorizzazione Società					6.720	
Delta						Not 37 material

Procedure di revisione

Nella esecuzione del ricalcolo del costo medio ponderato il Revisore evidenzia per la materia prima AAA111 una **differenza “not material”** di 37 € inerente ad alcuni costi accessori all’acquisto (dazi- trasporto ecc) che sono integrati nel costo medio ponderato in un differente momento temporale e si produce questa differenza tra il calcolo “performato” dal Revisore e il calcolo prodotto dal sistema di Contabilità della GOLD S.r.l.

Il Revisore procede a riverificare il calcolo del costo medio ponderato **per tutte le materie prime** di cui ha eseguito l’inventario fisico di magazzino.

Procedure di revisione

Riguardo ai costi di semilavorato e prodotto finito il Revisore ricalcola nel medesimo modo la componente di materia prima valorizzata attraverso il criterio del costo medio ponderato e ricalcola la “Tariffa oraria di produzione” relativa ai costi diretti di produzione del personale diretto e i costi di produzione indiretti inerenti alla forza motrice dello stabilimento, ammortamento macchinari, riscaldamento stabilimento di produzione, pulizia ecc e suddivide il costo di produzione totale per le ore di lavoro diretto degli operai di produzione così riportato nella slide successiva.

Procedure di revisione

La società GOLD S.r.l. ha un calcolo della Tariffa oraria di 41 € avendo riversato sul calcolo un maggior valore di energia e al riguardo il Revisore considera la **differenza “not material”** e convalida il calcolo effettuato dalla Società.

Descrizione	Valori in €
Costo del personale diretto	780.000,00
Costo personale indiretto	120.000,00
Energia	230.000
Ammortamenti macchinari	50.000
Riscaldamento Stabilimento	130.000
Pulizia Stabilimento	60.000
Totale	1.370.000,00
Totale Ore dirette del Personale (ore)	33.500
Tariffa oraria aziendale	40,90

Procedure di revisione

Ricalcola tutte le valorizzazioni dei codici di semilavorato e di prodotto finito e non rileva delle differenze.

In seguito verifica la presenza nel magazzino per singole categorie di obsolescenza e “slow moving” e al riguardo evidenzia che tra le materie prime ve ne sono alcune scadute e richiede una svalutazione di magazzino pari a € 10.000 inerente all’obsolescenza delle materie prime.

Non rileva casi di slow moving significativo.

Il Revisore, inoltre, a partire dai movimenti di carico e scarico del magazzino, dovrà effettuare il test di “cut off” relativo alla verifica del rispetto del principio di competenza economica di bilancio (correlazione costi e ricavi).

Il Revisore inoltre provvede a verificare la corretta informativa riportata in Nota Integrativa alla voce Rimanenze finali di magazzino (Obiettivo della Revisione è Diritti e Obblighi).

Crediti commerciali

I principali clienti della GOLD sono farmacie, erboristerie, alcuni supermercati e distributori di farmaci e integratori.

La voce è così composta:

CREDITI COMMERCIALI AL 31/12/2022	Importo
CLIENTI	1.255.000
Fatture da emettere	145.000
Note credito da emettere	-25.000
TOTALE	1.375.000
Fondo svalutazione crediti	-15.000
VALORE BILANCIO	1.360.000

Aspetti civilistici

La rilevazione dei crediti commerciali si origina nell'ambito del processo di vendita ed in applicazione del **principio di competenza** quando entrambe le seguenti condizioni sono verificate:

- a) il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato;
- b) si è verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà assumendo quale parametro di riferimento, per il passaggio sostanziale, il trasferimento dei rischi e benefici.

Dal punto di vista contabile i crediti sono disciplinati dall'**OIC 15**, completamente rivisto nel 2016 a seguito della modifica del criterio di valutazione, per effetto dell'introduzione della valutazione dei crediti al costo ammortizzato tenuto conto del fattore temporale e del presumibile realizzo (**art. 2426 co. 1 punto n. 8: "i crediti sono rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale e del valore presumibile di realizzo"**).

Aspetti civilistici

La svalutazione dei crediti

I crediti devono essere iscritti al loro **presumibile valore di realizzo**, ottenuto sottraendo al valore nominale il fondo svalutazione crediti,

Al fine di stimare il fondo svalutazione crediti, occorre valutare se sussistano degli indicatori che facciano ritenere probabile che un credito abbia perso valore (es. significative difficoltà finanziarie del debitore).

La valutazione dei crediti, così come disciplinato dall'**OIC 15**, dipende dalle **caratteristiche del portafoglio crediti**.

I crediti devono essere **“raggruppati sulla base di caratteristiche di rischio di credito simili”**, ad esempio suddividendo i crediti verso clienti in base alla probabilità di non incasso (crediti nei confronti di imprese per le quali sono già emerse situazioni di inesigibilità, crediti v/clienti scaduti e non incassati, crediti v/clienti non scaduti).

Altre possibili rettifiche sui crediti che non riguardano l'inesigibilità del cliente sono le rettifiche di fatturazione (resi per merci difettose), gli sconti e abbuoni (quelli di natura finanziaria vanno rilevati al momento dell'incasso).

Aspetti fiscali

Accantonamento al fondo svalutazione crediti

L'articolo 106 TUIR

stabilisce che:

- le svalutazioni dei crediti iscritti in bilancio, per l'importo non coperto da garanzia assicurativa, che derivano dalle cessioni dei beni e dalle prestazioni di servizi (crediti commerciali ordinari), sono deducibili in ciascun esercizio nel limite dello 0,50% del valore nominale o di acquisizione dei crediti stessi (co.1). Nel computo di tale limite sono compresi eventuali accantonamenti per rischi su crediti.
- la deduzione non è più ammessa quando l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti ha raggiunto il 5% del valore nominale o di acquisizione dei crediti risultanti in bilancio alla fine dell'esercizio (co.1).
- le perdite su crediti sono deducibili per la parte che eccede l'ammontare delle svalutazioni ed accantonamenti dedotti nei precedenti esercizi (co. 2).

Per la copertura delle perdite, si utilizzano prioritariamente gli accantonamenti al fondo non tassato.

- se in un esercizio l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti eccede il 5% del valore nominale o di acquisizione dei crediti, l'eccedenza concorre a formare il reddito dell'esercizio stesso (co.2).
- eventuali interessi di mora risultano imponibili nell'esercizio in cui sono incassati e deducibili nell'esercizio in cui sono pagati, seguendo dunque un criterio di cassa (art. 109 comma 7 TUIR).
- nel caso di accantonamento a fondi eccedenti il limite fiscalmente deducibile ma destinati a fare fronte ad oneri deducibili in anni futuri si genereranno differenze temporanee deducibili e quindi occorrerà calcolare in sede di accantonamento imposte anticipate che verranno riassorbite in esercizi successivi.

Aspetti fiscali

IRAP

Ai fini IRAP, gli accantonamenti e le svalutazioni relative ai crediti non concorrono alla determinazione della base imponibile. Le perdite su crediti indeducibili ai fini IRAP sono soltanto quelle che si verificano quando il credito, già determinato nell'importo, è stato successivamente scontato o ridotto, ad esempio perché non incassato (i minori introiti scaturenti da un accordo in base al quale le parti determinano il prezzo definitivo del bene o del servizio non rientrano nell'ambito applicativo di tali disposizioni).

Aspetti contabili

Il Fondo svalutazione crediti

Ai fini del funzionamento del fondo svalutazione crediti in base alla normativa fiscale, GOLD : -ha distinto il fondo svalutazione crediti in fondo tassato e non tassato (ex art. 106 TUIR);

- ha considerato l'ordine imposto dall'articolo 106 comma 2 TUIR nell'utilizzo degli accantonamenti precedentemente effettuati al fondo.

In particolare:

Ammontare dei crediti commerciali al 31.12.2022: € 1.375.000,00

Accantonamento svalutazione crediti al 31.12.2022: € 15.000,00

di cui Accantonamento 0,5% fiscalmente deducibile: € 6.875,00

Fondo svalutazione crediti al 31.12.2022: € 15.000

Aspetti contabili Le scritture

La GOLD s.r.l. ha pertanto effettuato le seguenti scritture:

Accantonamento svalutazione crediti	a	Fondo svalutazione crediti ex art.106 TUIR (non tassato)		6.875,00

Accantonamento svalutazione crediti	a	Fondo svalutazione crediti tassato		8.125,00

Fiscalmente in sede di dichiarazione dei redditi GOLD ha effettuato una variazione in aumento del reddito imponibile IRES pari alla quota di svalutazione dei crediti non fiscalmente deducibile (euro 8.125,00) e ha calcolato le imposte anticipate (Euro 8.125,00 * 24% = Euro 1.950,00)

Attività per imposte anticipate	a	Imposte anticipate		1.950,00

Procedure di Revisione

Il Revisore inizia ad analizzare la voce crediti commerciali verso clienti attraverso la **compilazione di una “capo-scheda”** con i dati del bilancio d’esercizio 2022 e dell’anno precedente e i dettagli dei conti dei crediti verso clienti estratti dal Bilancio di verifica (di seguito BDV).

Procedure di Revisione

Capo – Scheda Crediti verso clienti

Descrizione	V	X	Δ	Δ %
	31/12/2022	31/12/2021		
Crediti commerciali	1.255.000	1.180.000	75.000	6%
Fatture emettere	95.000	35.000	60.000	171%
Note credito da emettere	25.000	5.000	20.000	400%
Fondo svalutazione crediti	(15.000)	-	(15.000)	
Totale	1.360.000	1.220.000	140.000	11%

Ticks Meaning :

V	as of bdv al	31/12/2022
X	as of bilancio al	31/12/2021

Procedure di Revisione

A fronte di questa **“capo-scheda”** il Revisore analizza lo scostamento delle singole voci che compongono il saldo crediti verso clienti e commenta che tutti i conti riclassificati nella voce crediti verso clienti hanno subito un incremento e da una prima analisi potrebbe essere correlato all’andamento dei ricavi di vendita o ad un allungamento dei tempi di dilazione di incasso.

