

# **Bilancio 2024: novità e criticità**

# Ripresa del regime ordinario delle perdite e gestione delle perdite sospese

**Relatore: Giovanni Riccio**

## PERDITE SOSPESE

Per le perdite emerse negli esercizi in corso dalla data del 31.12.2020 al 31.12.2022

- non si applicano gli artt. 2446 co. 2 e 3, 2447, 2482-bis co. 4, 5 e 6 e 2482-ter c.c.;
- non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli artt. 2484 co. 1 n. 4 e 2545-duodecies c.c.

Inoltre, il termine entro il quale la perdita deve risultare diminuita a meno di un terzo, ex artt. 2446 co. 2 e 2482-bis co. 4 c.c., è posticipato al quinto esercizio successivo; l'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate.

# Perdite sospese

Nelle ipotesi previste dagli artt. 2447 o 2482-ter c.c. **l'assemblea convocata senza indugio dagli amministratori, in alternativa all'immediata riduzione del capitale e al contemporaneo aumento del medesimo a una cifra non inferiore al minimo legale, poteva deliberare di rinviare tali decisioni alla chiusura del quinto esercizio successivo.** L'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve procedere alle deliberazioni di cui agli artt. 2447 o 2482-ter c.c. In relazione a tale fattispecie si ribadisce che, fino alla data di tale assemblea, non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli artt. 2484 co. 1 n. 4 e 2545-duodecies c.c.

Le perdite in questione devono essere distintamente indicate nella Nota integrativa con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute.



EVALUATION



# PERDITE SOSPENSE

Si applica anche agli esercizi a cavallo di anno (ad es. 1/7/2022 – 30/6/2023; v. massima T.A.2. Comitato Triveneto dei Notai).

Sussistevano gli obblighi di convocazione dell'assemblea e di predisposizione della documentazione a supporto.

La sospensione non operava automaticamente: doveva essere deliberata (Studio Notariato n. 88-2021/I; Trib. S. Maria C. V. provv. 7/9/2023; massima T.A.6. Comitato Triveneto dei Notai, invece, sospensione automatica perdite non rilevanti).

# Perdite sospese

L'assemblea, **alternativamente**, poteva deliberare:

- di rinviare la decisione sulla copertura delle perdite alla chiusura dell'esercizio 2025/2026/2027 (in questo caso non operava la causa di scioglimento della società di cui all'art. 2484 co. 1 n. 4 c.c.);
- la riduzione del capitale a ripianamento integrale delle perdite ed il contemporaneo suo aumento a una cifra non inferiore al minimo di legge;
- la trasformazione della società o la sua messa in liquidazione;
- una copertura "**parziale**" delle perdite, sia procedendo alla sola riduzione parziale del capitale sia anche procedendo ad una parziale ricapitalizzazione della società (senza peraltro che era indispensabile ricondurre il Patrimonio netto ad un'entità superiore al minimo di legge del capitale sociale), rinviando la decisione sulla copertura delle perdite residue alla chiusura dell'esercizio 2025/2026/2027.

# Fine del regime speciale

## Perdite esercizio 2023 REGOLE ORDINARIE

### IPOTESI 1: SOCIETA' CHE NON HANNO BENEFICIATO DELLE DEROGHE

- Verificare secondo le regole ordinariamente applicate se la perdita sia rilevante o meno.

### IPOTESI 2: SOCIETA' NON HANNO BENEFICIATO DELLE DEROGHE

#### Orientamenti diversi:

- Sospese tutte le perdite (massima Comitato Triveneto dei Notai T.A.1);
- Sospese solo le perdite che incidono sul capitale (Studio Notariato n. 88-2021/I).

# Fine del regime speciale

## Perdite esercizio 2023 REGOLE ORDINARIE

Spa					
capitale sociale		50.000			
riserve di utili		20.000			
perdita	-	40.000	-	20.000 perdita di capitale	-40%
PN 31/12/2022		30.000			
perdita	-	10.000			
PN 31/12/2023		20.000			
Secondo il Notariato	-	20.000		perdita 2022 sospesa	
Secondo il Comitato Triveneto	-	40.000		perdita 2022 sospesa	

In tale ultimo caso nel 2023 non si concretizza una perdita di capitale (riserve > perdita 2023)

# Sospensione ammortamenti anche per il 2023

**Relatore: Giovanni Riccio**



# Sospensione ammortamenti

Nella predisposizione dei bilanci relativi agli esercizi in corso al 31/12/2023 è possibile sospendere gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali ricorrendo al regime derogatorio di cui all'art. 60 co. 7-bis ss. del DL 14.8.2020 n. 104.

**La possibilità è concessa sin dal 2020**



# Sospensione ammortamenti

**SOGGETTI AMMESSI: OIC ADOPTER**

La forma del bilancio è irrilevante (ordinario, abbreviato e micro).

Le istruzioni al modello REDDITI SP e PF (e in particolare le istruzioni al quadro RF) ammettono l'applicazione della norma derogatoria con riferimento alle società di persone e agli imprenditori individuali in contabilità ordinaria.

**AMESSA ANCHE PER I BILANCI CONSOLIDATI (Documento interpretativo OIC 9).**



# Sospensione ammortamenti

## PERIMETRO OGGETTIVO

La norma si riferisce testualmente alle "immobilizzazioni materiali e immateriali" e trova applicazione «anche in deroga all'articolo 2426, primo comma, numero 2), del codice civile»:

- immobilizzazioni materiali;
- immobilizzazioni immateriali;
- avviamento (in tal senso Assonime circolare n. 2, 11/2/2021, stante il richiamo all'articolo 103 TUIR contenuto nel comma 7-quinquies);
- oneri pluriennali (Assonime cit.).

# Sospensione ammortamenti

**La libertà di scelta è assoluta: può essere effettuata anche in riferimento a singole categorie e/o a singoli cespiti ammortizzabili, può anche essere parziale.**

Per effetto della sospensione si potrebbe modificare l'originario piano di ammortamento

Se è possibile allungare la vita utile del cespite, le quote di ammortamento rimangono costanti e quelle sospese sono poste in coda a quelle originariamente previste.

In caso contrario le quote sospese sono ripartite ad incremento di quelle residue originariamente previste.

