



**DOT
COM**

**LA VERIFICA DEL PATRIMONIO NETTO E LA REVISIONE DEL
BILANCIO CONSOLIDATO**

Dottorssa Barbara Negro : commercialista e revisore legale

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

AGENDA

- Caratteristiche della voce del patrimonio netto
- Tecniche di revisione del patrimonio netto
- Caratteristiche del Bilancio Consolidato
- Pianificazione della revisione legale del bilancio consolidato
- Verifiche di revisione legale sul bilancio consolidato
- L'informativa del bilancio consolidato – tecniche di revisione

KIT DEL REVISORE SUL PATRIMONIO NETTO E SUL BILANCIO CONSOLIDATO

- *Principi contabili nazionali OIC 28 e OIC 17*
- *Codice Civile*
- *Principi di revisione ISA ITALIA – 600 – 580 – 500*
- *Statuto delle società*
- *Review dei libri sociali della società*
- *Manuale di «Audit Instructions sul bilancio consolidato»*
- *D.lgs n. 127 del 1991*

OBIETTIVI GENERALI DI REVISIONE – ISA ITALIA 200

1. *Esprimere con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto ed illustrare i risultati della revisione legale*
2. *Verifica nel corso dell'esercizio della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili*
3. *Verifiche volte alla sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali*
4. *Revisione del bilancio semestrale abbreviato (per le società quotate)*

OBIETTIVI GENERALI DI REVISIONE – ISA ITALIA 200

La finalità della revisione è accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori:

- *Acquisire una **ragionevole sicurezza** che il bilancio nel suo complesso non sia inficiato da errori significativi, dovuti a frodi o comportamenti o eventi non intenzionali, che consenta quindi al revisore di esprimere un giudizio in merito al fatto che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione di bilancio applicabile*

Per ottenere una ragionevole sicurezza, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso consentendo in tal modo di trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio



**DOT
COM**

Caratteristiche del patrimonio netto

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili



OPEN Dot Com

Società dei Dottori Commercialisti

CARATTERISTICHE DEL PATRIMONIO NETTO

- Il patrimonio netto è:
- La differenza tra le attività e le passività dello stato patrimoniale
- L'ammontare dei mezzi propri dell'azienda e dei mezzi finanziari che l'imprenditore o i soci o gli azionisti destinano al conseguimento dell'oggetto sociale
- E' l'ammontare che fronteggia i rischi di impresa



CARATTERISTICHE DEL PATRIMONIO NETTO

Il patrimonio netto è costituito:

- Dal capitale rappresentato dal valore nominale delle azioni o quote che i soci hanno sottoscritto in fase di costituzione della società
- Dalle riserve sia di segno positivo o negativo create successivamente alla costituzione da accantonamenti di utili indivisi o perdite portate a nuovo, da sovrapprezzo di azioni o quote emesse per aumenti di capitale, per operazioni straordinarie di conferimento, trasformazioni, fusioni, dalle rivalutazioni di legge o per la valutazione al Mark to market di alcune categorie di titoli e di derivati o per la transizione dai principi contabili nazionali agli IFRS/IAS o per la rilevazione di errori di esercizi precedenti
- Dal risultato d'esercizio o positivo se un utile d'esercizio o negativo se una perdita d'esercizio e rappresenta la variazione del patrimonio netto da un esercizio all'altro per effetto della redditività della gestione
- Dalla riserva negativa eventuale riferibile al valore delle azioni proprie in portafoglio che dal 2015 è detratta direttamente dal patrimonio netto. 

CLASSIFICAZIONE DEL PATRIMONIO NETTO

Rappresentazione del Patrimonio netto:

Stato patrimoniale
I. Capitale
II. Riserva da sovrapprezzo azioni
III. Riserva di rivalutazione
IV. Riserva legale
V. Riserve statutarie
VI. Altre riserve, distintamente indicate
VII. Riserva per operaz. copertura dei flussi finanziari attesi
VIII. Utili (perdite) portati a nuovo
IX. Utile (perdita) dell'esercizio
X. Riserva negative per azioni proprie in portafoglio

QUANTI CONTI NEL PATRIMONIO NETTO ?