Inoltre la **“capo-scheda”** o **“lead schedule”** è lo strumento per quadrare i conti del bilancio di verifica con il bilancio riclassificato alla data di chiusura dell’esercizio e dell’esercizio precedente (**Obiettivo del Revisore della Completezza e Accuratezza**).

Il Revisore procede ad effettuare dei **test di sostanza**.

Procedure di Revisione



In sede di interim ha proceduto alla selezione dei clienti da “circularizzare” o procedura di conferma esterna (**Obiettivo del Revisore di Esistenza**) ai sensi dell’ISA Italia 505 attraverso l’uso di un partitario dei saldi clienti al fine di attestare l’esistenza e la correttezza del saldo dei singoli crediti verso clienti selezionati.

Il Revisore ha inviato le **lettere di “circularizzazione”** ed ha selezionato i singoli saldi sulla base della significatività operativa che aveva valutato in sede di pianificazione.

Opererà delle selezioni attraverso il **criterio ABC** con i saldi superiori a € 23.940.

In sede di final, il Revisore provvederà a **riconciare i saldi** e la loro stessa correttezza attraverso l’arrivo delle lettere di conferma esterna. In caso di non ricevimento della lettera di conferma esterna, il Revisore provvede ad effettuare le procedure alternative ovvero a verificare gli incassi che sono intervenuti nel 2023 dopo la fine dell’esercizio al 31.12.2022 e verificherà la corrispondenza con le fatture di vendita o attraverso ordini di vendita e se presenti anche contratti di vendita acquisendo maggiori documenti probativi ai sensi dell’ISA Italia n. 500.

Il Revisore prepara e lavora la seguente carta:

Procedure di Revisione

Cliente	Saldo Co.ge 31.12.2022	Saldo confermato	Delta	Riconciato	Nessuna Risposta	Ft. Attive controllate	Incassi controllati	% copertura	Reference
Cliente 1	220.000	220.000							200 C01
Cliente 2	270.000	260.000	10.000						200 C02
Cliente 3	330.000	330.000							200 C03
Cliente 4	160.000		160.000	§	§	120.000	80.000	125%	200 C04
Totale Selezione	980.000	810.000	170.000			120.000	80.000		

Saldo clienti M/C 31.12.2022	1.345.000	1.345.000
-------------------------------------	------------------	------------------

Copertura Test	78%	60%
-----------------------	------------	------------

% Risposte ottenute	75%
----------------------------	------------

Note: procedura alternativa deve coprire almeno il 50% del saldo confermato

Procedure di Revisione

Il Revisore procede con le verifiche e analizzerà gli stanziamenti che compongono le **fatture da emettere** al 31.12.2022 verificando la competenza economica delle stesse e verificando che siano emesse nel corso dei primi mesi del 2023 e se siano state incassate (**Obiettivo della Revisione è Completezza e Competenza**).

Parimenti effettuerà una verifica sulle **note credito da emettere**.

Successivamente provvede a **valutare l'esigibilità del credito verso clienti e l'analisi dello scaduto** analizzando lo **scadenziario dei clienti** e performando nuovamente il **calcolo del fondo svalutazione crediti** pari a € 15.000.

La Direzione, in base al colloquio con il Revisore commenterà lo scadenziario insieme e provvederà ad accettare la rettifica di bilancio con l'iscrizione di un accantonamento svalutazione crediti pari a €15.000 e pertanto non sarà riportato nel documento degli errori non recepiti ai sensi dell'ISA Italia n. 450 e il giudizio della relazione sarà positivo in quanto la Direzione ha recepito questa scrittura di svalutazione.

Di seguito un **estratto dello scadenziario clienti o "aging"** alla data di intervento di febbraio 2023 (**Obiettivo del Revisore è la Valutazione**) con le riconciliazioni del saldo clienti al 31.12.2022 con lo scadenziario clienti e con le analisi effettuate dal Revisore.

Procedure di Revisione

Estratto scadenziario clienti o «aging»

Società: Gold Srl

Audit al 31/12/2022

Scadenziario crediti suddiviso per fasce temporali
utilizzato aging al 31/12 e aggiornato al 14/03/n+1

Codice	Cliente	2020		2021				2022			Totale crediti	Incassi succ. al 31/12 e fino al 31/03/n+1	Saldo fornitore	Svalutazione	%
		I semestre	II semestre	I trim.	II trim.	III trim.	IV trim.	I trim.	Tot. Scaduto	A scadere					
C0001	Cliente 1							2.500	2.500		2.500			(1.500)	60%
C0002	Cliente 2				4.000				4.000		4.000			(2.400)	60%
C0003	Cliente 3			8.000					8.000		8.000			(8.000)	100%
C0004	Cliente 4	5.000							5.000		5.000			(5.000)	100%
C0005	Cliente 5	3.000							3.000		3.000			(3.000)	100%
C0006	Cliente 6								0	30.000	30.000				
C0007	Cliente 7								0	95.000	95.000				
C0008	Cliente 8								0	500.000	500.000				
C0009	Cliente 9							350.000	350.000		350.000				
C0010	Cliente 10								0	257.500	257.500				
	Totale	8.000	0	8.000	4.000	0	2.500	350.000	372.500	882.500	1.255.000	0	0	(19.900)	-2%
	Svalutazione	2.000		1.200	400										
	% svalutazione	25%	20%	15%	10%	5%	0%	0%			0%				
		§	§	§	§	§	§	§	§	§	§				

§

le percentuali applicati sono indicative e riflettono la conoscenza del revisore per la società Gold Srl

^

Totale mastro crediti vs clienti e clienti riba sbf

Procedure di Revisione

Riguardo il credito scaduto, il Revisore utilizza per raccogliere maggiori informazioni, la lettera di conferma dei crediti scaduti e cronici o su problematiche di contenziosi legali la lettera di conferma esterna da parte del legale della Società al fine di capire se siano presenti dei contenziosi con clienti, così da stanziare nel caso un fondo svalutazione crediti più capiente.

Il Revisore inoltre a partire dai movimenti di carico e scarico del magazzino, dovrà effettuare il **test di “cut off”** relativo alla verifica del rispetto del principio di competenza economica di bilancio (correlazione costi e ricavi).

Il Revisore inoltre provvede alla fine del final a verificare la **corretta informativa riportata in Nota Integrativa** alla voce Crediti vs Clienti (**Obiettivo della Revisione è Diritti e Obblighi**).

Disponibilità liquide - Depositi bancari

La GOLD e la controllata DIAMANTE hanno un c/c comune (*pool account*) sul quale sono riversate le disponibilità liquide del gruppo.

Il *pool account* è gestito da GOLD.

Nel corso del 2022 la controllata DIAMANTE ha versato 20.000,00 € sul conto di tesoreria gestito dalla GOLD.

Successivamente DIAMANTE ha effettuato un acquisto di merci di 10.000,00 € + IVA da SILVER s.r.l.

Aspetti civilistici

Il cash pooling è un contratto atipico assimilabile a quello di conto corrente (ex art. 1823 c.c.), che consiste nella gestione accentrata della tesoreria all'interno di un gruppo di società.

In alcuni gruppi, la tesoreria è gestita in modo accentrato per ottimizzare l'uso delle risorse finanziarie.

Il *pooler* (che normalmente è la società capogruppo oppure una società finanziaria appartenente al gruppo) gestisce la liquidità per conto delle altre società tramite un conto corrente comune, detto *pool account*, sul quale sono riversate le disponibilità liquide di ciascuna società aderente al pooling.

Aspetti civilistici

L'utilizzo di sistemi di tesoreria accentrata è un fenomeno largamente diffuso e pertanto disciplinato dai principi contabili nazionali.

Il **principio contabile OIC n. 14 «Disponibilità liquide»** affronta la problematica della classificazione dei crediti verso la società del gruppo che amministra la tesoreria del gruppo per l'ottimizzazione delle risorse finanziarie e fornisce una disciplina organica del cash pooling.

Stabilisce che, nel bilancio delle singole società partecipanti al cash pooling:

- a) la liquidità versata nel conto corrente comune (o "*pool account*") rappresenta un **credito verso la società che amministra il cash pooling**;
- b) i prelevamenti dal conto corrente comune costituiscono un **debito verso la società che amministra il cash pooling**.

Aspetti civilistici

I **crediti e debiti verso il pooler** sono poi classificati nella voce pertinente (crediti/debiti vs controllata, collegata, controllante, e così via, a seconda del rapporto intercorrente), mentre nel **bilancio della società gestrice del cash pooling**, tali crediti e debiti sono classificati **simmetricamente**.

Con riferimento ai **crediti**, essendo **crediti di natura finanziaria**, non avendo le stesse caratteristiche di liquidità delle disponibilità liquide e vista la rigidità dello schema ex art. 2424 cod.civ., che prevede solo conti correnti bancari e postali, si è esclusa sia la classificazione di tali crediti nelle disponibilità liquide sia la possibilità di classificare tali crediti nella voce CII- Crediti dell'attivo circolante dove sono espressamente previsti crediti verso società del Gruppo, in quanto l'interpretazione consolidata riflessa anche nell'OIC 15 "Crediti" qualifica i crediti verso società del gruppo come commerciali.