# Sospensione ammortamenti

## ESEMPIO: PIANO DI AMMORTAMENTO ORIGINARIO

ANNO	COSTO STORICO	AMM.TO	F.DO AMM.TO	VALORE RESIDUO
2020	10.000	2.000	2.000	8.000
2021	10.000	2.000	4.000	6.000
2022	10.000	2.000	6.000	4.000
2023	10.000	2.000	8.000	2.000
2024	10.000	2.000	10.000	0

## PIANO DI AMMORTAMENTO CON SOSPENSIONE 2023 ED ALLUNGAMENTO DELLA VITA UTILE

ANNO	COSTO STORICO	AMM.TO	F.DO AMM.TO	VALORE RESIDUO
2020	10.000	2.000	2.000	8.000
2021	10.000	2.000	4.000	6.000
2022	10.000	2.000	6.000	4.000
2023	10.000	0	6.000	4.000
2024	10.000	2.000	8.000	2.000
2025	10.000	2.000	10.000	0

# Sospensione ammortamenti

## PIANO DI AMMORTAMENTO CON SOSPENSIONE 2023 NO ALLUNGAMENTO DELLA VITA UTILE

ANNO	COSTO STORICO	AMM.TO	F.DO AMM.TO	VALORE RESIDUO
2020	10.000	2.000	2.000	8.000
2021	10.000	2.000	4.000	6.000
2022	10.000	2.000	6.000	4.000
2023	10.000	0	6.000	4.000
2024	10.000	4.000	10.000	0

ATTENZIONE ALLA POSSIBILITA' DI ALLUNGAMENTO DELLA VITA UTILE IN CASO DI SOSPENSIONE RISALENTE AGLI ANNI PRECEDENTI.  
LA VALUTAZIONE INCOMBE SUGLI AMMINISTRATORI.

# Sospensione ammortamenti

«I soggetti che si avvalgono della facoltà di cui al comma 7-bis destinano a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata in applicazione delle disposizioni di cui al medesimo comma. In caso di utili di esercizio di importo inferiore a quello della suddetta quota di ammortamento, la riserva è integrata utilizzando riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili; in mancanza, la riserva è integrata, per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi» (co. 7-ter).

**MOTIVAZIONE: evitare che, a fronte della riduzione, che può giungere sino all'azzeramento, degli ammortamenti, si creino utili non effettivi e che si proceda alla loro distribuzione in favore dei soci.**

# Sospensione ammortamenti



La riserva va costituita prioritariamente con gli utili dell'esercizio (ASSONIME, cit.).



In caso di incapienza (parziale o totale) dell'utile dell'esercizio è possibile costituire il vincolo (parziale o totale) su altre riserve disponibili del patrimonio netto.



In caso di incapienza dell'utile e delle riserve disponibili, la riserva è costituita, ovvero integrata, accantonando gli utili degli esercizi successivi.



La costituzione della riserva avviene in conseguenza dell'approvazione del bilancio.

**ATTENZIONE: dare notizia vincolo pendente sugli utili futuri nella nota integrativa (nella quale dovrà essere formulata la proposta di costituire il vincolo sull'utile dell'esercizio, ovvero, in caso di incapienza, sulle riserve disponibili).**

# Sospensione ammortamenti

**La riserva indisponibile non può essere distribuita ai soci o imputata a capitale, ma può essere utilizzata a copertura perdite (secondo Assonime e documento di ricerca FNC e CNDCEC), in tal caso va ricostituita.**

## LIBERAZIONE DELLA RISERVA:

- in proporzione alla rilevazione in bilancio delle quote di ammortamento sospese; quindi, in caso di estensione della vita utile del bene, al termine del periodo di ammortamento originario. In caso invece di impossibilità di estensione della vita utile, gradualmente negli esercizi successivi alla sospensione;
- in occasione della vendita (o eliminazione) dell'immobilizzazione.



	JAN	FEB	MAR	APR	MAY	JUN	JUL	AUG	SEP	OCT	NOV
Product A	12.697	17.283	45.875	45.828	45.888	45.786	45.785	47.856	47.580	45.786	45.786
Product B	879	38.394	925	2.351	2.546	56.984	35.214	21.452	25.547	25.647	25.647
Product C	9.873	8.475	1.475	5.687	5.647	14.756	4.586	10.214	12.358	14.752	14.752
Product D	3.436	8.736	22.068	45.639	2.145	2.654	3.215	14.758	15.784	12.659	12.659
Product E	1.287	9.885	1.475	1.254	22.659	86.985	54.783	6.541	14.758	14.752	14.752
Product F	3.254	45.861	2.658	5.698	14.756	45.789	56.481	1.452	2.254	2.569	2.569
Product G	3.254	56.984	25.694	45.214	25.697	32.540	22.654	11.447	32.140	32.147	32.147
Product H	3.254	251	21.478	12.646	1.457	2.156	14.762	65.249	52.147	52.140	50.140
Product I	9.865	10.026	54.786	12.695	26.958	24.785	6.954	14.758	14.560	14.365	4.365
Product J	87.364	1.587	2.542	14.756	15.754	45.689	17.589	65.892	65.891	62.587	23.587
Product K	65.342	38.598	15.478	65.981	85.482	45.780	1.547	26.544	47.581	14.858	14.858
Product L	2.893	1.475	1.854	14.785	21.456	20.015	45.782	26.547	11.485	11.564	36.564
Product M	99	3.204	225	3.658	1.478	5.698	6.662	1.658	6.524	3.256	4.256
Product N	38.274	1.475	28.968	26.854	12.598	14.752	14.756	45.712	10.475	10.045	10.045
Product O	39.485	2.685	12.478	14.759	14.768	23.659	57.842	26.540	65.840	62.584	63.584
Product P	763	258	2.548	258	269	568	623	662	546	236	236
Product Q	65.342	6.547	6.678	6.594	3.248	3.214	1.579	4.520	2.168	2.174	2.174
Product R	6.544	56.998	56.789	14.756	45.689	14.578	4.785	3.354	1.368	1.365	1.365
Product S	33.648	14.756	22.859	35.896	12.557	3.254	14.587	14.789	56.478	56.330	52.330
Product T	16.098	2.583	1.245	1.578	56.984	12.478	69.850	25.698	12.457	12.789	15.789
Product U	12.583	1.475	1.475	1.568	14.576	12.579	21.025	11.224	66.142	62.514	63.514
Product V	4.667	658	268	468	2.156	2.659	5.237	2.751	1.475	1.023	1.023
Product W	3.958	4.259	2.546	32.548	10.250	15.748	15.478	12.658	65.101	26.540	26.540
Product X	3.908	3.968	14.875	1.458	4.678	32.165	6.598	6.547	2.020	2.699	3.699
Product Y	2.034	20.489	2.569	25.885	2.659	22.285	11.475	14.578	41.785	41.758	45.758

# Sospensione ammortamenti

**«La nota integrativa dà conto delle ragioni della deroga, nonché dell'iscrizione e dell'importo della corrispondente riserva indisponibile, indicandone l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio.» (co. 7-quater).**

Nella Nota integrativa la società indica:

- su quali immobilizzazioni e in che misura non sono stati effettuati gli ammortamenti;
- le ragioni che l'hanno introdotta ad avvalersi della deroga;
- l'impatto della deroga in termini economici e patrimoniali.