	PATRIMONIO NETTO
	<i>Capitale</i>
mastro conto	Azioni ordinarie
mastro conto	Azioni privilegiate
mastro conto	Azioni di risparmio
mastro conto	Quote sociali
	<i>Riserva da sovrapprezzo azioni</i>
mastro conto	Riserva da sovrapprezzo azioni
	<i>Riserve di rivalutazione</i>
mastro conto	Riserva di rivalutazione ex lege
mastro conto	Riserva di rivalutazione ex Snc/Sas lege
mastro conto	Riserva di rivalutazione volontaria ex art. 2423, c.c.
mastro conto	Altre riserve di rivalutazione
mastro conto	Riserva di rivalutazione Legge n. 147/2017
mastro conto	Riserva di rivalutazione Legge n. 208/2015
	<i>Riserva legale</i>
mastro conto	Riserva legale
mastro conto	Riserva legale per utili in regime di trasparenza
	<i>Riserve statutarie</i>
mastro conto	Riserve statutarie

QUANTI CONTI NEL PATRIMONIO NETTO ?

	<i>Altre riserve</i>
mastro conto	Riserva straordinaria
mastro conto	Risultato straordinario utili in regime di trasparenza
mastro conto	Riserve ex Snc/Sas
mastro conto	Riserva contributi ex lege
mastro conto	Avanzo di fusione
mastro conto	Avanzo di scissione
mastro conto	Versamenti dei soci in c/capitale
mastro conto	Versamenti c/futuro aumento di capitale
mastro conto	Riserva per copertura perdite presunte
mastro conto	Riserva in sospensione di imposta per contributi
mastro conto	Riserva arrotondamento euro
mastro conto	Altre riserve
mastro conto	Riserva operativa copertura flussi finanziari attesi
mastro conto	Riserva operativa copertura flussi finanziari attesi
	<i>Utili e perdite portati a nuovo</i>
mastro conto	Utili portati a nuovo
mastro conto	Utili portati a nuovo in regime di trasparenza
mastro conto	Perdite portate a nuovo

QUANTI CONTI NEL PATRIMONIO NETTO ?

	<i>Utile (perdita) dell'esercizio</i>
mastro conto	Utile dell'esercizio
mastro conto	Perdita dell'esercizio
mastro conto	Acconti sui dividendi
mastro conto	Copertura parziale perdite d'esercizio
	<i>Titolare c/versamenti e prelevamenti</i>
mastro conto	Titolare c/versamenti e prelevamenti
	<i>Perdita ripianata nell'esercizio</i>
mastro conto	Perdita ripianata nell'esercizio
	<i>Riserva negativa azioni proprie in portafoglio</i>
mastro conto	Riserva negativa azioni proprie in portafoglio

TECNICHE DI REVISIONE SUL PATRIMONIO NETTO

- Non ha sempre come voce di bilancio di esercizio la **giusta dignità** nella revisione legale? Controlli residuali?
- E' una componente della posizione patrimoniale della società e deriva quale netto come differenza tra le attività e passività
- E' frutto di:
 - ✓ Poste che hanno una natura costitutiva e modificativa del capitale sociale
 - ✓ Poste che sono il frutto della redditività accumulata della società al netto della distribuzione dei dividendi o generato per effetto di normative specifiche
 - ✓ Voci che sono la contropartita di operazioni dell'attivo o del passivo o del conto economico (valutazioni di titoli o derivati)
 - ✓ Voci tipiche dei bilanci IAS / IFRS
 - ✓ Voci tipiche dei bilanci consolidati