Aspetti civilistici



L'OIC, pertanto, anche in linea con quanto previsto dalla Comunicazione Consob n.94001437 del 1994 per le società finanziarie, ha ritenuto che l'iscrizione in una voce aggiuntiva tra le *“Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazione”* fosse la più appropriata:

C.III.6 «Attività finanziarie per la gestione accentrata di tesoreria società ...»

con indicazione della controparte di gruppo, nella denominazione della voce, così da rendere trasparente il rapporto finanziario infragruppo.

Le eventuali svalutazioni e rivalutazioni di tali crediti sono iscritte in voci specifiche, della sezione D) del conto economico, denominate rispettivamente *“svalutazioni di attività finanziarie per la gestione accentrata della tesoreria”* e *“rivalutazioni di attività finanziarie per la gestione accentrata della tesoreria”* con indicazione della controparte (ad esempio controllante, controllata).

Aspetti civilistici

Ai sensi del numero 22-bis dell'articolo 2427, la **nota integrativa** indica, l'utilizzo di eventuali sistemi di tesoreria accentrata che non sono regolati a normali condizioni di mercato.

Da ultimo, occorre precisare che l'OIC analizza il trattamento contabile da riservare al cosiddetto **zero balance cash pooling**, e non invece il trattamento del **notional cash pooling**.

Il notional cash pooling è, in sostanza, un sistema di compensazione degli interessi tra le società del gruppo.

Tale contratto, non comportando alcun trasferimento dei saldi dei conti correnti bancari tra le società del gruppo, non determina la necessità di rilevare in contabilità posizioni creditorie o debitorie tra le stesse.

Aspetti fiscali

Gli interessi attivi e passivi derivanti dal contratto di cash pooling vengono rilevanti per competenza ai sensi dell'art. 109 TUIR e concorrono a formare il reddito ai sensi dell'art. 89 TUIR e dell'art. 96 TUIR.

L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione 8.10.2003 n. 194, si è pronunciata in ordine all'applicabilità del regime di non imponibilità di cui all'art. 26-bis del DPR 600/73 alle operazioni di «notional cash pooling» ritenendo non applicabile l'esenzione alle operazioni in esame, posto che le stesse si configurano come prestiti di denaro: pertanto, sugli eventuali interessi passivi eventualmente corrisposti alla banca deve essere operata la ritenuta di cui all'art. 26 comma 5 del DPR 600/73.

Aspetti contabili

Nel corso del 2022 la controllata DIAMANTE ha versato 20.000,00 € sul conto di tesoreria gestito dalla GOLD.

Successivamente DIAMANTE ha effettuato un acquisto di merci di 10.000,00 € + IVA da SILVER s.r.l.

Al 31/12 il conto di tesoreria presenta un saldo pari a zero.

Le rilevazioni contabili sono le seguenti:

1) DIAMANTE: rilevazione del versamento sul conto di tesoreria:

Attività finanziarie per la gestione accentrata di tesoreria GOLD S/P (C.III.6)	a	Banca c/c S/P (C.IV.1)	20.000,00	20.000,00
---	---	---------------------------	-----------	-----------

2) DIAMANTE: rilevazione dell'acquisto di merci da SILVER s.r.l. per euro 10.000,00 + IVA:

Diversi Merci c/acquisti IVA a credito	a	Debiti v/SILVER	10.000,00 2.200,00	12.200,00
--	---	-----------------	-----------------------	-----------

Aspetti contabili

- 3) GOLD: rilevazione del saldo del debito verso SILVER di euro 12.200,00 e apertura del credito verso la controllata DIAMANTE dello stesso importo:

Debiti v/SILVER S/P D.9	a	Banca c/c S/P (C.IV.1)	12.200,00	12.200,00
Crediti v/controlata DIAMANTE S/P C.II.2	a	Debiti v/SILVER S/P D.9	12.200,00	12.200,00

- 4) DIAMANTE: chiusura del debito verso SILVER di euro 12.200,00 e apertura del debito verso la controllante GOLD dello stesso importo; chiusura del debito verso la controllante GOLD:

Debiti v/SILVER S/P D.9	a	Debiti v/controlante GOLD S/P (D.11)	12.200,00	12.200,00
Debiti v/controlante GOLD S/P D.11	a	Attività finanziarie per la gestione accentrata di tesoreria GOLD S/P (C.III.6)	12.200,00	12.200,00

Procedure di Revisione

L'area **disponibilità liquide** include la rappresentazione in bilancio delle transazioni di incassi e pagamenti ovvero reperimento di fonti di finanziamento necessarie a perseguire gli obiettivi aziendali.

Le asserzioni (ciò che asseriscono gli amministratori) nella voce **Disponibilità Liquide** sono:

ESISTENZA: occorre accertare che le disponibilità liquide siano esistenti e di immediato realizzo;

ACCURATEZZA / VALUTAZIONE: occorre accertare che siano registrate correttamente a seguito di operazioni di entrata e uscita di competenza dell'esercizio e che le disponibilità liquide siano **espressi al valore presumibile di realizzo**

PRESENTAZIONE: occorre accertare che non siano operate compensazioni tra conti attivi e passivi e che sia fornita la corretta informativa in Nota Integrativa in accordo con l'art. 2427 c.c.. E così su eventuali garanzie concesse.

Procedure di Revisione

Sull'area **disponibilità liquide** ed in particolare il caso del **cash pooling** si effettuano **procedure di validità** e si rimanda alla sezione dei debiti verso banche, presentandole congiuntamente.

E' necessario inoltre svolgere delle verifiche sul **sistema di controllo interno** riguardo:

- 1) Riconciliazioni bancarie** da predisporre mensilmente o trimestralmente al fine di verificare la corrispondenza tra il saldo della contabilità generale e il saldo dell'estratto conto bancario e tenendo in considerazione i principi contabili in materia di competenza economica e finanziaria;
- 2) Segregazione dei compiti e l'assegnazione delle deleghe e autorizzazioni** ad operare sulle banche (autorizzazione ai pagamenti, chiusura o apertura di nuovi C/C o finanziamenti e la conta cassa)

Trattamento di fine rapporto

La GOLD ha alle proprie dipendenze 45 lavoratori di cui solo 5 hanno deciso di aderire ai fondi di previdenza complementare, come di seguito sintetizzato:

TFR maturato dal 1° gennaio 2007	40 dipendenti	TFR gestito dall'azienda
	5 dipendenti	Fondi di previdenza complementare

Trattamento di fine rapporto

Aspetti civilistici

Il codice civile disciplina il T.F.R. all'**art.2120** ed in particolare:

“... in ogni caso di cessazione del rapporto di lavoro subordinato, il prestatore di lavoro ha diritto a un trattamento di fine rapporto. Tale trattamento si calcola sommando per ciascun anno di servizio una quota pari e comunque non superiore all'importo della retribuzione dovuta per l'anno stesso divisa per 13,5. La quota è proporzionalmente ridotta per le frazioni di anno, computandosi come mese intero le frazioni di mese uguali o superiori a 15 giorni... ”

L'articolo 2424-bis, comma 4, c.c. detta la disciplina per la rilevazione del TFR prevedendo che *“Nella voce: «trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato» deve essere indicato l'importo calcolato a norma dell'articolo 2120”*.

Il principio contabile OIC n. 31 definisce il TFR come la prestazione cui il lavoratore subordinato ha diritto in ogni caso di cessazione del rapporto di lavoro.

L'art. 2427 c.c., n.4 prevede che deve essere data evidenza **in nota integrativa** delle variazioni nella consistenza del trattamento di fine rapporto.

Aspetti fiscali

Imposta sostitutiva Tfr

Sull'importo della rivalutazione ISTAT del fondo TFR è dovuta **un'imposta sostitutiva** nella misura del 17% (**D.Lgs. 47/00**).

L'imposta viene versata dal datore di lavoro ed è imputata a riduzione del fondo (il dipendente riceverà il TFR al netto delle imposte su di esso gravanti, e già decurtato dell'imposta sostitutiva).

L'imposta relativa all'anno di competenza va versata in due *tranches*: l'acconto in data 16/12 dell'esercizio corrente, il saldo in data 16/2 dell'esercizio successivo.

Aspetti fiscali

Accantonamento Tfr

In base **all'art 105 TUIR** gli accantonamenti per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale dipendente, se costituiti in conti individuali dei singoli dipendenti, sono deducibili nel limite delle quote maturate nell'esercizio.

Il TFR è stato riformato con il **D.Lgs. n. 252 del 5/12/2005**, concernente la disciplina delle forme pensionistiche complementari; le novità riguardano in particolare il **TFR maturato dal 1^a gennaio 2007** e le scelte possibili da parte dei lavoratori distinte a seconda che l'impresa conti 50 o più dipendenti:

TFR maturato dal 1 ^o gennaio 2007	Imprese con meno di 50 dipendenti	TFR gestito dall'azienda
		Fondi di previdenza complementare
	Imprese con almeno 50 dipendenti	Fondo di tesoreria INPS (TFR in azienda)
		Fondi di previdenza complementare

Aspetti fiscali

Ulteriore deduzione previdenza complementare e Tesoreria Inps

L'art.10 comma 1 del D.Lgs. 252/2005 prevede la deduzione, dal reddito d'impresa, di un importo pari al quattro per cento (sei per cento per le imprese con meno di 50 addetti-ovvero dipendenti) dell'ammontare del TFR annualmente destinato a forme pensionistiche complementari e al Fondo Tesoreria Inps.