**Secondo il documento interpretativo OIC 9, le micro-impresе possono fornire l'informativa richiesta della norma derogatoria in calce al bilancio oppure redigere la Nota integrativa.**

**Nella Nota integrativa del bilancio consolidato, oltre a quanto sopra riportato, si deve dare conto di quali società consolidate hanno applicato la deroga.**

# Sospensione ammortamenti

## **CONTROLLO DEI SINDACI/REVISORI**

Il documento CNDCEC aprile 2021 ha precisato che, in caso di applicazione della deroga, il sindaco-revisore deve:

- valutare se la Nota integrativa contenga tutte le informazioni pertinenti per comprendere le motivazioni della scelta effettuata;
- verificare che gli amministratori abbiano tenuto in debita considerazione, in sede di destinazione dell'utile/copertura delle perdite, la formazione della riserva indisponibile.

# Aspetti contabili e di bilancio delle operazioni di assegnazione agevolata dei beni ai soci

**Relatore: Giovanni Riccio**

# Aspetti contabili dell'assegnazione dei beni ai soci

L'aspetto contabile è marginalmente richiamato dall'Agenzia delle Entrate: «resta fermo, ovviamente, che **il comportamento contabile adottato dall'impresa deve essere coerente con i principi contabili** di riferimento» (circolare n. 37/E, 16/9/2016).

**I principi contabili OIC non disciplinano l'assegnazione dei beni ai soci.**

In occasione della analoga operazione disciplinata dall'art. 1, commi da 115 a 120, della L. 208/2015 il **CNDCEC ha emanato il Documento «L'assegnazione dei beni ai soci: trattamento contabile e profili operativi»** (marzo 2016).

L'assegnazione è **disciplinata dai principi contabili internazionali**: IFRIC 17 relativo alle distribuzioni di attività non rappresentate da disponibilità liquide ed alle distribuzioni che offrono ai soci la possibilità di ricevere attività non rappresentate da disponibilità liquide in alternativa ai contanti.

# Aspetti contabili dell'assegnazione dei beni ai soci

Il Notariato (Studio n. 73-2017/T ha evidenziato che **«l'assegnazione di beni ai soci deve essere rappresentata sul piano contabile soprattutto per consentire la verifica di eventuali ricadute sul capitale sociale a tutela della sua integrità»**.

La rappresentazione contabile dell'operazione è rilevante in tutte le ipotesi nelle quali la stessa può essere declinata: distribuzione di riserve, riduzione di capitale, recesso, esclusione.

«L'unica operazione in cui la rappresentazione contabile non assume la stessa rilevanza è la liquidazione finale della società che può concludersi con l'assegnazione di beni ai soci a seguito della approvazione del piano finale di riparto, perché solo in questa fase, a differenza delle altre operazioni attributive, le norme a tutela della integrità del capitale non assolvono alla medesima funzione» (Notariato, cit.).

# Aspetti contabili dell'assegnazione dei beni ai soci

Come precisato nel Documento del CNDCEC, «indipendentemente dalla circostanza che determina l'assegnazione, dalla lettura dell'operazione si possono verificare in ambito societario tre situazioni:

- i soci attribuiscono al bene un valore pari al suo valore netto contabile;
- i soci attribuiscono al bene un valore superiore al suo valore netto contabile;
- i soci attribuiscono al bene un valore inferiore al suo valore netto contabile».





## Aspetti contabili dell'assegnazione dei beni ai soci

A prescindere dalle 3 ipotesi precedenti, ragionevolmente, **il valore di attribuzione del bene dev'essere pari al valore di mercato, vale a dire quello che ai fini fiscali è identificato con il valore normale.**

Il valore di mercato può essere individuato attraverso quotazioni (valori O.M.I., quotazioni auto usate, ecc.), nonché attraverso apposite perizie di stima.

**Il valore di assegnazione ai fini civilistici (contabili) è deciso dai soci.**

# Aspetti contabili dell'assegnazione dei beni ai soci

Esempio assegnazione immobile iscritto tra le immobilizzazioni (in tutti gli esempi si prescinde dalla eventuale rilevazione dell'IVA).

<b>Costo storico</b>	<b>1.000</b>
<b>Fondo ammortamento</b>	<b>(500)</b>
<b>Valore netto contabile</b>	<b>500</b>
<b>Capitale sociale</b>	<b>1.000</b>
<b>Riserve disponibili</b>	<b>1.000</b>
<b>Socio A</b>	<b>50%</b>
<b>Socio B</b>	<b>50%</b>

# Aspetti contabili dell'assegnazione dei beni ai soci

Caso 1: **il bene ha un valore di mercato pari al valore contabile ed i soci lo attribuiscono a tale valore** (valore di mercato 500).

Non si determina alcun plus/minusvalenza.

Per effetto della delibera e del successivo atto di assegnazione si rileva quanto segue:

Riserva		500	
Debiti verso socio A			250
Debiti verso socio B			250
	Immobilie		1.000
Fondo amm.to		500	
Debiti verso socio A			250
Debiti verso socio B			250

**Rispetto par condicio tra i soci, che divengono comproprietari al 50% ciascuno dell'immobile**

# Aspetti contabili dell'assegnazione dei beni ai soci

Nel caso in cui si voglia assegnare l'immobile solo ad un socio, per il rispetto della par condicio, è possibile assegnare all'altro socio beni diversi (anche non agevolati), ovvero pagare i dividendi (non in natura).

Riserva		1.000	
Debiti verso socio A			500
Debiti verso socio B			500
	Immobile		1.000
Fondo amm.to		500	
Debiti verso socio A		500	
Banca			500
Debiti verso socio B		500	

**Delibera**

**Assegnazione**

# Aspetti contabili dell'assegnazione dei beni ai soci

Caso 2: **il bene ha un valore di mercato inferiore al valore contabile ed i soci lo attribuiscono a tale valore** (valore di mercato 300).

Si determina una minusvalenza pari a 200.

Per effetto della delibera e del successivo atto di assegnazione si rileva quanto segue:

Riserva		300	
Debiti verso soci			300
	Immobilibile		1.000
Fondo amm.to		500	
Debiti verso soci		300	
Minusvalenza		200	

**Delibera**

**Assegnazione**

# Aspetti contabili dell'assegnazione dei beni ai soci

**Attenzione:** a meno che l'immobile non abbia perso valore interamente nel 2023, **non dovrebbe concretizzarsi tale ipotesi.**

OIC 9:

- prg 9 «si definisce perdita durevole di valore la diminuzione di valore che rende il valore recuperabile di un'immobilizzazione, determinato in una prospettiva di lungo termine, inferiore rispetto al suo valore netto contabile.
- prg. 14 «se il valore recuperabile di un'immobilizzazione è inferiore al suo valore contabile, l'immobilizzazione si rileva a tale minor valore. La differenza è imputata nel conto economico come perdita durevole di valore».

# Aspetti contabili dell'assegnazione dei beni ai soci

Caso 3: **il bene ha un valore di mercato superiore al valore contabile ed i soci lo attribuiscono a tale valore** (valore di mercato 800, plusvalenza 300). I soci possono optare per tre impostazioni contabili:

- 3.a) assegnazione a valore netto contabile;
- 3.b) assegnazione a valore di mercato con incremento del valore dell'immobile attraverso il patrimonio netto;
- 3.c) assegnazione a valore di mercato con evidenza della plusvalenza al conto economico.