TECNICHE DI REVISIONE SUL PATRIMONIO NETTO – ASSERZIONI

- **Completezza:** tutte le transazioni e gli eventi dell'esercizio sono stati correttamente rilevati, in accordo con la natura dell'operazione e il quadro normativo di riferimento
- **Esistenza:** il capitale ordinario e privilegiato e un eventuale sovrapprezzo delle azioni (quote) sono basati sul numero di azioni (quote) autorizzate, emesse in circolazione e sottoscritte; i dividendi distribuiti agli azionisti/soci corrispondono a quanto deliberato dall'assemblea dei soci; le azioni proprie rappresentano le azioni della società che sono possedute dalla stessa;
- **Accuratezza:** tutte le rilevazioni devono essere algebricamente corrette, le registrazioni contabili accurate e puntuali
- **Classificazione e presentazione:** le voci relative al patrimonio netto devono essere correttamente esposte negli schemi di Stato patrimoniale e la Nota Integrativa deve contenere tutte le informazioni richieste dal quadro normativo applicabile

TECNICHE DI REVISIONE SUL PATRIMONIO NETTO – OBIETTIVI

- **Completezza:** il revisore deve verificare che tutte le delibere dell'assemblea e degli amministratori che riguardano il patrimonio netto sono state correttamente riflesse in contabilità
- **Esistenza:** il revisore deve verificare con l'atto costitutivo della società e con le successive delibere dell'assemblea degli azionisti / soci che il capitale sociale ordinario o privilegiato sia basato sul numero di azioni / quote autorizzate, emesse in circolazione o sottoscritte e che i dividendi distribuiti agli azionisti / soci siano corrispondenti a quanto deliberato dall'assemblea dei soci

TECNICHE DI REVISIONE SUL PATRIMONIO NETTO – OBIETTIVI

- **Accuratezza:** il revisore deve verificare che tutti i saldi e le operazioni sul patrimonio netto, inclusa la distribuzione di dividendi e la ripartizione dell'utile siano correttamente registrati in contabilità e nel corretto periodo di competenza e se il patrimonio netto è esposto in linea con gli obblighi previsti dalla normativa civilistica o da leggi speciali quali la rivalutazione
- **Classificazione e presentazione:** il revisore deve verificare che le voci relative al patrimonio netto devono essere correttamente esposte negli schemi di Stato patrimoniale e la Nota Integrativa deve contenere tutte le informazioni richieste dal quadro normativo applicabile. Tra le informazioni richieste in Nota Integrativa si riportano: criteri di valutazione applicati nelle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore o nella conversione dei valori non espressi nella moneta funzionale, le variazioni intervenute, il numero delle azioni di godimento, le obbligazioni convertibili in warrants e la composizione delle riserve

TECNICHE DI REVISIONE SUL PATRIMONIO NETTO – REVIEW DEI LIBRI SOCIALI

ESEMPIO *un estratto:*

- «Libro Assemblee

- Riunione del 09 Marzo 2021
- Ordine del giorno:
- Nomina nuovo amministratore
- Delibera:
- Nomina nuovo amministratore Gianni Pluto, a seguito delle dimissioni dell'amministratore Dottor Corrado Minni. Il Signor Gianni Pluto invitato a partecipare alla riunione dichiara di accettare l'incarico ed esprime la sua volontà a rinunciare al compenso ed al rimborso spese legate al suo mandato»



TECNICHE DI REVISIONE SUL PATRIMONIO NETTO – REVIEW DEI LIBRI SOCIALI

- Dalla lettura periodica dei verbali delle Assemblee e del Consiglio di Amministrazione, il revisore redige un documento di sintesi in cui sono riassunti i contenuti principali delle delibere e sono contenuti strumentali ed utili per il revisore per comprendere in anticipo eventuali operazioni straordinarie ed eventi societari che vanno compresi e riflessi in contabilità generale
- Il revisore riesce dalla review dei libri sociali a verificare l'ammontare della delibera dei compensi degli amministratori ed a effettuare la quadratura con la contabilità generale
- Il revisore potrebbe intercettare l'informazione di inserimento di nuove risorse di personale inserite nell'organico dell'azienda ed anticipare la conoscenza dei fatti amministrativi o nel caso di una importante dimissione di una risorsa esserne a conoscenza ed anticipare l'analisi della stima di un fondo oneri futuri
- *Dai libri sociali si apprende parte della storia dell'azienda se la vita societaria è molto dinamica ed attiva*

