

# LA REVISIONE CONTABILE

## casi operativi di carte di lavoro

---

2019

A cura di *Sandro Spella*

# **LA REVISIONE CONTABILE**

**LA REVISIONE DELLE PARTI CORRELATE**

**I SALDI DI APERTURA**

**LA REVISIONE DEI DOCUMENTI IMPORTANTI DEL BILANCIO**

**LE VERIFICHE DI ALERT**

**GLI EVENTI SUCCESSIVI**

**LA LETTERA DI ATTESTAZIONE**



# PARTI CORRELATE

Perché individuare le parti correlate?

- Per individuare eventuali fattori di rischio di frode derivanti da rapporti e operazioni con parti correlate che siano rilevanti ai fini dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi;
- Per concludere, sulla base degli elementi probativi ottenuti, se il bilancio, per quanto influenzato da tali rapporti e operazioni, fornisca una corretta rappresentazione;
- Per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito al fatto se i rapporti e le operazioni con parti correlate siano stati appropriatamente identificati, contabilizzati e presentati in bilancio in conformità al quadro normativo stesso.

# I SALDI DI RIAPERTURA

- Il revisore **deve** riesaminare il risultato delle stime contabili incluse nel bilancio *del periodo amministrativo precedente*, ovvero, ove applicabile, la loro successiva nuova quantificazione ai fini del periodo amministrativo in esame.
- La natura e l'estensione del riesame da parte del revisore tengono in considerazione la natura delle stime contabili e se le informazioni acquisite da tale esame siano rilevanti ai fini dell'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi nelle stime contabili effettuate nel bilancio del periodo amministrativo in esame.
- Il riesame non intende tuttavia mettere in discussione i giudizi espressi nel corso dei periodi amministrativi precedenti che si basavano sulle informazioni disponibili all'epoca.

# SALDI DI APERTURA

SENZA EFFETTI SUL REDDITO E  
SUL CAPITALE DI FINE ESERCIZIO

Hanno poca importanza poiché  
non influenzeranno il risultato di  
esercizio di fine periodo

Crediti

- riscossi

debiti

- pagati

...

CON EFFETTI SUL REDDITO E SUL  
CAPITALE DI FINE ESERCIZIO

Hanno interesse poiché  
influenzeranno il risultato di  
esercizio di fine periodo

rimanenze

- valutazione

fondi accantonati

- rilevano a fine esercizio

ratei, risconti

CON EFFETTI SUL REDDITO E SUL  
CAPITALE DI FINE ESERCIZIO E  
SEGUENTI

Hanno interesse poiché  
influenzeranno il risultato degli  
esercizi dell'incarico di revisione

immobilizzazioni

- ricostruzione costi storici

Invest. pluriennali

- ricognizione documentale

ratei, risc. pluriennali

# SALDI DI APERTURA

## DISAMINA DEL BILANCIO

attingere informazioni sui saldi di apertura



## SALDI DI CHIUSURA E SALDI DI APERTURA

procedura di comparazione



## DISAMINA SALDI DI APERTURA

rispetto dei principi contabili



## DISAMINA DOCUMENTAZIONE DI REVISIONE

acquisire informazioni circa la procedura di revisione seguita precedentemente se fornisce informazioni sui saldi di apertura

# RENDICONTO FINANZIARIO

## Il revisore scrive:

Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della società ... costituito dallo stato patrimoniale al ..., dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

...

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

# RENDICONTO FINANZIARIO

## Il revisore verifica:

### Utile d'esercizio:

corrisponde all'utile di bilancio

### Variazioni non monetarie:

Accontentamenti ai fondi come da bilancio

Ammortamenti come da tabelle delle immobilizzazioni e come da bilancio

Svalutazioni e altre rettifiche non monetarie come da bilancio e dettagli di bilancio

### Variazioni del capitale circolante netto:

Ricalcolare variazioni Rimanenze, Crediti verso clienti, Debiti verso fornitori, altre variazioni del capitale circolante netto



# RENDICONTO FINANZIARIO

## Il revisore verifica:

### Altre rettifiche corrette

Imposte sul reddito PAGATE

Interessi incassati/PAGATI

### Flussi finanziari derivanti dall'attività d'investimento

come da tabelle immobilizzazioni

### Flussi finanziari derivanti dall'attività di finanziamento

suddivisi in accensioni e rimborsi finanziamenti e movimentazioni dei mezzi propri (come da tabella di movimentazione del patrimonio netto)

### Disponibilità liquide iniziali e finali

come da bilancio (SOLO disponibilità liquide e non posizione finanziaria netta)

# NOTA INTEGRATIVA

## Il revisore scrive:

Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della società ... costituito dallo stato patrimoniale al ..., dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

...