La disposizione va coordinata con l'art. 105, comma 3, del TUIR, che dispone che *"l'ammontare del TFR annualmente destinato a forme pensionistiche complementari è deducibile nella misura prevista dall'art. 10, comma 1, del D.Lgs. 5 dicembre 2005, n. 252 "*, nel senso che accanto alla deducibilità della quota di TFR maturata nell'esercizio, prevista dal comma 1 del medesimo art. 105, va aggiunto l'ulteriore importo previsto dall'art. 10, comma 1.

Ai fini **IRAP**, gli accantonamenti "Trattamento di Fine Rapporto" non sono deducibili.

Aspetti contabili

Il trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato è iscritto nella **voce C del passivo**. Il relativo **accantonamento** è effettuato nel conto economico alla **voce B9 c)** “trattamento di fine rapporto”.

Il principio contabile di riferimento è l’OIC 31.

La GOLD s.r.l. ha effettuato al 31/12/2022 accantonamenti per T.F.R. per un totale di € 60.000,00, di cui:

€ 50.000,00 per i 40 dipendenti che hanno deciso di lasciare il T.F.R. in azienda;

€ 10.000,00 per i 5 dipendenti che hanno deciso di aderire ai fondi di previdenza complementare.

Aspetti contabili

Le scritture contabili sono le seguenti:

1) accantonamento di fine anno al fondo trattamento di fine rapporto € 50.000,00 al lordo dell'imposta sostitutiva.

Accantonamento al Fondo T.F.R.	a	Fondo T.F.R.	50.000,00
C/E (B9 c)		S/P (C)	

2) Le scritture relative all'imposta sostitutiva sul T.F.R. sono le seguenti:

- pagamento dell'acconto dell'imposta sostitutiva

Fondo T.F.R.	a	Banca c/c	
S/P (C)		S/P (D)	

- rilevazione del saldo dell'imposta sostitutiva a fine esercizio

Fondo T.F.R.	a	Debiti per imposta sostitutiva su T.F.R. S/P (D.12)	
--------------	---	---	--

Aspetti contabili

2) rilevazione del debito verso il Fondo di previdenza complementare per € 10.000,00

Accantonamento al Fondo T.F.R.	a	Debiti v/Fondo Previdenza Integrativa S/P (D.13.a)		10.000,00
C/E (B9 c)				

I decrementi del Fondo T.F.R. al 31/12 sono da ricondurre alla cessazione di n.3 rapporti di lavoro.

Procedure di revisione

In fase di interim, il revisore provvede a preparare la lettera di circolarizzazione (ISA Italia 505 – Conferme esterne) al consulente del lavoro al fine di avere conferma della regolarità dei costi del personale e degli annessi versamenti contributivi e erariali e di avere informazioni di eventuali contenziosi e richiede copia dei tabulati dei ratei del personale (mensilità aggiuntive, permessi, ferie..) e dell'accantonamento del TFR (trattamento di fine rapporto).

Attraverso il tabulato dell'accantonamento del TFR, il revisore effettua una quadratura tra i valori riportati sul suddetto tabulato e le scritture contabili riferite al bilancio.

in fase di final, occorre verificare la corrispondenza dei dati iniziali patrimoniali al 1.01.2022 corrispondano a quelli finali del precedente esercizio al 31.12.2021 (€ 230.000).

Procedure di revisione

In fase di final, occorre:

- 1) verificare la corrispondenza dei dati iniziali al 31.12.2021 (€ 230.000).
patrimoniali al 1.01.2022 corrispondano a
quelli finali del precedente esercizio

Capo – Scheda Trattamento Fine Rapporto

Descrizione	2021		2022	
	Fondo TFR	Accantonamenti	Utilizzo	Fondo TFR
TRATTAM.FINE RAPP. LAVORO SUBORDINATO	230.000	30.000	(20.000)	240.000

- 2) Verificare che il tabulato TFR al 31.12.2022 includa solo i dipendenti in forza al 31.12.2022 come risulta dal LUL (Libro Unico del Lavoro).

Procedure di revisione

- 3) Effettuare i seguenti controlli di revisione (verifica Accuratezza del TFR):
1. un test di “overall calculations” sull'acc.to complessivo TFR; (fornito esempio di calcolo nella slide successiva);
 2. il prospetto di calcolo della retribuzione utile ai fini dell'accantonamento TFR che è accantonata di anno in anno ed accertando che siano rispettate tutte le disposizioni della normativa per il calcolo;
 3. test analitici di ricalcolo del TFR per un dipendente in forza o alcuni dipendenti a campione al fine di verificare -la correttezza e accuratezza del calcolo del fondo tenendo in considerazione eventuali premi a carattere continuativo corrisposti al personale;
 4. il ricalcolo per alcuni dipendenti dimessi nel corso dell'anno a cui è stato liquidato il TFR in parte o nella sua totalità (quanto accantonato di TFR dalla società Gold Srl deve corrispondere a quanto liquidato ai dipendenti dimessi);
 5. la correttezza dei calcoli aritmetici;
 6. l'accuratezza del calcolo e la tempestività del versamento dell'acconto e del saldo dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione del Fondo TFR verificando i prospetti di calcolo dell'imposta sostitutiva di acconto e saldo e nel rispetto della normativa vigente;
 7. il fondo TFR sia stato decrementato degli acconti pagati (anticipi di TFR pari al 70% dell'accantonato per dipendente e dopo 8 anni di lavoro del dipendente e per acquisto prima casa o spese mediche di famiglia) secondo le disposizioni del CCNL e del contratto interno.

Procedure di revisione

Esempio di Overall sul TFR



Società: Gold S.r.l.
Audit al: 31/12/2022

RICACOLO TFR

F.do TFR al 31/12/2021	230.000
Utilizzi 2022	(50.000)
	180.000 A

Rivalutazione (1,5% + 75% * aumento dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati, accertato dall'ISTAT, rispetto al mese di dicembre dell'anno precedente)	1,80%	3.240 B	<i>Coefficiente rivalutazione</i>
Paghe lorde	890.000		<i>Paghe da C.Econ + Fest. Retribuite + trasferte pagate da prospetto</i>
Accantonam. al fondo (Paghe/13,5)		65.926 C	<i>Tesoreria e Fondi pensione</i>
Rivalutazione F.A.P. (0,5% * Paghe)		(4.450) D	<i>Diventa debito quando si esce dall'azienda - annualmente occorre stanziare un accantonamento che non sarà pagato con gli F24</i>
Imposta sostitutiva sulla rivalutazione (17%)		(551) E	
Accantonamento annuo (B + C + D + E)	Riperformato	64.165	
Accantonamento annuo	Co.Ge.	60.000	
	Delta assoluto	4.165	
	% scostamento	6,94%	ok in linea
Fondo TFR al 31/12/2021 (A + B + C + D + E)	Riperformato	244.165	
Fondo TFR al 31/12/2021	Co.Ge.	240.000	
	Delta assoluto	4.165	
	% scostamento	1,74%	ok in linea

Debiti verso Banche – Anticipazioni bancarie

La GOLD s.r.l., nel corso del 2022, ha ottenuto un'anticipazione bancaria di € 10.000, con interessi liquidati in via anticipata.

In particolare l'anticipazione è stata ottenuta in data 01.10.2022 da estinguere al 01.03.2023.

In garanzia vengono consegnati dei titoli.

Aspetti civilistici

Le anticipazioni bancarie sono la tipica fonte di finanziamento a breve - medio termine per le imprese.

Presuppongono la concessione di una linea di fido da parte di un istituto di credito, generalmente assistita da un insieme di garanzie di natura patrimoniale.

La differenza fra ciò che viene consegnato in pegno e l'importo dell'anticipazione costituisce il cosiddetto "scarto di garanzia".

Sono riclassificate in bilancio alla voce D.4 del Passivo dello Stato Patrimoniale.

Aspetti civilistici

Possono essere di due **tipi**:

- a)** anticipazione in c/c: il finanziamento si concretizza solo nel momento dell'effettivo prelievo (è una sorta di fido);
- b)** anticipazioni a scadenza fissa: l'importo dell'anticipazione viene totalmente versato all'azienda nel momento di stipula dell'operazione.

La **liquidazione degli interessi** può avvenire in via anticipata o posticipata.

Gli interessi passivi e le commissioni che maturano su mutui ed anticipazioni bancarie sono riclassificati in bilancio alla voce

C.17 del Conto Economico.

In **Nota Integrativa** dovrà essere fornita apposita informativa in relazione ai titoli dati in garanzia dall'impresa, per l'ottenimento dell'anticipazione da parte dell'istituto di credito (**art. 2427, comma 1, n. 9, c.c.**)

Aspetti fiscali

L'art. **96 del TUIR** dispone che gli interessi passivi sono deducibili nel limite degli interessi attivi e per l'eventuale eccedenza nel limite del 30% del ROL.

Ai fini IRAP, gli interessi passivi e le commissioni maturate su mutui ed anticipazioni bancarie non concorrono alla formazione della base imponibile IRAP, essendo iscritte in bilancio alla voce C.17 del Conto Economico.

Aspetti contabili

La GOLD s.r.l., nel corso del 2022, ha ottenuto un'anticipazione bancaria di € 10.000, con interessi liquidati in via anticipata. In particolare l'anticipazione è stata ottenuta in data 01.10.2022; verrà estinta al 01.03.2023.

La rilevazione contabile è la seguente:

La GOLD registra l'ottenimento dell'anticipazione con interessi liquidati in via anticipata pari ad Euro 120,00 al 01.10.2022

Diversi	a	Anticipazioni bancarie SP D.4		10.000,00
Banca c/c SP C.IV.1			9.880,00	
Interessi passivi CE C17			120,00	

Al 01.03.2023 la GOLD registrerà l'estinzione dell'anticipazione:

Anticipazioni bancarie SP D.4	a	Banca c/c SP C.IV.1		10.000,00 10.000,00
----------------------------------	---	------------------------	--	-----------------------

Il conto è quindi ancora aperto al 31.12.2022

Procedure di revisione

L'area disponibilità liquide e debiti verso banche include la rappresentazione in bilancio delle transazioni di incassi e pagamenti ovvero reperimento di fonti di finanziamento necessarie a perseguire gli obiettivi aziendali.