# Aspetti contabili dell'assegnazione dei beni ai soci

Caso 3.a: **la contabilizzazione è analoga al caso 1.**

Criticità:

- rappresentazione contabile non fedele rispetto al reale valore economico dell'operazione;
- non praticabile in caso di più soci ed attribuzione dell'immobile solo ad uno (gli altri dovrebbero accettare di incassare un dividendo inferiore al socio a cui viene assegnato l'immobile);
- in ipotesi di beni interamente ammortizzati l'assegnazione avverrebbe ad un valore nullo.



# Aspetti contabili dell'assegnazione dei beni ai soci

Caso 3.b: **rilevazione del plusvalore con aumento del patrimonio netto.**

Per effetto della delibera e del successivo atto di assegnazione si rileva quanto segue:

Riserva	800		<b>Delibera</b>	
Debiti verso soci		800		
		Immobilibile	1.000	<b>Assegnazione</b>
Fondo amm.to	500			
Debiti verso soci	800			
Riserva			300	

# Aspetti contabili dell'assegnazione dei beni ai soci

Caso 3.b: **rilevazione del plusvalore con aumento del patrimonio netto.**

Osservazioni:

- con tale rilevazione si crea una riserva che potrebbe ovviare alla mancanza di riserve disponibili necessarie per il perfezionamento dell'operazione;
- si evidenzia l'effettivo valore del debito nei confronti dei soci ed l'effettivo valore dell'operazione.

**Il Documento del CNDCEC, in accordo con la disciplina dei soggetti IAS, suggerisce un'altra ipotesi di contabilizzazione.**

# Aspetti contabili dell'assegnazione dei beni ai soci

Caso 3.b: **rilevazione del plusvalore con aumento del patrimonio netto.**

Per effetto della delibera e del successivo atto di assegnazione si rileva quanto segue:

	Immobilabile	1.000
Fondo amm.to	500	
Debiti verso soci	800	
Plusvalenza		300

**Assegnazione**

# Aspetti contabili e di bilancio delle operazioni di cessione agevolata dei beni ai soci

**Relatore: Giovanni Riccio**



# Differenze delle cessioni rispetto alle assegnazioni

- Non comporta una diminuzione del patrimonio netto, quindi non subisce il vincolo della necessaria presenza di patrimonio disponibile.
- La contropartita della cessione è un pagamento. E' possibile la compensazione con crediti vantati dai soci (ad esempio per finanziamenti).
- Non richiede il rispetto della par condicio tra i soci.

**Attenzione:** la scelta tra l'assegnazione o la cessione è assolutamente libera.

# Il corrispettivo della cessione agevolata

Analogamente a quanto evidenziato per le assegnazioni, **il corrispettivo dovrebbe essere assunto** (ai fini civilistici) **secondo il valore di mercato del cespite.**

Una diversa fissazione, ad esempio con valori inferiori a quello di mercato, potrebbe essere lesiva dei diritti dei terzi e degli altri soci.

Ai fini della tassazione (base imponibile dell'imposta sostitutiva), **il corrispettivo fissato tra le parti non assume rilievo se inferiore al valore normale del bene, ovvero, in caso di opzione per il valore catastale, è assunto in misura non inferiore ad uno dei due.**



# Aspetti contabili della cessione ai soci

A) Esempio cessione immobile iscritto tra le immobilizzazioni.

<b>Costo storico</b>	<b>1.000</b>
<b>Fondo ammortamento</b>	<b>(500)</b>
<b>Valore netto contabile</b>	<b>500</b>

# Aspetti contabili della cessione ai soci

Caso 1: **corrispettivo pari al valore contabile** (corrispettivo 500).  
Non si determina alcun plus/minusvalenza.  
Per effetto dell'atto di cessione si rileva quanto segue:

	Immobilabile	1.000
Fondo amm.to	500	
Cliente socio A	500	

# Aspetti contabili della cessione ai soci

Caso 2: **corrispettivo inferiore al valore contabile** (corrispettivo 300).  
Si determina una minusvalenza pari a 200.  
Per effetto dell'atto di cessione si rileva quanto segue:

	Immobilabile	1.000
Fondo amm.to	500	
Minusvalenza	200	
Cliente socio A	300	

**Attenzione:** come per il caso dell'assegnazione, si doveva procedere ad una svalutazione nel bilancio 2022 e non evidenziare la minusvalenza al momento della cessione nel 2023.

# Aspetti contabili della cessione ai soci

Caso 2: **corrispettivo superiore al valore contabile** (corrispettivo 800).  
Si determina una plusvalenza pari a 300.  
Per effetto dell'atto di cessione si rileva quanto segue:

	Immobile		1.000
Fondo amm.to		500	
	Plusvalenza		300
Cliente socio A		800	

# Aspetti contabili della cessione ai soci

B) Esempio cessione immobile iscritto tra le rimanenze (valore al costo 500).

Caso 1: **corrispettivo pari al valore contabile** (corrispettivo 500).

Per effetto dell'atto di cessione si rileva quanto segue:

	Ricavi vendita immobile	500
Cliente socio A	500	

<b>Esistenze iniziali</b>	<b>(500)</b>
<b>Ricavi vendita</b>	<b>500</b>
<b>Rimanenze finali</b>	<b>0</b>
<b>Effetto sul conto economico 2023</b>	<b>0</b>

# Aspetti contabili della cessione ai soci

Caso 2: **corrispettivo inferiore al valore contabile** (corrispettivo 300).  
Per effetto dell'atto di cessione si rileva quanto segue:

	Ricavi vendita immobile	200
Cliente socio A		200

<b>Esistenze iniziali</b>	<b>(500)</b>
<b>Ricavi vendita</b>	<b>200</b>
<b>Rimanenze finali</b>	<b>0</b>
<b>Effetto sul conto economico 2023</b>	<b>(300)</b>



# Aspetti contabili della cessione ai soci

Attenzione:

- le rimanenze sono valutate al costo di acquisto o produzione, ovvero al minor valore di realizzazione tenuto conto dell'andamento del mercato (articolo 2426, comma 1, n. 9);
- «le rimanenze sono oggetto di svalutazione in bilancio quando il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato è minore del relativo valore contabile» (OIC 13, prg. 54).

Ne consegue che **andava rilevata la svalutazione nel bilancio 2022.**

# Aspetti contabili della cessione ai soci

Caso 3: **corrispettivo superiore al valore contabile** (corrispettivo 800).  
Per effetto dell'atto di cessione si rileva quanto segue:

	Ricavi vendita immobile	800
Cliente socio A		800

<b>Esistenze iniziali</b>	<b>(500)</b>
<b>Ricavi vendita</b>	<b>800</b>
<b>Rimanenze finali</b>	<b>0</b>
<b>Effetto sul conto economico 2023</b>	<b>300</b>

# **Aspetti contabili e di bilancio comuni alle operazioni di cessione e assegnazione agevolata dei beni ai soci**

**Relatore: Giovanni Riccio**

# Le rilevazione contabile dell'imposta sostitutiva

L'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP dev'essere contabilizzata nella voce 20) del conto economico, tra le imposte sul reddito.