Abbiamo l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli Amministratori, inclusa la relativa informativa.

Abbiamo valutato la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio d'esercizio nel suo complesso, inclusa l'informativa.

# NOTA INTEGRATIVA

## Il revisore verifica:

- ✓ i principi contabili utilizzati nella redazione del bilancio  
i contenuti anche in ragione delle parti correlate
- ✓ l'esposizione delle informazioni, anche formale
- ✓ l'esposizione e la completezza delle variazioni significative intervenute nell'esercizio.
- ✓ ...

# RELAZIONE SULLA GESTIONE

## Il revisore scrive:

Abbiamo svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della *relazione sulla gestione* con il bilancio d'esercizio della.. Al ... e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

# RELAZIONE SULLA GESTIONE

## Il revisore verifica:

- ✓ la coerenza con il bilancio
- la correttezza dei dati inseriti
- ✓ La coerente con la nota integrativa
- ✓ ...

# CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA E DELL'INSOLVENZA

Art. 13. (in vigore dal 15.08.2020)

Costituiscono indicatori di crisi gli ***squilibri di carattere reddituale, patrimoniale o finanziario***, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore, tenuto conto della data di costituzione e di inizio dell'attività, *rilevabili attraverso appositi indici* che diano evidenza della sostenibilità dei debiti per almeno i sei mesi successivi e delle prospettive di continuità aziendale per l'esercizio in corso o, quando la durata residua dell'esercizio al momento della valutazione è inferiore a sei mesi, per i sei mesi successivi.

*A questi fini, sono indici significativi quelli che misurano la sostenibilità degli oneri dell'indebitamento con i flussi di cassa che l'impresa è in grado di generare e l'adeguatezza dei mezzi propri rispetto a quelli di terzi.*

Costituiscono altresì indicatori di crisi *ritardi nei pagamenti reiterati e significativi*.

# CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA E DELL'INSOLVENZA

Art. 375. (modifica l'art. 2086 C.C. aggiungendovi il comma secondo. In vigore dal 16.03.2019)

Art. 2086 C.C.

Co. 1 L'imprenditore è il capo dell'impresa e da lui dipendono gerarchicamente i suo collaboratori.

Co. 2. L'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere di istituire un assetto **organizzativo, amministrativo e contabile** adeguato alla natura e alla dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale.