Tutti i debiti verso banche devono essere rappresentati con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo: tale classificazione è effettuata in base alla scadenza prevista dal contratto o legale.

Le asserzioni (ciò che asseriscono gli amministratori) nella voce Debiti verso banche sono:

COMPLETEZZA : occorre accertare (essendo una voce del passivo) che i debiti verso banche siano completi di tutte le passività da onorare (comprensivi delle rate di debito e degli interessi maturati e non pagati);

ACCURATEZZA / VALUTAZIONE: occorre accertare la corretta valutazione (ad esempio il criterio del costo ammortizzato ecc.)

TEST DI VALIDITA' SULL'AREA DEPOSITI E DEBITI VERSO BANCHE

Procedure di revisione

- Predisposizione della caposcheda (Lead Schedule)
- Analisi comparativa
- Conta fisica della cassa assegni e della cassa contanti
- Procedure di conferma esterna (c.d.»Circolarizzazione») degli istituti bancari, inviando una lettera al fine di richiedere la conferma del saldo di Tutti i rapporti con le banche anche se chiusi durante l'esercizio
- Interrogazione – richiesta di conferma esterna della Centrale Rischi presso la Banca di Italia al fine di ricercare passività certe o potenziali (leasing, fidejussioni, strumenti derivati ecc.)
- Verifica delle poste in valuta in presenza di conti correnti valutari e controllo della corretta conversione al tasso di cambio di fine periodo
- Verifica dell'eventuale applicazione del costo ammortizzato su debiti per finanziamenti
- Verifica della corretta rappresentazione contabile di eventuali conti correnti vincolati e garanzie su conti correnti
- Verifica di eventuali «*convenant*» o altri vincoli su finanziamenti

TEST DI VALIDITA' SULL'AREA DEPOSITI E DEBITI VERSO BANCHE

Procedure di revisione

- Verifica di eventuali compensazioni di saldi bancari anche se aperti presso lo stesso istituto di credito
- Verifica della corretta classificazione e rappresentazione in bilancio e con l'informativa presentata in Nota integrativa e di verificare la corrispondenza di informazioni nella Relazione di Gestione se predisposta
- Verifica della normativa antiriciclaggio in caso di clienti con forte presenza di rischio di frode su ricavi con incasso di corrispettivi in contanti ad esempio ristoranti o negozi

Procedure di revisione

CAPO SCHEDA (LEAD SCHEDULE) DEPOSITI E DEBITI VERSO BANCHE

ANALISI COMPARATIVA

	§	#	ç	ç
ATTIVO	31/12/2022	31/12/2021	Δ	Δ %
IV. Disponibilità liquide :	20.000	10.000	10.000	100%
1) Depositi bancari e postali	20.000	10.000	10.000	100%
2) Assegni	-	-	-	-
3) Denaro e valori in cassa	-	-	-	-
PASSIVO E PATRIMONIO NETTO	31/12/2022	31/12/2021	Δ	Δ %
4) Debiti verso banche:	960.000	940.000	20.000	2%
4.a esigibili entro l'esercizio successivo	690.000	730.000	(40.000)	(5%)
4.b esigibili oltre l'esercizio successivo	270.000	210.000	60.000	29%

§: as bilancio al 31/12/2022

#: as bilancio al 31/12/2021

ç: calcolato

Procedure di revisione MODULO ABI REV – CONFERMA ESTERNA ISA ITALIA 505 – ISTITUTI DI CREDITO

1) CONTI IN ESSERE IN EURO E/O DIVISA

Tipo di Conto	N. del Conto	Fido			Saldo contabile			Condizioni vigenti			Competenze maturate e non ancora addebitate o accreditate			Rif. Note
		Divisa	Ammontare	Scadenza	Divisa	Segno	Importo	Tassi Debitori	Tassi Creditori	C.M.S.	Divisa	Segno	Saldo	
MF		EUR	100,00	a revoca										1).
MF		EUR	00,00	a revoca										2).
MF		EUR	00,00	a revoca										3).
CC		EUR	328,30	a revoca	EUR	C	328,30	0,0000			EUR	D	637,79	4).
CC		EUR	0,00	a revoca	EUR	C	0,00	0,0000			EUR	D	15,46	
CA		EUR	37,92	a revoca	EUR	D	37,92	0,0000			EUR	D	188,55	5).
CA		EUR	17,23	a revoca	EUR	D	17,23	0,0000			EUR	D	67,21	6).
CA		EUR	30,92	a revoca	EUR	D	30,92	0,0000			EUR	D	105,62	7).
CDV		USD	0,00	a revoca	USD	C	0,00	0,0000			EUR	C	0,00	
CDV		CNY	0,00	a revoca	CNY	C	0,00	0,0000			EUR	C	0,00	

Note

1).	L/c per anticipo fatture
2).	L/c per ant. contr/ordini export
3).	L/c per antexport
4).	L/c per APC Euro 450.000 (tasso debitore 0,833%) e L/c per APC a tassi differenziati (tasso debitore 6,81%)
5).	Finimport
6).	Finimport
7).	Finimport

Procedure di revisione **MODULO ABI REV – CONFERMA ESTERNA ISA** **ITALIA 505 – ISTITUTI DI CREDITO**

2) GARANZIE PRESTATE DALLA BANCA PER CONTO DELLA SOCIETA'

Nr Rapporto	Descrizione	Accensione	Scadenza	Divisa	Valore Nominale o Quantità	Fido Operativo	Rif. Note
03124 - 820000738310	FIDEIUISSIONE	08-10-2023	08-10-2024	EUR	3.000.000	3.000.000	1).

Note

1). In utilizzo di linea di credito per impegni di firma commerciali di euro 3.000.000

3) EFFETTI E DOCUMENTI DELLA SOCIETA' PRESSO LA BANCA PER LO SCONTO, L'ACCREDITO S.B.F. O L'INCASSO

A) Scontati e non ancora scaduti

Descrizione	Divisa	Importo	Rif. Note
Negativo			

B) Presentati per lo sconto e non ancora accreditati o accolti

Descrizione	Divisa	Importo	Rif. Note
Negativo			

C) Accreditati s.b.f. e non ancora scaduti

Descrizione	Divisa	Importo	Rif. Note
CONTO BLOCCATO INFRUTTIFERO(SBF TASSI DIFFERENZIAT	EUR	3.000.000	1).

Note

1). Conto 48100000048052 bloccato infruttifero

Procedure di revisione MODULO ABI REV – CONFERMA ESTERNA ISA ITALIA 505 – ISTITUTI DI CREDITO

D) Presentati per l'accredito s.b.f. e non ancora accreditati o accolti

Descrizione	Divisa	Importo	Rif. Note
<i>Negativo</i>			

E) Accolti per l'incasso e non ancora accreditati

Descrizione	Divisa	Valore Nominale o Quantità	Rif. Note
<i>Negativo</i>			

F) Presentati per l'incasso e non ancora accolti

Descrizione	Divisa	Importo	Rif. Note
<i>Negativo</i>			

G) Factoring

Descrizione	Divisa	Importo	Rif. Note
<i>Negativo</i>			

H) Anticipo su effetti e documenti s.b.f.

Nr Rapporto	Descrizione	Accensione	Scadenza	Divisa	Valore Nominale o Quantità	Fido	Rif. Note
<i>Negativo</i>							

Procedure di revisione **MODULO ABI REV – CONFERMA ESTERNA ISA** **ITALIA 505 – ISTITUTI DI CREDITO**

4) GARANZIE RICEVUTE**4.A) Garanzie prestate dalla Società alla Banca a favore proprio**

Nr. Rapporto	Descrizione	Accensione	Data Scadenza	Divisa	Valore Nominale o Quantità	Rif. Note
Negativo						

4.B) Garanzie che la Società si è fatta prestare da terzi

Nr. Rapporto	Descrizione	Accensione	Data Scadenza	Divisa	Valore Nominale o Quantità	Rif. Note
600	FIDEIUSS. 1A IST. SP	27-08		EUR	100.000,00	
600/178	PATRONAGE	07-01		EUR	100.000,00	

4.C) Garanzie prestate dalla Società alla Banca a favore di terzi

Nr. Rapporto	Descrizione	Accensione	Data Scadenza	Divisa	Valore Nominale o Quantità	Rif. No
Negativo						

5) TITOLI E VALORI DELLA SOCIETA' DEPOSITATI A CUSTODIA O IN AMMINISTRAZIONE

Num. D.A.	Descrizione	Divisa o Unità	Valore Nominale o Quantità	Valore Effettivo	Descrizione del Vincolo	Rif. Note
4	3	EUR			DEPOSITO TITOLI - CUSTODIA E AMMINISTRAZIONE	

6) CASSETTE DI SICUREZZA E PLICHI CHIUSI

Descrizione e dati identificativi	Nominativi delle persone autorizzate a disporre	Rif. Note
Negativo		

Procedure di revisione **MODULO ABI REV – CONFERMA ESTERNA ISA** **ITALIA 505 – ISTITUTI DI CREDITO**

7) PERSONE AUTORIZZATE A OPERARE PER CONTO DELLE SOCIETA' E LIMITI DEI RELATIVI POTERI

Rapporto	Dati Identificativi	Poteri e Modalità di Firma	Rif. Note
148	Paolo D...	Presidente CdA e amministratore delegato	1).
48	Annel...	(Rif. Note)	2).
48	Fulvio ...	(Rif. Note)	3).
4859	Paolo D...	Presidente CdA e amministratore delegato	4).