# Informativa dell'operazione in nota integrativa

Articolo 2427, comma 1, n. 2)

«I **movimenti delle immobilizzazioni**, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio».

**Sia per i bilanci in forma ordinaria, che abbreviata ex articolo 2435-bis c.c.**

# Informativa dell'operazione in nota integrativa

Articolo 2427, comma 1, n. 4)

«Le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo; in particolare, per le voci del patrimonio netto, per i fondi e per il trattamento di fine rapporto, la formazione e le utilizzazioni». Solo per i bilanci in forma ordinaria.

# Informativa dell'operazione in nota integrativa

Secondo le indicazioni del CNDCEC contenute nel Documento, ***nonostante l'operazione sia effettuata a valori di mercato, considerato anche il suo impatto sull'accantonamento delle imposte, è opportuno menzionarla esplicitamente in nota integrativa.***

# Informativa dell'operazione in nota integrativa

Articolo 2427, comma 1, n. 22-bis, c.c.

«le **operazioni realizzate con parti correlate**, precisando l'importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse non siano state concluse a normali condizioni di mercato. Le informazioni relative alle singole operazioni possono essere aggregate secondo la loro natura, salvo quando la loro separata evidenziazione sia necessaria per comprendere gli effetti delle operazioni medesime sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico della società».

**Si rende applicabile qualora l'operazione non sia conclusa a valori di mercato.**



# Riallineamento del magazzino

**Relatore: Giovanni Riccio**



# Premessa

Fonte: articolo 1, commi da 78 a 85, L. 213/2023 (Legge di bilancio 2024).

Riedizione disposizione articolo 7, commi da 9 a 14, L. 488/1999 (Legge finanziaria 2020)  
Limitati ai soggetti ai quali si applicavano gli studi di settore ed i parametri  
Circolare n. 115, 1/6/2000

**AMBITO TEMPORALE: ESERCIZIO IN CORSO AL 30 SETTEMBRE 2023  
ANNO 2023 PER I 'SOLARI'**

# Soggetti ammessi

## IMPRESE OIC ADOPTER IN CONTABILITA' ORDINARIA

Sono irrilevanti

- ✓ il volume dei ricavi;
- ✓ la forma giuridica.

Per le imprese in contabilità semplificata la variazione delle rimanenze è irrilevante ai fini reddituali



**ESCLUSE DAL RIALLINEAMENTO**

# Perimetro oggettivo

**Beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa  
Materie prime e sussidiarie, semilavorati ed altri beni mobili (non  
strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione**



**Commesse infrannuali (servizi in corso di esecuzione)  
Commesse ultrannuali**



# L'adeguamento

- **Eliminazione delle esistenze iniziali di quantità o valori superiori a quelli effettivi**
- **Iscrizione di esistenze iniziali in precedenza omesse**

**E' ammesso l'adeguamento contemporaneo nei due sensi**

➔ L'iscrizione di esistenze iniziali e' consentita unicamente con riferimento alle quantità dei beni in precedenza omesse. Non e', invece, consentita l'iscrizione (correzione in aumento) di valori precedentemente sottostimati, che configura una mera rivalutazione' (Circolare n. 115/2000).

➔ Predisporre documentazione a supporto dell'operazione: **INVENTARIO CORRETTO IN SOSTITUZIONE DI QUELLO ERRATO**



# Effetti dell'adeguamento

- L'adeguamento non rileva a fini sanzionatori di alcun genere, sia civili, che penali (in tal senso circ. n. 115/2000)
- Responsabilità amministratori, sindaci e revisori?
- I valori sono riconosciuti, sia ai fini civilistici che fiscali, a decorrere dal periodo oggetto di regolarizzazione
- Rilevanza ai fini ISA
- Rilevanza anche ai fini del concordato preventivo biennale
- Nel limite del valore iscritto o eliminato, non possono essere utilizzati ai fini dell'accertamento in riferimento a periodi d'imposta precedenti a quello di regolarizzazione (franchigia)
- L'adeguamento non ha effetto sui processi verbali di constatazione consegnati e sugli accertamenti notificati fino alla data di entrata in vigore della Legge di bilancio 2024



# Aspetti contabili

## Nessuna indicazione normativa.

La rappresentazione contabile della predetta eliminazione è libera da un punto di vista fiscale, fatti salvi i vincoli civilistici in relazione alla veste giuridica del soggetto operante' (circ. 115/2000)

Un errore consiste nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili. Possono verificarsi errori a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, di negligenza nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile' (OIC29, prg 44)

**L'errore può avere impatto sullo stato patrimoniale e/o sul conto economico e/o sul rendiconto finanziario.**



# Aspetti contabili

L'errore rappresenta una fattispecie diversa rispetto al cambiamento di stima.

Non costituisce un errore la variazione divenuta necessaria in una valutazione, ovvero in una stima, avvenuta in precedenza sulla base delle informazioni e dei dati disponibili al momento dell'effettuazione.

L'errore rappresenta una fattispecie diversa anche rispetto al cambiamento dei principi contabili.

**L'adozione di criteri contabili fatta in base ad informazioni e dati disponibili in quel momento, ma che in seguito si dimostrano diversi da quelli assunti a base della scelta operata se, in entrambi i casi, tali informazioni e dati sono stati al momento del loro uso raccolti ed utilizzati con la dovuta diligenza non costituisce un errore.**

# Aspetti contabili

L'OIC non fornisce indicazioni quantitative circa la rilevanza, che va valutata caso per caso in base **«alla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze»**. La rilevanza va **contestualizzata**.

Articolo 2423, comma 4, c.c.

«Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta».

# Aspetti contabili

## La contabilizzazione dipende dal tipo di errore

- ERRORE NON RILEVANTE: IMPUTAZIONE AL CONTO ECONOMICO  
Sopravvenienza fiscalmente irrilevante
- ERRORE RILEVANTE: IMPUTAZIONE AL SALDO DI APERTURA DEL PN

Un errore è rilevante se può individualmente, o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio. La rilevanza di un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze' (OIC29, prg. 46).