# ARTICOLO 2086, comma 2, C.C.

L'IMPREDITORE  
che opera in forma

collettiva



societaria

ha il dovere  
di istituire

anche in  
funzione

assetto

adeguato

- organizzativo
- amministrativo
- contabile

- natura
- dimensioni

rilevamento

crisi  
d'impresa

continuità  
aziendale

Adozione ed attuazione strumenti per

superamento  
crisi d'impresa

recupero  
continuità aziendale



# PROTAGONISTI DELL'ALLERTA compiti



# LE PREOCCUPAZIONI DEL SINDACO - REVISORE

Non vi siano operazioni manifestamente imprudenti

Non vi siano operazioni azzardate

Non vi siano operazioni prive di logiche economiche

Gestione improntata a criteri di ragionevolezza economica

Non vi siano crisi aziendali

squilibrio economico

squilibrio finanziario

riduzione margini

tensione tra i soci

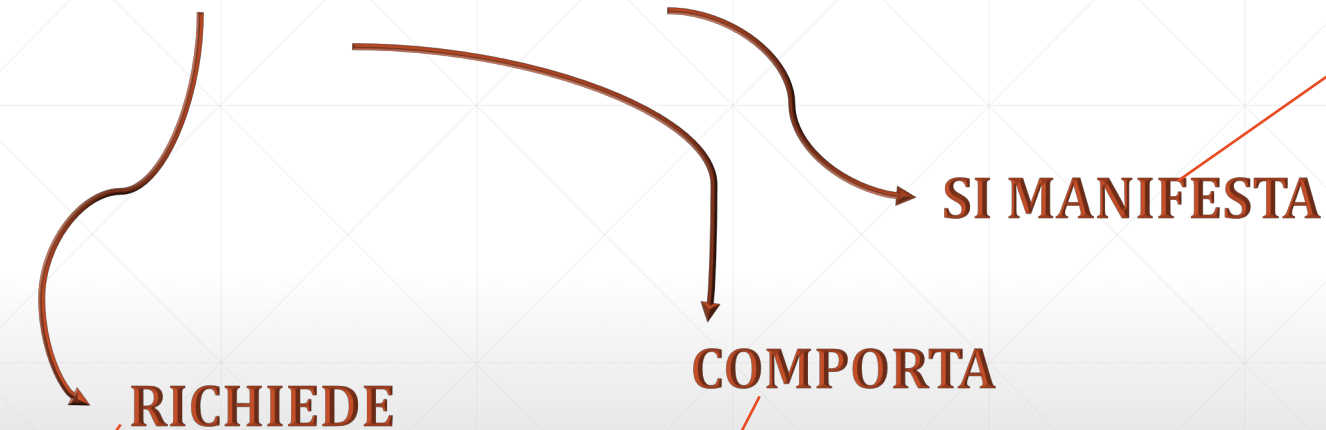
sfiducia nei confronti dell'impresa

difficile accesso al credito

riduzioni dilazioni dai fornitori

# LE PREOCCUPAZIONI DEL SINDACO – REVISORE

**Struttura aziendale rigida e con sovraccapacità produttive.**



**Disamina:**

- Strategie difensive che comportino riduzioni dei costi

- Minori margini operativi
- Perdita quote di mercato
- Riduzione cash flow

## Elementi esogeni:

- Riduzione duratura della domanda
- Riduzione potere di acquisto consumatori
- Incrementi costi a situazioni concomitanti

## Elementi endogeni:

- Politiche investimento senza ritorni adeguati
- Rimanenze merci superiori alla capacità produttiva e commerciale
- Difficoltà ad esternalizzare talune attività

# LE PREOCCUPAZIONI DEL SINDACO - REVISORE

## Ciclo di vita del prodotto



- Mercato avverso al prodotto
- Superamento tecnologico
- Non corrispondenza a taluni standard qualitativi,

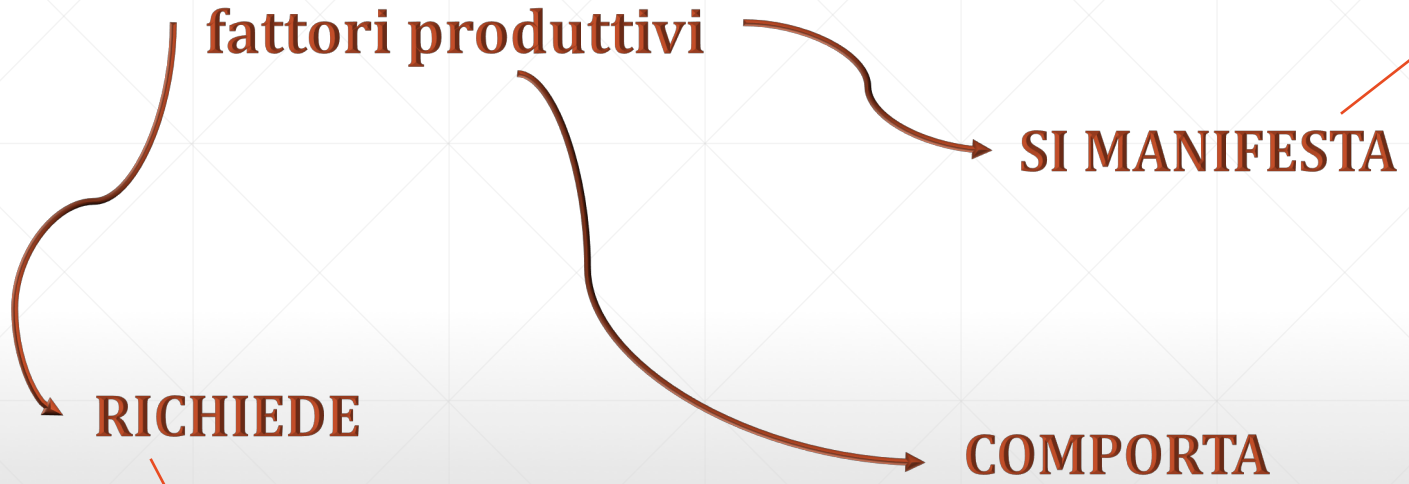
### Disamina:

- Maturità del prodotto
- Rinnovamento della gamma
- Investimenti in ricerca e sviluppo

- Riduzione ricavi
- Riduzione copertura costi fissi
- Perdita di redditività

# LE PREOCCUPAZIONI DEL SINDACO – REVISORE

**Sistema organizzativo carente ed inefficiente nel funzionamento.  
Inidoneo a gestire e coordinare i fattori produttivi**