Note

1).	poteri come da atto del 29/05/2019, firma singola fino a ... e congiunta con altro procuratore con poteri simili o maggiori per importi superiori a ...
2).	FIRMA SINGOLA PER PAGAMENTI FINO A EURO 200.000,00 NEI LIMITI DEI FIDI CONCESSI; PER PAGAMENTI SUPERIORI A EURO 200.000,00 FIRMA CONGIUNTA CON ALTRO AMMINISTRATORE AVENTE IDENTICI POTERI - FIRMA SINGOLA PER GIROCONTO FRA CONTI INTESTATI ALLA SOCIETA' CON IL LIMITE DI EURO 200.000,00 PER OPERAZIONE
3).	FIRMA SINGOLA PER PAGAMENTI FINO A EURO 200.000,00 NEI LIMITI DEI FIDI CONCESSI; PER PAGAMENTI SUPERIORI A EURO 200.000,00 FIRMA CONGIUNTA CON ALTRO AMMINISTRATORE AVENTE POTERI SIMILI O MAGGIORI
4).	poteri come da atto del 29/05/2019, firma singola fino a ... e congiunta con altro procuratore con poteri simili o maggiori per importi superiori a ...

8) CONTRATTI DERIVATI NON QUOTATI

Tipologia Del Contratto	N. Operazione	Operaz. con o senza Scambio di Capitali	Acquisto Vendita	Divisa	Importo Nozionale Contrattuale	Importo Nozionale alla Data di Riferimento	Sottostante di Riferimento (Underlying)	Data Stipula	Data Scadenza	Tasso Fisso Contrattuale o Prezzo Contrattuale	Tasso Variabile Contrattuale	Rif. Note
ALTRI STRUMENTI SU VALUTA CONTRO EURO - VENDITE	30000000	Operazione con scambio di Capitali	Acquisto	CNY	3.000.000,00	3.000.000,00	EUR	19-11-2020	25-05-2021			
ALTRI STRUMENTI SU VALUTA CONTRO EURO - VENDITE	10000000	Operazione con scambio di Capitali	Acquisto	CNY	10.000.000,00	10.000.000,00	EUR	19-05-2020	28-05-2021			
I.R.S. INTEREST RATE SWAPS - ACQUISTI	10000000	Operazione senza scambio di Capitali	Acquisto	EUR	10.000.000,00	10.000.000,00	EURIBOR-TELERATE	17-04-2020	13-14-2021	F 0,130(+Formula)	10000EURBO000,000	
VALUTA DA CONSEGNARE CONTRO EURO A TERMINE	40000000	Operazione con scambio di Capitali		USD	40.000.000,00	40.000.000,00	EUR	13-12-2020	20-05-2021			
VALUTA DA CONSEGNARE CONTRO EURO A TERMINE	411175002	Operazione con scambio di Capitali		USD	500.000,00	500.000,00	EUR	19-05-2020	20-05-2021			

9) CONTRATTI DERIVATI QUOTATI SU MERCATI REGOLAMENTATI

Tipologia Del Contratto e Mercato di Negoziazione	Codice Contratto	Operaz. con o senza Scambio di Capitali	Acquisto Vendita	Divisa	Numero Contratti in Posizione	Valore Nominale Unitario	Valore Nominale Complessivo	Sottostante di Riferimento (Underlying)	Data Scadenza	Rif. Note
Negativo										

10) OPERAZIONI FUORI BILANCIO

Tipologia Del Contratto	N. Operazione	Operaz. con o senza Scambio di Capitali	Acquisto Vendita	Divisa	Importo Nozionale Contrattuale	Importo Nozionale alla Data di Riferimento	Sottostante di Riferimento (Underlying)	Data Stipula	Data Scadenza	Tasso Fisso Contrattuale o Prezzo Contrattuale	Tasso Variabile Contrattuale	Rif. Note
Negativo												

11) ALTRE NOTIZIE

11.1 Altre operazioni di importo superiore a Euro 500,00 diverse da quelle in precedenza menzionate e non riflesse sugli estratti conto già trasmesse alla Società o allegati alla presente, che potranno comportare addebiti, accrediti, concessioni di fido

Descrizione	Rif. Note
Negativo	

11.2 Descrizioni di eventuali intese di carattere particolare in base alle quali la Banca potrebbe effettuare operazioni per conto della società senza formale ordine scritto per le singole operazioni

Descrizione	Rif. Note
Negativo	

11.3 Conti estinti fra il 01-01-2018 ed il 31-12-2018

Tipo Conto	N. del Conto	Data Estinzione	Rif. Note
ES	00175 - 2260 - 0000000062	09-02-2018	
ES	00175 - 2260 - 00000000810	12-10-2018	
ES	00175 - 24 - 000000008097	30-10-2018	

11.4 Operazioni a medio e lungo termine

Tipo Finanziamento	Forma Tecnica	Nr Finanziamento	Divisa	Importo Erogato	Debito Residuo	Data Prima Rata Impagata	Data Accensione	Data Erogazione	Data Scadenza	Tasso Descrizione	Tasso Percentuale	Rif. Note
MUTUO NON IPOTECARIO NON AGEV A TASSO VARIABILE		00175 - 60007	EUR	300.000,00	300.000,00	08-01-2017	08-11-2017	08-11-2017	08-05-2017	tasso indicizzato	4,50%	
MUTUO NON IPOTECARIO NON AGEV A TASSO VARIABILE		00175 - 60007	EUR	300.000,00	299.999,99	16-03-2017	16-03-2017	16-03-2017	16-03-2017	tasso indicizzato	4,50%	

11.5 Altre operazioni

Nr. Rapporto	Descrizione	Divisa o Unità	Valore Nominale	Valore Effettivo	Rif. Note
Negativo					

11.6 Sovvenzioni e altri finanziamenti non indicati nel prospetto '1-conti in essere'

Numero Del Conto	Fido			Saldo contabile			Tasso Debitore	Competenze maturate e non ancora addebitate o accreditate			Rif. Note
	Divisa	Ammontare	Scadenza	Divisa	Segno	Importo		Divisa	Segno	Saldo	
00175 -	EUR	00,00	a revoca	EUR	D	440.000,00					1).

Note

1). Finanz su future esportazioni in Euro a residenti

11.7 Finanziamenti con fondi di terzi

Numero del Conto	Fido			Saldo contabile			Tasso Attivo	Rif. Note
	Divisa	Ammontare	Scadenza	Divisa	Segno	Importo		
Negativo								

11.8 Partite in sospeso debitorie e creditorie

Tipo di Conto	N. del Conto	Fido			Saldo contabile			Condizioni vigenti			Competenze maturate e non ancora addebitate o accreditate			Rif. Note
		Divisa	Ammontare	Scadenza	Divisa	Segno	Importo	Tassi Debitori	Tassi Creditori	C.M.S.	Divisa	Segno	Saldo	
Negativo														

Procedure di revisione – MOD. ABI / REV

Analisi e verifica del MOD. ABI / REV ovvero la risposta alle circolarizzazioni degli istituti di credito ed è importante che TUTTE le banche rispondano alla CONFERMA ESTERNA e che si effettui il controllo del suddetto modulo ABI / REV

I dati riportati nei MOD. ABI / REV per gli istituti di credito sono standard e riportano le seguenti informazioni:

- conti correnti in essere
- fidi
- garanzie a favore di terzi
- garanzie a favore proprio
- effetti
- titoli
- cassette di sicurezza
- poteri di firma (importanti per testare il sistema di controllo interno e il proprio aggiornamento)
- derivati
- altre note e informazioni.

Il revisore ottenute le risposte svolge un controllo ed una lettura CRITICA del contenuto di ciascun MOD. ABI / REV ed effettua un riscontro con il bilancio d'esercizio di tutte le informazioni.

Procedure di revisione – CUT OFF FINANZIARIO

E' collegato al rischio della competenza delle operazioni che determinano i saldi delle disponibilità liquide e dei debiti verso banche ed in collegamento alle altre voci tra le quali i crediti e debiti commerciali. E' un rischio significativo quando esistono incentivi a raggiungere un certo livello di un indicatore patrimoniale ad esempio rispettare un determinato valore della Posizione finanziaria netta (PFN) nell'ambito di un covenant finanziario imposto da un contratto di finanziamento.

Secondo l'OIC n. 14 «i saldi dei conti bancari includono assegni emessi ed i bonifici disposti entro la data di chiusura dell'esercizio e gli incassi ricevuti dalle banche o da altri enti finanziari ed accreditati nei conti entro la chiusura dell'esercizio anche se la documentazione bancaria è pervenuta nell'esercizio successivo».

Procedure di revisione – CUT OFF FINANZIARIO

Il revisore verifica che i saldi dei conti correnti attivi o passivi tengano in considerazione tutti i PAGAMENTI DISPOSTI, compresi gli assegni emessi, dall'azienda entro la data di chiusura dell'esercizio indipendentemente dal momento di recepimento dell'operazione nell'estratto conto bancario. Il revisore accerta che nei saldi bancari al termine del periodo amministrativo siano inclusi gli incassi accreditati nei conti prima della chiusura dell'esercizio anche se le contabili bancarie sono pervenute nell'esercizio successivo.