**Non è rilevante se, considerato singolarmente, ovvero insieme ad altri, non influenza le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio.**

# Aspetti contabili

**ERRORE NON RILEVANTE IMPUTAZIONE AL CONTO ECONOMICO MAGGIOR VALORE**

Esistenze iniziali	A	Sopravvenienza attiva non imponibile
--------------------	---	--------------------------------------

**ERRORE NON RILEVANTE IMPUTAZIONE AL CONTO ECONOMICO MINOR VALORE**

Sopravvenienza passiva indeducibile	A	Esistenze iniziali
-------------------------------------	---	--------------------

**ERRORE RILEVANTE IMPUTAZIONE AL PATRIMONIO MAGGIOR VALORE**

Esistenze iniziali	A	Riserva di utili
--------------------	---	------------------

**ERRORE RILEVANTE IMPUTAZIONE AL PATRIMONIO MINOR VALORE**

Riserva di utili	A	Esistenze iniziali
------------------	---	--------------------

# Aspetti contabili

- L'imposta sostitutiva voce E20 CE.
- L'iva da riallineamento voce B14 CE.
- La riserva eventualmente iscritta è una riserva di utili.
- Problema comparabilità bilanci (menzione in nota integrativa)
- Fornire informativa dell'operazione in nota integrativa
- In caso di errore rilevante, bilanci precedenti da riapprovare? (L'errore, in alcuni casi, potrebbe rendere nulla o annullabile la delibera di approvazione del bilancio relativo all'esercizio in cui l'errore è stato commesso. L'OIC non fornisce indicazioni).

# Principio di revisione 720B

**Relatore: Stefano Pizzutelli**

# Principio di revisione 720B

Principio di revisione (Sa Italia) 720 B – le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla relazione sulla gestione e ad alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli aspetti proprietari



## PRINCIPIO DI REVISIONE SOLO ITALIANO

E' la direzione a essere responsabile per la predisposizione della relazione sulla gestione, incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge

# Principio di revisione 720B

Il bilancio deve essere **corredato** da una relazione degli amministratori contenente un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione della società e dell'andamento e del risultato della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze cui la società è esposta.



**(la relazione sulla gestione è un allegato al bilancio)**



## **Art. 2428 c.c.**



L'analisi di cui al primo comma è coerente con l'entità e la complessità degli affari della società e contiene, nella misura necessaria alla comprensione della situazione della società e dell'andamento e del risultato della sua gestione, gli indicatori di risultato finanziari e, se del caso, quelli non finanziari pertinenti all'attività specifica della società, comprese le informazioni attinenti all'ambiente e al personale. L'analisi contiene, ove opportuno, riferimenti agli importi riportati nel bilancio e chiarimenti aggiuntivi su di essi.

# Art. 2428 c.c.

Dalla relazione devono in ogni caso risultare:

1. le **attività di ricerca** e di **sviluppo**;
2. i **rapporti con imprese controllate, collegate, controllanti** e imprese sottoposte al controllo di queste ultime;
3. il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti possedute dalla società, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente;
4. il **numero e il valore nominale** sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società, nel corso dell'esercizio, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della corrispondente parte di capitale, dei corrispettivi e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni;

## Art. 2428 c.c.

Dalla relazione devono in ogni caso risultare:

5) **abolito**

6) l'evoluzione prevedibile della gestione.

6-bis) in relazione all'uso da parte della società di strumenti finanziari e se rilevanti per la valutazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio:

↪ a) gli obiettivi e le politiche della società in materia di gestione del rischio finanziario, compresa la politica di copertura per ciascuna principale categoria di operazioni previste;

↪ b) l'esposizione della società al rischio di prezzo, al rischio di credito, al rischio di liquidità e al rischio di variazione dei flussi finanziari

***Dalla relazione deve inoltre risultare l'elenco delle sedi secondarie della società.***

# Principio di revisione 720B

➔ **Art. 14, secondo comma, lettera e) D. Lgs. 39/2010:**

e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformità alle norme di legge. Il giudizio contiene altresì una dichiarazione rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione legale, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione, nel qual caso sono fornite indicazioni sulla natura di tali errori;

# Principio di revisione 720B

**Art. 14, secondo comma, lettera e) D. Lgs. 39/2010:**

TRE GIUDIZI:

1. COERENZA DELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE COL BILANCIO
2. CONFORMITA' DELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE ALLA LEGGE
3. DICHIARAZIONE SU EVENTUALI ERRORI SIGNIFICATIVI NELLA RELAZIONE

# Principio di revisione 720B

## Esempi di incoerenza:

➤ a) differenze tra dati, importi o commenti forniti in bilancio, o riconducibili al bilancio stesso, e quelli riportati nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario;

➤ b) contraddizioni tra dati e importi contenuti nel bilancio, o riconducibili al bilancio stesso, e relativi commenti forniti nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario;

➤ c) informazioni contenute nella relazione sulla gestione e/o alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario formulate secondo criteri di presentazione e di misurazione diversi da quelli utilizzati in bilancio, in assenza di appropriati chiarimenti aggiuntivi che ne permettano la riconducibilità al bilancio. L'assenza di appropriati chiarimenti aggiuntivi, ove richiesti dalle norme di legge, potrebbe costituire anche una mancanza di conformità

# Principio di revisione 720B

## Esempi di potenziale errore nella relazione sulla gestione:

La presentazione nella relazione sulla gestione di un indicatore di risultato finanziario diverso da quello che la direzione ha indicato al revisore, nell'ambito della revisione, come necessario al fine di consentire la comprensione della situazione finanziaria della società; tale circostanza potrebbe costituire una contraddizione e/o non concordanza rispetto alle conoscenze e alla comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso del lavoro di revisione svolto.

# Principio di revisione 720B

- **REGOLE**
- **SEZIONE SEPARATA DELLA RELAZIONE DI REVISIONE**

La sezione separata della relazione di revisione deve contenere:

1. la descrizione delle responsabilità degli amministratori per la predisposizione della relazione sulla gestione e della relazione sul governo societario, ove predisposta, e per il loro contenuto coerente con il bilancio e conforme con quanto previsto dalle norme di legge;
2. la descrizione delle responsabilità del revisore, come previste dal presente principio di revisione;
3. il giudizio sulla coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta, e sulla loro conformità alle richieste provenienti dalle norme di legge;
4. con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del Decreto, l'indicazione che, alla luce delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione contabile ai fini dell'espressione del giudizio del bilancio, il revisore non ha nulla da riportare.

# Principio di revisione 720B

Tipologia di giudizio sul bilancio	Effetti sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità
Giudizio con rilievi per errori significativi nel bilancio	Effetto sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità da valutare nelle specifiche circostanze
Giudizio con rilievi per impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati	Effetto sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità da valutare nelle specifiche circostanze
Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza e sulla conformità
Giudizio negativo	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza e sulla conformità

# Principio di revisione 720B

- *Ipotesi 1 - Giudizio senza modifica*
- **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari**

Gli amministratori della \_\_\_\_\_ sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della \_\_\_\_\_ al 31/12/2023, incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge.

Ho 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 31/12/2023 e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A mio giudizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della \_\_\_\_\_ al 31/12/2023 ed è redatta in conformità alle norme di legge.