Progressivo incremento dei costi di produzione/distribuzione

**RICHIESTE**

- Disamina:
- Sistema organizzativo
  - Scelte aziendali

**COMPORTA**

- Maggiori costi delle aree produttive
- Minori margini operativi
- Perdita quote di mercato
- Riduzione cash flow

# LE PREOCCUPAZIONI DEL SINDACO - REVISORE

ASPETTO PATRIMONIALE

∇	fatturato	⇒	∇	attività circolanti
			∇	crediti
			∇	liquidità
			∇	acquisti materie prime
∇	investimenti	⇒	Δ	obsolescenza dei beni
				superamento tecnologico dei beni
			∇	competitività
∇	cash flow	⇒	Δ	necessità di indebitamento
Δ	debiti finanziari	⇒	Δ	finanziamenti onerosi
∇	dilazione fornitori	⇒	Δ	difficoltà di approvvigionamento
∇	marginare contribuzione	⇒	∇	copertura costi fissi

# LE PREOCCUPAZIONI DEL SINDACO – REVISORE

**MARGINE DI  
TESORERIA**

=

*attività correnti – rimanenze – passività correnti*

**INDICE DI LIQUIDITÀ**

=

$$\frac{\text{attività correnti} - \text{rimanenze}}{\text{passività correnti}}$$

**CAPITALE  
CIRCOLANTE NETTO**

=

*attività correnti – passività correnti*

**INDICE DI  
DISPONIBILITÀ**

=

$$\frac{\text{attività correnti}}{\text{passività correnti}}$$

# LE PREOCCUPAZIONI DEL SINDACO - REVISORE

GG. DILAZIONE  
CLIENTI

=

$$360 : \frac{\text{ricavi vendite}}{\text{crediti v/clienti}}$$

GG. DILAZIONE  
FORNITORI

=

$$360 : \frac{\text{acquisto materie prime e servizi}}{\text{debiti v/fornitori}}$$

Da prestare sempre attenzione ai crediti v/clienti che comprendono anche l'IVA che può dare luogo ad un'uscita di cassa anticipata rispetto al momento dell'incasso del credito.



# LE PREOCCUPAZIONI DEL SINDACO - REVISORE

**GIORNI DI GIACENZA  
DELLE RIMANENZE**

=

$$360 : \frac{\textit{consumo di materie prime}}{\textit{rimanenze di materie prime}}$$

**GIORNI DI GIACENZA  
DEI PRODOTTI FINITI**

=

$$360 : \frac{\textit{costo del venduto}}{\textit{rimanenze di prodotti finiti}}$$

**consumo di materie  
prime**

=

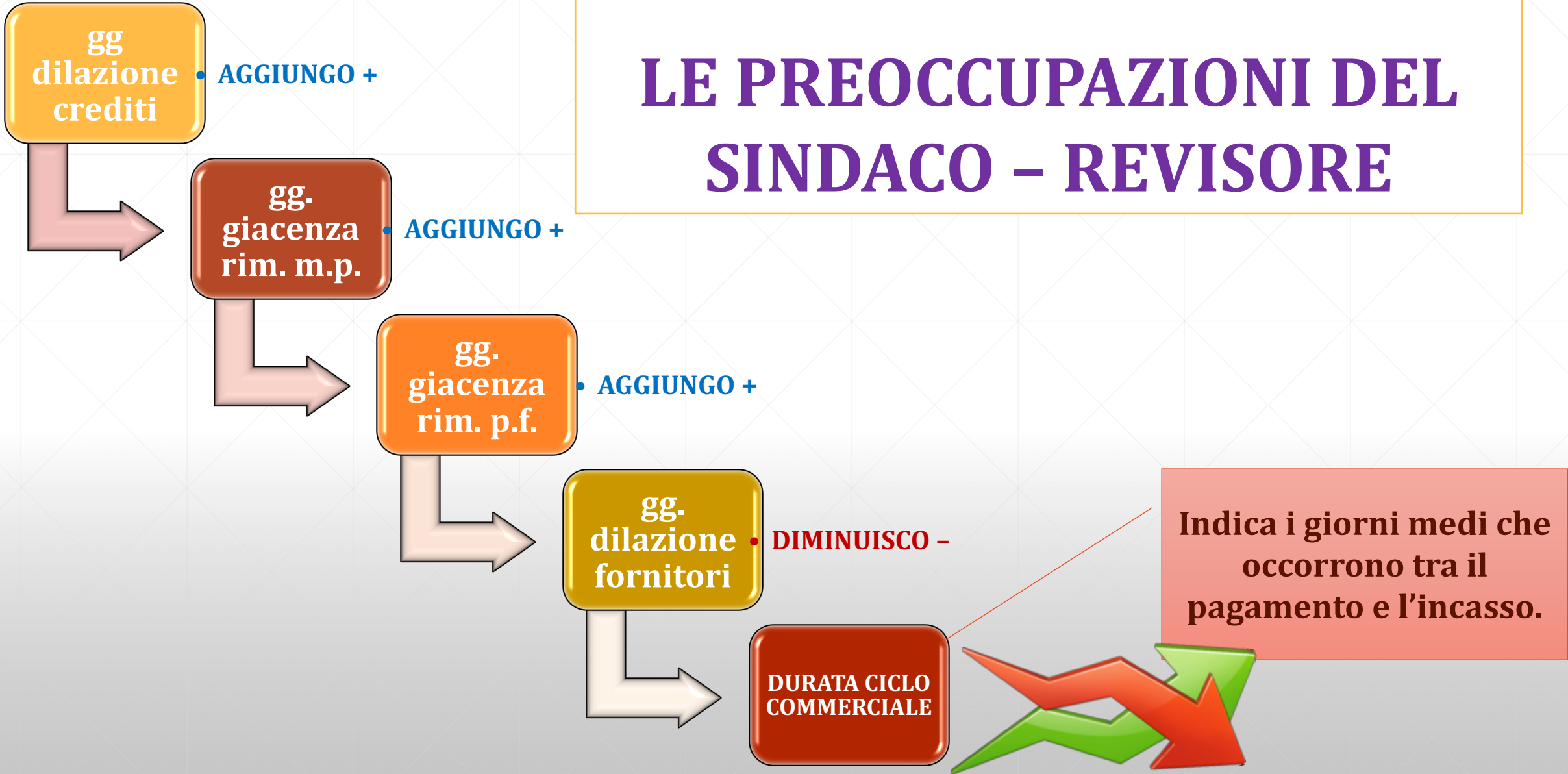
rimanenze iniziali di materie prime + acquisti di materie prime - rimanenze finali di materie prime.