Operativamente il revisore dovrà lavorare sull'estratto conto del mese di chiusura dell'esercizio e del primo mese dell'esercizio successivo e verificherà la competenza degli incassi come data di registrazione degli stessi da parte della banca (senza considerare la valuta che non è utilizzata per la rilevazione contabile del saldo) e dei pagamenti da registrare nella data di effettuazione degli stessi da parte dell'impresa.

Procedure di revisione – COMPENSAZIONE TRA CONTI BANCARI

Il revisore deve verificare che NON CI SIANO STATE COMPENSAZIONI TRA CONTI CORRENTI, questo in applicazione di un postulato di formazione del bilancio d'esercizio (art. 2423 – ter- comma 6 del Codice Civile) in cui si prefigura il divieto di compensazione di partite di saldi di conti bancari attivi e passivi anche se hanno la stessa natura e sono accesi presso la stessa banca. Il revisore verifica che non si sono manifestate indebite compensazioni di partite tramite il controllo dei saldi confermati dagli istituti di credito attraverso la procedura di revisione delle conferme esterne (ISA ITALIA n. 505) e con la quadratura dei modelli ABI / REV per ogni singolo conto corrente.

Debiti verso Fornitori

La GOLD s.r.l. ha in bilancio al 31.12.2022 debiti verso fornitori per
€ 1.350.000 esigibili entro l'esercizio successivo

Aspetti civilistici

La voce D7 accoglie i debiti originati da acquisizioni di beni o servizi, al netto degli eventuali sconti commerciali.

Una particolare attenzione meritano gli sconti di cassa che devono essere rilevati al momento del pagamento.

Ulteriori modifiche al valore dei debiti verso fornitori possono collegarsi ad **operazioni di resa o rettifiche di fatturazione** dovute a :

- merci difettose e/o eccedenti gli ordini
- differenze di qualità;
- ritardi di consegna;
- applicazione di prezzi diversi da quelli conclusi;
- errori di conteggio nelle fatture;
- conguagli o rettifiche per collaudi.

Tali fatti, nel caso in cui siano rilevanti e certi, determinano una rettifica dei debiti iscritti in bilancio.

Aspetti civilistici

Il principio contabile OIC 19 par.30 precisa che i debiti verso i fornitori rappresentati da imprese controllate, collegate, controllanti o sottoposte al controllo delle controllanti sono iscritti rispettivamente nelle voci D9, D10, D11 e D11-bis.

L'articolo 2424, comma 2, c.c. prevede che *“se un elemento dell'attivo o del passivo ricade sotto più voci dello schema, nella nota integrativa deve annotarsi, qualora ciò sia necessario ai fini della comprensione del bilancio, la sua appartenenza anche a voci diverse da quella nella quale è iscritto”*.

Questa norma interessa i debiti quando, ad esempio, un debito di natura commerciale verso controllanti non è classificato nei debiti verso fornitori ma, nei debiti verso le imprese controllanti. Ciò va annotato in nota integrativa.

Aspetti civilistici

Strettamente collegato ai debiti verso fornitori è l'istituto degli **interessi di mora nelle transazioni commerciali** per i quali il DLgs. 9 ottobre 2002 n.231 ha introdotto l'**automatico ricorso** nel caso in cui il debitore alla scadenza non provveda al pagamento.

Procedura di revisione – DEBITI VERSO FORNITORI

Le asserzioni sulla voce «Debiti vs Fornitori» sono:

Completezza: il revisore deve accertare che i debiti siano completi includendo tutte le transazioni per le quali alla data di bilancio un terzo abbia un diritto certo a ricevere disponibilità liquide da parte dell'azienda

Accuratezza e Valutazione: il revisore deve verificare che i debiti vengano registrati in contabilità a seguito di operazioni di acquisto di beni o servizi di competenza dell'esercizio oggetto di revisione legale

Presentazione: il revisore deve accertare che non vi siano state compensazioni tra saldi attivi e passivi nei confronti della stessa controparte a meno che non sia previsto da un contratto o da uno specifico accordo tra le parti e che sia fornita adeguata informativa in Nota Integrativa in accordo all'art. 2427 del Codice Civile.

Procedura di revisione – DEBITI VERSO FORNITORI

Per testare le asserzioni indicate, la risposta al rischio di revisione consiste nell'effettuare delle procedure di validità:

- Predisposizione di una Capo Scheda – Lead Schedule e verifica di quadratura con il bilancio di verifica e il prospetto di bilancio d'esercizio
- Analisi comparative
- Effettuazione di procedure di conferma esterna (c.d. «Circolarizzazione») dei creditori attraverso un invio di una lettera con la richiesta di conferma saldo alla data di chiusura di bilancio
- Ricerca di eventuali passività non registrate (test « search for unrecorded liabilities») attraverso un test volto a verificare la competenza delle fatture passive e delle note credito emesse (test sulle fatture da ricevere)

Procedura di revisione – DEBITI VERSO FORNITORI

Per testare le asserzioni indicate, la risposta al rischio di revisione consiste nell'effettuare delle procedure di validità (continua):

- Verifica della conversione delle poste in valuta al corretto tasso di cambio (alla data dell'operazione) e alla fine di esercizio (valutazione della posta in valuta)
- Verifica della corretta applicazione del costo ammortizzato ai debiti verso fornitori (ove applicabile)
- Verifica di eventuali compensazioni di saldi a credito con saldi a debiti verso stesse o differenti controparti
- Verifica della corretta classificazione e rappresentazione di bilancio e l'informativa fornita in Nota Integrativa e se predisposta nella Relazione sulla Gestione.

Procedura di revisione – DEBITI VERSO FORNITORI

Capo scheda Lead Schedule dei debiti verso fornitori – analisi comparativa

STATO PATRIMONIALE PASSIVO	31/12/2022	31/12/2021	Δ	Δ %
7) Debiti verso fornitori	<u>1.350.000</u>	<u>1.180.000</u>	<u>170.000</u>	<u>14%</u>
7.a esigibili entro l'esercizio successivo	1.350.000	1.180.000	170.000	14%

Procedura di revisione – DEBITI VERSO FORNITORI

Conferma esterna «Circolarizzazione» ai sensi dell'ISA ITALIA n. 505

Il sindaco revisore invia la selezione dei soggetti da «circolarizzare» alla società.

La società

- Individuare per ciascun fornitore da «circolarizzare» la lettera di «circolarizzazione» corrispondente;
- Riversa il contenuto della lettera su carta intestata della società ;
- Inserisce l'indirizzo del destinatario;
- Le lettere devono essere firmate dal legale rappresentante della società;
- Inviare le lettere all'ufficio del Sindaco - Revisore;

Conferma esterna «Circolarizzazione» ai sensi dell'ISA ITALIA n. 505

Procedura di revisione – DEBITI VERSO FORNITORI

Le lettere saranno inviate a cura del Revisore utilizzando le proprie buste intestate alternativamente:

- Pec o raccomandata
- Fax
- Cartacea (no mail)

NB Verificare alcuni o tutti gli indirizzi (ISA Italia 505 – A.6). Per le PEC, esiste www.inipec.gov.it

Procedura di revisione – DEBITI VERSO FORNITORI

Conferma esterna «Circolarizzazione» ai sensi dell'ISA ITALIA n. 505

- Le risposte devono pervenire direttamente al revisore, non alla società (nella lettera di richiesta di conferma esterna dovrà essere specificato l'indirizzo o la PEC del revisore a cui inoltrare la risposta).
- La spedizione della lettera deve essere fatta dal revisore, non dalla società.
- Occorre documentare la circolarizzazione:
 - destinatari?
 - data primo invio?
 - data eventuale secondo invio?
 - invio effettuato da?

Procedura di revisione – DEBITI VERSO FORNITORI

Conferma esterna «Circolarizzazione» ai sensi dell'ISA ITALIA n. 505

Fornitore	Indirizzo	Spedita da	In data	Spedita da (2°invio)	In data	Carta di lavoro di dettaglio
Beta Srl	Via Po 1 Torino	G.D.	10 gennaio	G.D.		F/101-1
Gamma S.p.A.	Via Roma 1 Torino	L.L.	12 gennaio	N/A	N/A	F/101-2
....						
....						

Procedura di revisione – DEBITI VERSO FORNITORI



1. Il fornitore dà conferma del saldo alla società

- Tale conferma costituisce un elemento probativo della validità delle asserzioni oggetto di verifica;
- La lettera di conferma va archiviata nel materiale di supporto delle carte di lavoro;
- Occorre compilare una carta di lavoro con l'elenco delle circularizzazioni con risposta affermativa.

2. Il fornitore è in disaccordo con le risultanze della società

- Occorre riconciliare le risultanze del Cliente con quelle della società.



3. Il fornitore non risponde

- Si devono mettere in atto procedure alternative



Procedura di revisione – DEBITI VERSO FORNITORI

Conferma esterna «Circolarizzazione» ai sensi dell'ISA ITALIA n. 505

MANCATA RISPOSTA - PROCEDURE ALTERNATIVE



1. Con l'estratto conto delle partite aperte del fornitore, verificare eventuali pagamenti successivi (di importi inclusi nell'estratto conto);
2. richiedere la contabile bancaria di tali pagamenti;
3. in assenza di pagamenti successivi (eventualmente anche per debiti non ancora scaduti), richiedere la documentazione di supporto (ordini di acquisto o contratti, documenti di spedizione, fatture, altra documentazione proveniente dal fornitore che possa fornire elementi probativi dell'esistenza dei debiti vs fornitori);
4. informarsi sul debito vs fornitore (scadenze, modalità di pagamento o eventuali rateizzazioni, ecc.);
5. formalizzare le procedure alternative.