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

# La relazione di revisione

## Art. 14 D.Lgs 39/2010

La relazione, redatta in conformità ai principi di revisione di cui all'articolo 11, comprende:

c) **un giudizio sul bilancio che indica chiaramente se questo e' conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio;**



# La relazione di revisione

## Art. 14 D.Lgs 39/2010

La relazione, **redatta in conformita'** ai principi di **revisione** di cui all'articolo 11, comprende:

d) eventuali richiami di informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi;

e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformità alle norme di legge. Il giudizio contiene altresì una dichiarazione rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione legale, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione, nel qual caso sono fornite indicazioni sulla natura di tali errori;

# La relazione di revisione

## Art. 14 D.Lgs 39/2010

La relazione, **redatta in conformità ai principi di revisione** di cui all'articolo 11, comprende:

- f) una dichiarazione su eventuali incertezze significative relative a eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità della società sottoposta a revisione di mantenere la continuità aziendale;**
- g) l'indicazione della sede del revisore legale o della società di revisione legale.



# La relazione di revisione

## Art. 14 D.Lgs 39/2010

Nel caso in cui il revisore esprima un giudizio sul bilancio con rilievi, un giudizio negativo o rilasci una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, la relazione illustra analiticamente i motivi della decisione.

- *Nuovo comma 3 bis*

qualora la revisione legale sia stata effettuata da più revisori legali o più società di revisione legale, essi raggiungono un accordo sui risultati della revisione legale dei conti e presentano una relazione e un giudizio congiunti. In caso di disaccordo, ogni revisore legale o società di revisione presenta il proprio giudizio in un paragrafo distinto della relazione di revisione, indicando i motivi del disaccordo.



# La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

- ISA 700: Relazione di revisione
- ISA 705: Modifiche al giudizio
- ISA 706: Richiami di informativa e altri aspetti

**Giudizio senza modifica** – Il giudizio espresso dal revisore laddove concluda che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile



# La relazione di revisione – ISA 705 (nuova versione)

TRE tipologie di giudizi con modifica

a) giudizio con **rilevi**;

b) giudizio **negativo**;

b) **dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.**

# La relazione di revisione – ISA 705 (nuova versione)

**giudizio con rilievi** laddove:

a) avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, concluda che gli **errori**, singolarmente o nel loro insieme, **siano** significativi, ma non pervasivi, per il bilancio; ovvero

b) non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio, ma concluda che i **possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori** non individuati potrebbero essere significativi **ma non pervasivi**.



# La relazione di revisione – ISA 705 (nuova versione)

Il revisore deve esprimere un **giudizio negativo** laddove, avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano **significativi e pervasivi** per il bilancio.



# La relazione di revisione – ISA 705 (nuova versione)

**Errori che hanno effetti pervasivi** sul bilancio sono quelli che, sulla base del giudizio professionale del revisore:

- i) non si limitano a specifici elementi, conti o voci del bilancio;
- ii) pur limitandosi a specifici elementi, conti o voci del bilancio, rappresentano o potrebbero rappresentare una parte sostanziale del bilancio; ovvero
- iii) con riferimento all'informativa di bilancio, assumono un'importanza fondamentale per la comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori.



# La relazione di revisione – ISA 705 (nuova versione)

Il revisore deve dichiarare **l'impossibilità di esprimere** un giudizio laddove non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio, e concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero **essere significativi e pervasivi**.

# La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

## CONTENUTO DELLA RELAZIONE

Quali sono le responsabilità degli  
amministratori?

- Redazione di un bilancio conforme alla legge
- Controllo interno per consentire un bilancio privo di errori
- Verifica continuità aziendale

# La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

- **CONTENUTO DELLA RELAZIONE**
- RESPONSABILITA' DEL REVISORE PER LA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

Tale sezione della relazione di revisione deve:

a) dichiarare che gli obiettivi del revisore sono:

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

# La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

- **CONTENUTO DELLA RELAZIONE**
- RESPONSABILITA' DEL REVISORE PER LA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

Tale sezione della relazione di revisione deve:  
b) dichiarare che per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza che tuttavia non fornisce la garanzia che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) individui sempre un errore significativo, ove esistente;



# La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

- **CONTENUTO DELLA RELAZIONE**
- RESPONSABILITA' DEL REVISORE PER LA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

Tale sezione della relazione di revisione deve:

c) dichiarare che gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e, alternativamente:

(i) Dichiarare che essi sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio

(ii) fornire una definizione o una descrizione della significatività in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile

# La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

- **CONTENUTO DELLA RELAZIONE**

- Nome del revisore
- Firma del revisore
- Sede del revisore (il luogo nel quale il revisore esercita la propria attività)
- Data della relazione (non antecedente alla data in cui il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il proprio giudizio sul bilancio, inclusa l'evidenza che:
  - A) tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, incluse le relative note, siano stati redatti;
  - B) coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità abbiano dichiarato di assumersi la responsabilità di quel bilancio).

# La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

- **ESEMPIO DI RELAZIONE (CNDCEC – ultima versione)**

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14  
DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39

Agli azionisti della XYZ S.p.A.

- Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio  
Giudizio
- Abbiamo [Ho] svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Società XYZ S.p.A. [S.r.l.], costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 2023, dal conto economico e dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.
- A nostro [mio] giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società al 31 dicembre 2023, 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.

# La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

- **ESEMPIO DI RELAZIONE (CNDCEC)**

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14  
DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39

- **Elementi alla base del giudizio**

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

S<sub>1</sub> M<sub>3</sub> A<sub>1</sub> L<sub>1</sub> L<sub>1</sub>

B<sub>3</sub> U<sub>1</sub> S<sub>1</sub> I<sub>1</sub> N<sub>1</sub>

C<sub>3</sub> R<sub>1</sub> A<sub>1</sub> S<sub>1</sub>

# La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

- **ESEMPIO DI RELAZIONE (CNDCEC)**

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART.  
14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39

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



# La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

- **ESEMPIO DI RELAZIONE (CNDCEC)**

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS.  
27 GENNAIO 2010, N. 39

- **Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale [sindaco unico] per il bilancio d'esercizio**
- Gli Amministratori sono responsabili per la valutazione della capacità della società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, nella redazione del bilancio d'esercizio, per l'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale, nonché per una adeguata informativa in materia. Gli Amministratori utilizzano il presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio d'esercizio a meno che abbiano valutato che sussistono le condizioni per la liquidazione della società o per l'interruzione dell'attività o non abbiano alternative realistiche a tali scelte.
- Il Collegio Sindacale [Sindaco unico] ha la responsabilità della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria della società.