**costo del venduto**

=

La somma dei costi di produzione:  
consumi di materie prime + trasporti + mano d'opera diretta + lavorazioni esterne + ammortamenti + manutenzioni + ...

# LE PREOCCUPAZIONI DEL SINDACO - REVISORE



# LE PREOCCUPAZIONI DEL SINDACO – REVISORE

INDICE DI  
AUTONOMIA  
FINANZIARIA

=

$$\frac{\text{patrimonio netto}}{\text{totale fonti}}$$

DEBT  
EQUITY

=

$$\frac{\text{posizione finanziaria netta}}{\text{patrimonio netto}}$$

posizione  
finanziaria netta

=

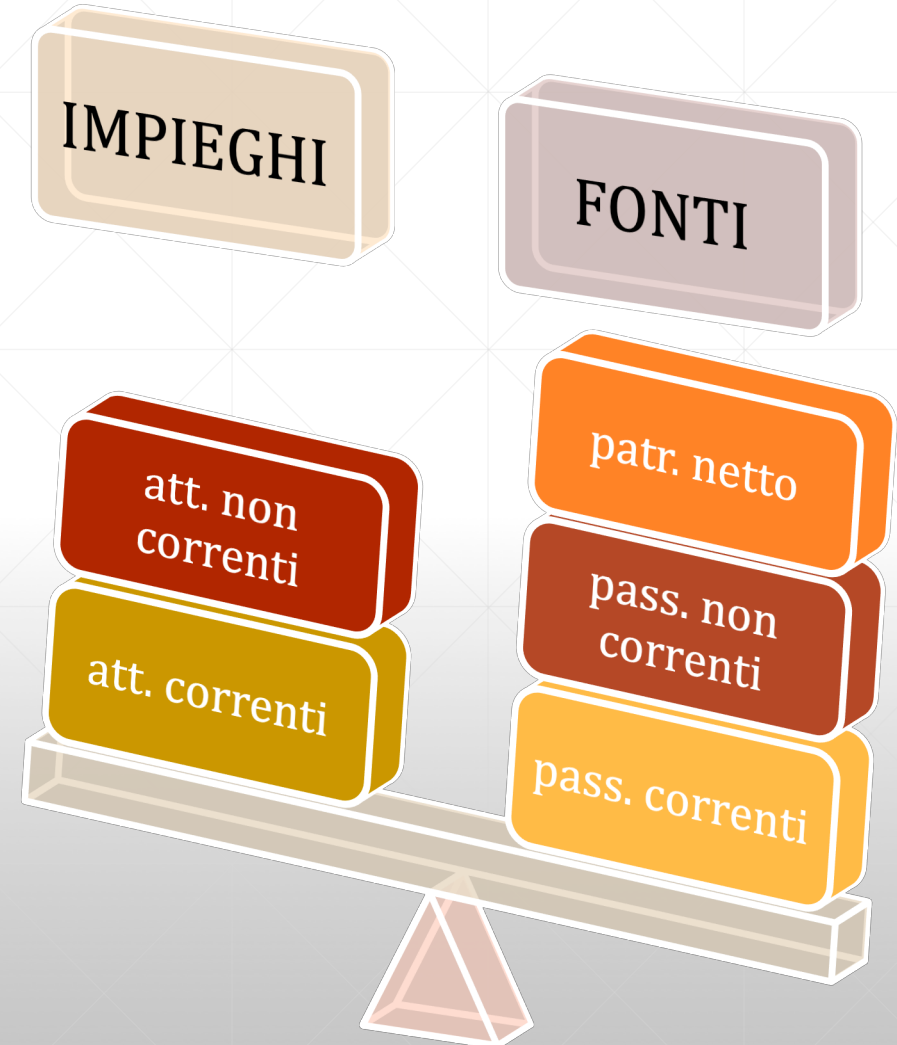
debiti finanziari – investimenti medesima natura (es.: partecipazioni, crediti, titoli, disponibilità liquide...)