Procedura di revisione – DEBITI VERSO FORNITORI

CRITICITA'

- 1. Rischio di incompleta esposizione dei saldi:** dovuto ad una carenza di procedure contabili o per mancanza della conoscenza del principio della competenza economica o per nascondere o rinviare perdite di competenza sottostimando i debiti vs fornitori per forniture di servizi
- 2. Mancata riconciliazione alle conferme esterne:** in caso di differenze sul saldo contabile rispetto al saldo debito confermato dal creditore
- 3. Test passività non registrate (*Search test o test for unrecorded liabilities*):** si sviluppa nell'identificazione ed analisi delle fatture pervenute successivamente alla data di bilancio al fine di verificare la corretta applicazione del principio della competenza economica di bilancio

Procedura di revisione – DEBITI VERSO FORNITORI

TEST PASSIVITA' NON REGISTRATE

1. Il revisore ottiene il dettaglio delle fatture da ricevere iscritte nel bilancio d'esercizio ed i registri Iva acquisti dei mesi successivi al bilancio al fine di verificare quali fatture da ricevere abbiamo competenza economica dell'anno del bilancio o dell'anno successivo sino al momento di emissione della relazione di revisione;
2. Verifica degli ordini di servizio attraverso colloquio con l'amministrazione o l'ufficio acquisti o dalla lettura dei libri sociali ed abbinamento con le rispettive fatture e verifica dell'effettiva prestazione del servizio e in quale arco temporale è stato prestato il servizio al fine di verificare la corretta competenza economica

Procedura di revisione – DEBITI VERSO FORNITORI

1. Il revisore deve verificare eventuali errori collegati alla competenza economica delle operazioni di acquisto dei beni che determinano il saldo dei debiti vs fornitori e delle rimanenze finali a fine esercizio;
2. Il revisore deve verificare che il saldo tenga conto di tutti gli acquisti effettuati entro la data di chiusura di bilancio d'esercizio e si sostanzia nell'ottenimento dei documenti di trasporto in entrata relativi agli ultimi 15 – 20 giorni ed alla prima parte dell'anno successivo nei primi 15 – 20 giorni. A fronte dei documenti di trasporto il revisore ottiene l'ordine e eventuale contratto e le condizioni di resa i c.d. «Incoterms» e verifica la data di carico a magazzino, verifica della data di registrazione del costo e del relativo debito (per fattura ricevuta o per fattura da ricevere) e verifica l'esatto trattamento contabile in base al principio della competenza economica di bilancio.

Procedura di revisione – DEBITI VERSO FORNITORI

TEST PASSIVITA' NON REGISTRATE

Audit al 31/12/2022

H750/F

Società: Gold Srl

Test passività non registrate

Verifica delle registrazioni in bilancio al

Data verifica:

Registro IVA Acquisti ITALIA / ESTERO

Registro IVA		Fattura d'acquisto		Fornitore	Imponibile	Tipologia acquisto	Competenza	Check	Reference	Note
Numero	Data	Numero	Data							
3245	28/12/2021	345	21/12/2022	Alfa B	10.000,00	beni	2022	§	H.10	
3657	03/01/2022	4	02/01/2023	Giga 3	32.000,00	servizi	2023	§	H.20	
									H.30	
									H.40	
									H.50	
									H.60	
									H.70	

Totale imponibile verificato	42.000,00
Totale Libro IVA	320.000,00
Copertura	13,13%

Procedure di revisione – Analisi comparativa di Stato Patrimoniale e Conto Economico – Ricavi – Procedure di revisione (ISA ITALIA n. 520)

- L'analisi comparativa è una procedura di revisione rientrante nelle **verifiche di validità o di sostanza**.
- Le procedure di analisi comparativa fanno riferimento ad un principio di revisione ISA Italia n. 520 e sono così definite “ ***Le valutazioni dell'informazione finanziaria mediante l'analisi delle fluttuazioni dei dati sia di natura finanziaria e sia di altra natura quali quella economica***”.
- Attraverso l'analisi delle variazioni tra le voci di bilancio d'esercizio è possibile comprendere se sono presenti delle fluttuazioni anomale e di difficile interpretazione.
- Al riguardo il Revisore dovrà discutere con la Direzione gli **scostamenti di bilancio sia patrimoniali e sia economici** e formalizzare i contenuti e le spiegazioni inerenti ai flussi.

Procedure di revisione – Analisi comparativa di Stato Patrimoniale e Conto Economico – Ricavi – Procedure di revisione (ISA ITALIA n. 520)

- Occorrerà essere critici e discutere con la Direzione in modo approfondito ed analizzare gli scostamenti attraverso le relazioni e i rapporti tra le voci del bilancio d'esercizio.
- Tali procedure rappresentano uno strumento molto efficace e molto utilizzato dal Revisore e consentono di risparmiare tempo mantenendo alta la qualità e l'efficacia dei controlli.

Procedure di revisione – Analisi comparativa di Stato Patrimoniale e Conto Economico – Ricavi – Procedure di revisione (ISA ITALIA n. 520)

In particolare il Revisore provvede ad analizzare i flussi di variazione dei ricavi della GOLD S.r.l., correlandoli al costo del venduto e al valore dei crediti verso clienti.

	31/12/2022	%	31/12/2021	%	Δ Abs.	Δ %
Ricavi di vendita	4.560.000	100%	3.930.000	100%	630.000	16,0%
Valore della produzione	4.560.000	100%	3.930.000	100%	630.000	16,0%
Costo del venduto	(1.450.000)	31,8%	(1.150.000)	29,3%	(300.000)	26,1%
Margine Lordo Realizzato	3.110.000	68%	2.780.000	71%	330.000	11,9%

Procedure di revisione – Analisi comparativa di Stato Patrimoniale e Conto Economico – Ricavi – Procedure di revisione (ISA ITALIA n. 520)

- Come si può evincere i ricavi di vendita aumentano rispetto all'esercizio precedente del 16% a fronte dei quali si incrementa maggiormente il costo del venduto del 26% determinando un'incidenza percentuale superiore di 2,5% (incidenza del costo del venduto dal 29,3% nel 2021 al 31,8% nel 2022) e determinando una contrazione del margine lordo realizzato di 3 punti percentuali assestandosi nel 2022 ad un'incidenza del 68% rispetto al 71%. Il costo del venduto si incrementa anche a causa degli effetti della pandemia.
- Da colloquio con la Direzione emerge che il fatturato si è incrementato per effetto dell'acquisizione di un nuovo cliente in Sud America mentre l'incremento del costo del venduto nel 2022 è determinato da un aumento dei listini prezzi di acquisto della materia prima ed in particolare di un principio attivo che ha subito delle forti oscillazioni di prezzo ed ha arrecato alla Società delle inefficienze e dei maggiori costi per acquistare la materia prima.

Procedure di revisione – Analisi comparativa di Stato Patrimoniale e Conto Economico – Ricavi – Procedure di revisione (ISA ITALIA n. 520)

- Inoltre il Revisore ha effettuato l'analisi dei flussi dei crediti verso clienti al fine di **correlare l'andamento dei crediti con quello dei ricavi di vendita** e poter discutere con la Direzione eventuali anomalie riscontrate.
- Si allega l'analisi delle variazioni dei crediti verso clienti del 2022 e del 2021 e il calcolo della dilazione dei giorni di incasso dei crediti:

Descrizione	V	X	Δ	Δ %
	31/12/2022	31/12/2021		
Crediti commerciali	1.255.000	1.180.000	75.000	6%
Fatture emettere	95.000	35.000	60.000	171%
Note credito da emettere	25.000	5.000	20.000	400%
Fondo svalutazione crediti	(15.000)	-	(15.000)	
Totale	1.360.000	1.220.000	140.000	11%

Ticks Meaning :

V	as of bdv al	31/12/2022
X	as of bilancio al	31/12/2021

Procedure di revisione – Analisi comparativa di Stato Patrimoniale e Conto Economico – Ricavi – Procedure di revisione (ISA ITALIA n. 520)

- Si veda l'analisi della dilazione dei crediti commerciali nei 2 anni messi a confronto:

Dilazione sui Crediti Commerciali		31/12/2022	gg	31/12/2021	gg
CREDITI VERSO CLIENTI x giorni	---	1.360.000	109	1.220.000	113
RICAVI DELLE VENDITE E DELLE PRESTAZIONI	---	4.560.000		3.930.000	

E' calcolato come rapporto tra i crediti verso la clientela ed i ricavi delle vendite e delle prestazioni moltiplicato per i giorni. Indica la dilazione espressa in giorni dei crediti concessi alla clientela. Per una migliore analisi sarebbe opportuno considerare al numeratore l'importo medio dei crediti commerciali assumendoli nella semisomma del valore a inizio e fine esercizio, facendo attenzione a scorporare il valore dell'IVA incluso nel saldo dei crediti.

Procedure di revisione – Analisi comparativa di Stato Patrimoniale e Conto Economico – Ricavi – Procedure di revisione (ISA ITALIA n. 520)

- Dalle tabelle precedentemente allegate, emerge che nonostante l'incremento del valore dei crediti dell'11% e del fatturato del 26%, la dilazione media degli incassi migliora di 4 giorni, questo a dimostrazione che il maggiore fatturato ha generato flussi di incasso regolari e anche più virtuosi e così il nuovo cliente Sudamericano ha regolarmente pagato alle scadenze contrattuali di 120 giorni dalla data di emissione della fattura.
- Questa analisi va collocata nel processo di audit in fase di pianificazione e va effettuata nuovamente anche in sede di final.
- Il Revisore a fronte di queste analisi comparative, provvede ad analizzare lo scadenziario clienti al fine di analizzare le posizioni clienti scadute e la presenza di eventuali contenziosi.

GRAZIE DELL' ATTENZIONE.