# La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

- **ESEMPIO DI RELAZIONE (CNDCEC)**

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS.  
27 GENNAIO 2010, N. 39

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

# La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

- **ESEMPIO DI RELAZIONE (CNDCEC)**

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39

- **Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio d'esercizio.**
- Nell'ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali ISA Italia, abbiamo [ho] esercitato il giudizio professionale ed abbiamo [ho] mantenuto lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile. Inoltre:
- abbiamo [ho] identificato e valutato i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; abbiamo [ho] definito e svolto procedure di revisione in risposta a tali rischi; abbiamo [ho] acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro [mio] giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;

# La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

- **ESEMPIO DI RELAZIONE (CNDCEC)**

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14  
DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39

- **Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio d'esercizio.**
- abbiamo [ho] acquisito una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della società;
- abbiamo [ho] valutato l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;



# La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

- **ESEMPIO DI RELAZIONE (CNDCEC)**

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL  
D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39

- **Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio d'esercizio.**
- siamo giunti [sono giunto] ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, siamo tenuti [sono tenuto] a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio, ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del nostro [mio] giudizio. Le nostre [mie] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la società cessi di operare come un'entità in funzionamento;



# La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

- **ESEMPIO DI RELAZIONE (CNDCEC)**

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14  
DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39

- **Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio d'esercizio.**
- abbiamo [ho] valutato la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio d'esercizio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio d'esercizio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione;
- abbiamo [ho] comunicato ai responsabili delle attività di governance, identificati ad un livello appropriato come richiesto dagli ISA Italia, tra gli altri aspetti, la portata e la tempistica pianificate per la revisione contabile e i risultati significativi emersi, incluse le eventuali carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile.



# La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

## ESEMPIO DI RELAZIONE (CNDCEC)

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39

- **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari**
- Gli amministratori della XYZ S.p.A /S.r.l. sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della XYZ S.p.A/S.r.l. al 31 dicembre 20\*\*, incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge.
- Abbiamo [ho] 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 XYZ S.p.A/S.r.l. al 31 dicembre 20\*\* e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.
- A nostro [mio] giudizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della XYZ S.p.A./S.r.l. al 31 dicembre 201\*\* ed è redatta in conformità alle norme di legge.
- Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, comma 2, lett. e), del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non abbiamo [ho] nulla da riportare.

# La relazione del collegio sindacale

## SCHEMA CNDCEC

- **B) Relazione sull'attività di vigilanza ai sensi dell'art. 2429, co. 2, c.c.**
- Nel corso dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 202\* la nostra [mia] attività è stata ispirata alle disposizioni di legge e alle Norme di comportamento del collegio sindacale emanate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.
- **B1) Attività di vigilanza ai sensi degli artt. 2403 e ss. c.c.**
- Abbiamo [Ho] vigilato sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e, in particolare, sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla Società e sul suo concreto funzionamento.

# La relazione del collegio sindacale

## SCHEMA CNDCEC

- Abbiamo [Ho] partecipato alle assemblee dei soci ed alle riunioni del consiglio di amministrazione [Abbiamo (Ho) partecipato alle assemblee dei soci e ci siamo incontrati (mi sono incontrato) con l'amministratore unico] e, sulla base delle informazioni disponibili, non abbiamo [ho] rilevato violazioni della legge e dello statuto, né operazioni manifestamente imprudenti, azzardate, in potenziale conflitto di interesse o tali da compromettere l'integrità del patrimonio sociale.
- Abbiamo [Ho] acquisito dall'organo amministrativo [amministratore unico] [amministratore delegato] anche durante le riunioni svolte, informazioni sul generale andamento della gestione e sulla sua prevedibile evoluzione, nonché sulle operazioni di maggiore rilievo, per le loro dimensioni o caratteristiche, effettuate dalla Società e dalle sue controllate e, in base alle informazioni acquisite, non abbiamo [ho] osservazioni particolari da riferire.

# La relazione del collegio sindacale

## SCHEMA CNDCEC

- Abbiamo [Ho] acquisito conoscenza e abbiamo [ho] vigilato **sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile** e sul suo concreto funzionamento e in ordine alle misure adottate dall'organo amministrativo [per affrontare eventuali conseguenze riconducibili a \_\_\_\_\_ (conseguenze connesse alla ripresa post pandemica; difficile congiuntura economica derivante dalla guerra in Ucraina)], anche tramite la raccolta di informazioni dai responsabili delle funzioni e a tale riguardo non abbiamo [ho] osservazioni particolari da riferire.
- Abbiamo [Ho] acquisito conoscenza e vigilato, per quanto di nostra [mia] competenza, sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema amministrativo-contabile, [anche con riferimento ai residuali impatti derivanti dell'emergenza sanitaria dovuta alla pandemia da Covid-19 sui sistemi informatici e telematici], nonché sull'affidabilità di quest'ultimo a rappresentare correttamente i fatti di gestione, mediante l'ottenimento di informazioni dai responsabili delle funzioni e l'esame dei documenti aziendali, e a tale riguardo, non abbiamo [ho] osservazioni particolari da riferire.

# La relazione del collegio sindacale

## SCHEMA CNDCEC

- Non sono pervenute denunce dai soci ex art. 2408 c.c.
- Non sono state presentate denunce al Tribunale ex art. 2409 c.c.
- Nel corso dell'esercizio non sono stati rilasciati dal collegio sindacale [sindaco unico] pareri previsti dalla legge.
- Nel corso dell'esercizio non abbiamo [ho] effettuato segnalazioni all'organo di amministrazione ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 15 d.l. n. 118/2021 o ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 25-octies d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14 (CCII) e non sono pervenute segnalazioni da parte dei creditori pubblici qualificati ex art. 25-novies d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14
- Nel corso dell'attività di vigilanza, come sopra descritta, non sono emersi altri fatti significativi tali da richiederne la menzione nella presente relazione

# La relazione del collegio sindacale

## SCHEMA CNDCEC

- **B2) Osservazioni in ordine al bilancio d'esercizio**
- Per quanto a nostra [mia] conoscenza, gli Amministratori [l'amministratore unico], nella redazione del bilancio, non hanno [ha] derogato alle norme di legge ai sensi dell'art. 2423, co. 5, c.c.
- [In considerazione dell'espressa previsione statutaria l'assemblea ordinaria per l'approvazione del bilancio è stata convocata entro il maggior termine di 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio].
- [Ai sensi dell'art. 2426, n. 5, c.c. abbiamo [ho] espresso il nostro [mio] consenso all'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale di costi di impianto e di ampliamento per € [...], costi di sviluppo per € [...]].
- [Ai sensi dell'art. 2426, n. 6, c.c. abbiamo [ho] espresso il nostro [mio] consenso all'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale di un avviamento per € [...]].
- I risultati della revisione legale del bilancio da noi [me] svolta sono contenuti nella sezione A) della presente relazione.

# La relazione del collegio sindacale

## SCHEMA CNDCEC

- **B3) Osservazioni e proposte in ordine alla approvazione del bilancio**
- Considerando le risultanze dell'attività da noi [me] svolta, non rileviamo [rilevo] motivi ostativi all'approvazione, da parte dei soci, del bilancio chiuso al 31 dicembre 202\*, così come redatto dagli Amministratori.
- Il Collegio [Sindaco unico] concorda con la proposta di destinazione del risultato d'esercizio fatta dagli Amministratori in nota integrativa.