# LE PREOCCUPAZIONI DEL SINDACO - REVISORE

Correlazione tra impieghi e fonti

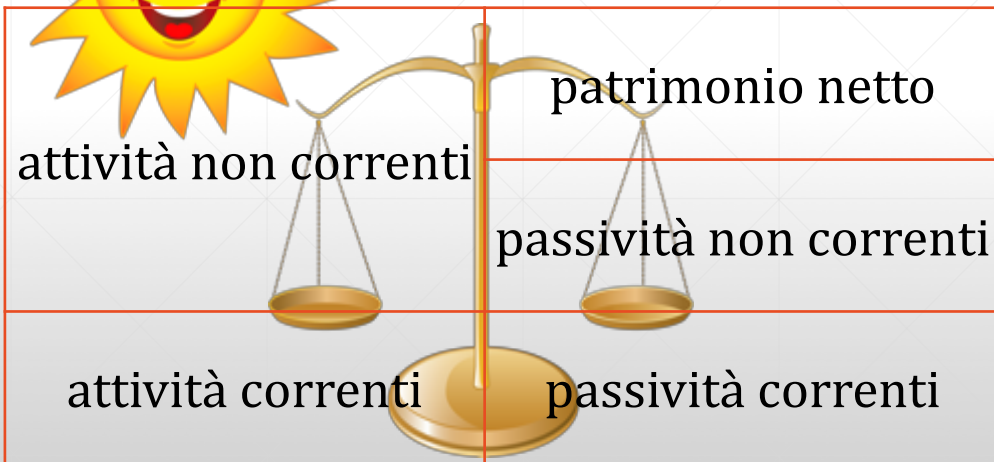


ASPETTO PATRIMONIALE

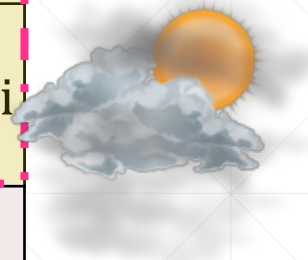


# LE PREOCCUPAZIONI DEL SINDACO – REVISORE

## Correlazione tra impieghi e fonti



attività non correnti	patrimonio netto
	passività non correnti
attività correnti	passività correnti



	patrimonio netto
attività non correnti	passività non correnti
attività correnti	passività correnti



# LE PREOCCUPAZIONI DEL SINDACO - REVISORE

ASPETTO  
ECONOMICO

PRODUZIONE REDDITO

COPERTURA COSTI

GENERARE UTILI

REMUNERARE IL CAPITALE



# LE PREOCCUPAZIONI DEL SINDACO – REVISORE

**ROE**  
**RETURN ON EQUITY**

=

$$\frac{\text{utile di esercizio}}{\text{patrimonio netto}}$$

**ROA**  
**RETURN ON ASSETS**

=

$$\frac{\text{MON (margine operativo netto)}}{\text{totale impieghi}}$$

**ROI**  
**RETURN ON INVESTMENT**

=

$$\frac{\text{EBIT}}{\text{CIN (capitale investito netto)}}$$

**ROS**  
**RETURN ON SALES**

=

$$\frac{\text{MON (margine operativo netto)}}{\text{ricavi}}$$

**ROD**  
**RETURN ON DEBT**

=

$$\frac{\text{oneri finanziari}}{\text{debiti finanziari}}$$

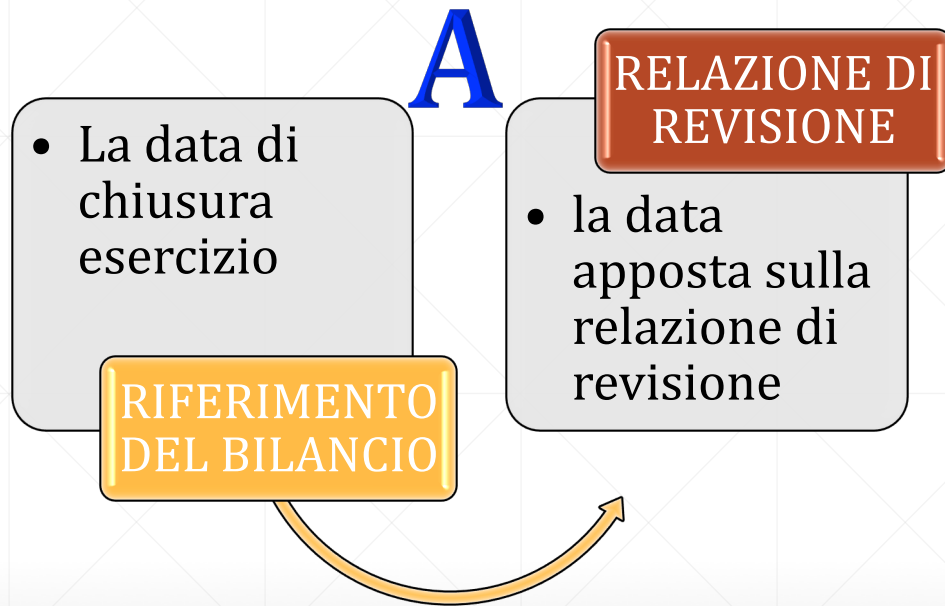
# EVENTI SUCCESSIVI





# EVENTI SUCCESSIVI

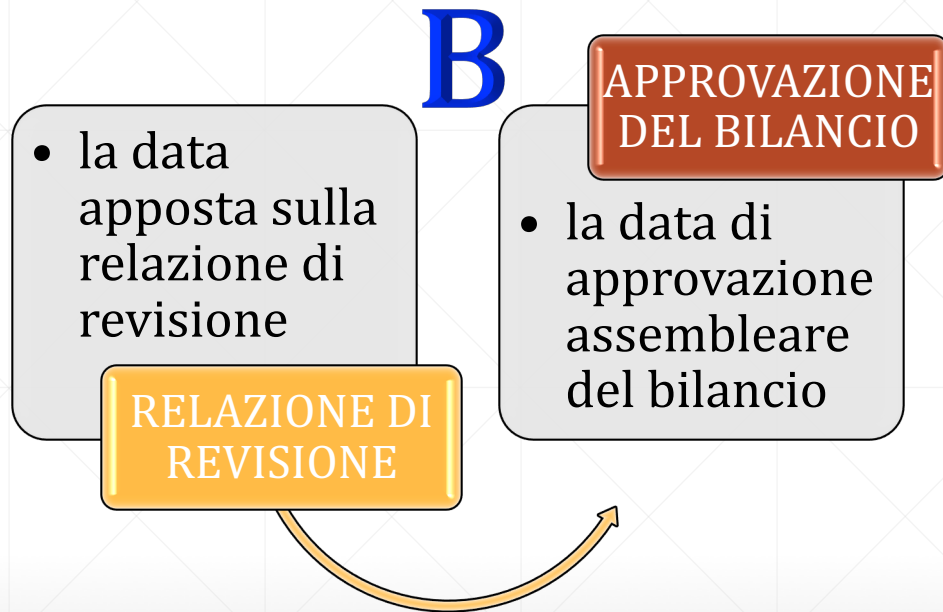
## Il revisore:



- effettua procedure di revisione volte ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati del fatto che siano stati identificati tutti gli eventi di questo periodo che richiedano rettifiche o informativa nel bilancio.
- Svolge le procedure di validità nel periodo considerato.
- Tiene in considerazione la sua valutazione del rischio nel determinare la natura e l'estensione di tali procedure di revisione, che devono includere le rilevazioni contabili, i verbali delle assemblee dei soci, consiglio amm.ne etc., gli ultimi budget disponibili, le indagini presso i legali, o l'acquisizione di attestazioni scritte.

Il revisore non è tenuto a svolgere ulteriori procedure di revisione relative agli aspetti per i quali procedure di revisione precedentemente svolte abbiano già fornito conclusioni soddisfacenti.

# EVENTI SUCCESSIVI



Il revisore non è obbligato a svolgere procedure di revisione concernenti il bilancio successivamente alla data della propria relazione.

## Il revisore:

viene a conoscenza di un fatto che, se conosciuto alla data della propria relazione, avrebbe potuto indurlo a rettificare la relazione stessa, egli deve:

- discutere l'aspetto con la direzione e, ove appropriato, con i responsabili delle attività di governance;
- stabilire se il bilancio necessita di modifiche e, in tal caso,
- svolgere indagini su come la direzione intende affrontare l'aspetto nel bilancio.

**Se il bilancio viene modificato, il revisore deve:**

- ✓ svolgere sulla modifica le procedure di revisione necessarie nelle circostanze;
- ✓ estendere le procedure di revisione alla data della nuova relazione di revisione;
- ✓ predisporre una nuova relazione di revisione sul bilancio modificato.

La nuova relazione di revisione non deve riportare una data antecedente a quella di redazione del bilancio modificato.

# EVENTI SUCCESSIVI

## Il revisore:



viene a conoscenza di un fatto che, se conosciuto alla data della relazione di revisione, avrebbe potuto indurlo a rettificare la relazione di revisione, deve:

- discutere l'aspetto con la direzione;
- stabilire se il bilancio necessita di modifiche e, in tal caso,
- svolgere indagini su come la direzione intende affrontare l'aspetto nel bilancio.

Se il bilancio è modificato, il revisore deve:

- svolgere sulla modifica le procedure di revisione necessarie nelle circostanze;
- riesaminare le misure poste in essere dalla direzione per assicurarsi che tutti coloro che hanno ricevuto il bilancio precedentemente approvato insieme alla relazione di revisione siano informati della situazione;
- predisporre una nuova relazione con apposito richiamo.

Dopo che il bilancio è stato approvato, il revisore non ha alcun obbligo di svolgere procedure di revisione relativamente a tale bilancio.

# EVENTI SUCCESSIVI

## Il revisore:



Se il bilancio NON è modificato deve notificare alla direzione ed ai responsabili delle attività di governance, a meno che tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione dell'impresa, che egli intraprenderà azioni volte a prevenire che si faccia affidamento in futuro sulla relazione di revisione. Se, nonostante tale notifica, la direzione ovvero i responsabili delle attività di governance non pongono in essere le misure necessarie, il revisore deve intraprendere azioni appropriate volte a prevenire che si faccia affidamento sulla relazione di revisione.

# LETTERA DI ATTESTAZIONE

## Il revisore mira:

- Ad acquisire attestazioni scritte dalla direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di governance sul fatto che essi ritengono di aver adempiuto alle loro responsabilità per la redazione del bilancio e per la completezza delle informazioni fornite al revisore;
- A supportare altri elementi probativi relativi al bilancio o a specifiche asserzioni in esso contenute mediante attestazioni scritte se ritenute necessarie dal revisore o richieste da altri principi di revisione;
- Ad adottare misure appropriate in risposta alle attestazioni scritte fornite dalla direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di governance, ovvero nei casi in cui la direzione o, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance, non forniscono le attestazioni scritte richieste dal revisore.



# Il contenuto: **LETTERA DI ATTESTAZIONE**

## **Redazione del bilancio**

Il revisore deve richiedere alla direzione di fornire un'attestazione scritta sul fatto che essa ha adempiuto alle sue responsabilità relative alla redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, incluso ove pertinente la sua corretta rappresentazione, come stabilito nei termini dell'incarico di revisione.

## **Informazioni fornite al revisore e completezza delle operazioni**

Il revisore deve richiedere alla direzione di fornire un'attestazione scritta sul fatto che:

- a) essa ha fornito al revisore tutte le informazioni pertinenti e l'accesso come concordato nei termini dell'incarico di revisione;
- b) tutte le operazioni sono state registrate e riflesse nel bilancio.

## **Descrizione delle responsabilità della direzione nelle attestazioni scritte**

Le responsabilità della direzione devono essere descritte nelle attestazioni scritte nello stesso modo in cui tali responsabilità sono descritte nei termini dell'incarico di revisione.

# LA REVISIONE **FINNE** ONTABILE

casi operativi di carte di lavoro

*Grazie molte per l'attenzione prestatami.*

*Sandro Spella*

---