TECNICHE DI REVISIONE SUL PATRIMONIO NETTO – LEAD SCHEDULE – CAPO SCHEDA

Lead schedule / capo scheda per l'area patrimonio netto					
Patrimonio netto		√ £	β		
Conto	Descrizione	Anno n	Anno n-1	Variazione	Variazione %
mastro conto	Capitale sociale	20,00	20,00	-	0%
mastro conto	Riserva di rivalutazione	5,98	5,98	-	0%
mastro conto	Riserva legale	4,00	4,00	-	0%
mastro conto	Riserva straordinaria	76,36	64,56	11,80	18%
mastro conto	Riserva utili/perdite su cambi	-	0,12	0,12	-100%
mastro conto	Riserva per operazione di copertura su cambi	11,00	11,00	-	0%
mastro conto	Utile (perdita) a nuovo	-	-	-	0%
mastro conto	Utile (perdita) dell'esercizio	28,34	17,80	10,54	59%
Totale patrimonio netto		145,68	123,22	22,46	18%
		f	f		
√=ok con bilancio di verifica in (reference) β=ok con Last year carte di lavoro £=ok con libro cespiti in (reference) f=footed					

TECNICHE DI REVISIONE SUL PATRIMONIO NETTO – PROCEDURE DI VALIDITA’

- **Analisi comparativa:** sul patrimonio netto non è generalmente applicabile
- **Ispezione:** il revisore esamina registrazioni e documenti e svolge una verifica fisica di un’attività. L’attendibilità dei documenti probativi sarà maggiore se prodotti o detenuti da terzi rispetto a documenti detenuti dall’impresa. Nel patrimonio netto il revisore verifica le variazioni intervenute nella compagine sociale ed accertare che tutte le variazioni di capitale sociale siano state trascritte sul libro soci e quadrare l’elenco soci e azionisti con la visura camerale aggiornata e il contenuto delle delibere dell’assemblea e verificare la completezza delle registrazioni contabili in caso di conversioni di obbligazioni in azioni

TECNICHE DI REVISIONE SUL PATRIMONIO NETTO – PROCEDURE DI VALIDITA'

- **Conferme esterne:** tale verifica non è applicabile al patrimonio netto
- **Ricalcolo:** il revisore verifica l'accuratezza matematica dei documenti cartacei attraverso un calcolo informatico ed in particolare eventuale ricalcolo della riserva sovrapprezzo azioni attraverso la moltiplicazione del valore di sovrapprezzo di ciascuna azione con il totale delle azioni e il risultato viene quadrato

TECNICHE DI REVISIONE SUL PATRIMONIO NETTO – PROCEDURE DI VALIDITA'

- Verificare che le variazioni intervenute nella compagine sociale e confrontare le informazioni disponibili con il contenuto del libro dei soci
- Verificare i movimenti contabili intervenuti nella voce « Crediti verso soci» e che la società abbia rilevato la suddetta voce all'atto della sottoscrizione dell'aumento del capitale sociale, momento in cui sorge il diritto della società a ricevere le somme dei sottoscrittori delle azioni di nuova emissione
- Verificare che ai sensi degli artt. 2439 e 2481 – bis c.c. i sottoscrittori siano obbligati a versare almeno il 25% del valore nominale delle azioni sottoscritte e se previsto l'intero sovrapprezzo
- Verificare la corretta registrazione dei conti del patrimonio netto in caso di operazioni di scissione, fusione e trasformazione
- Verificare le variazioni intervenute nelle azioni proprie
- Verificare che siano correttamente rilevati i dividendi deliberati e pagati

TECNICHE DI REVISIONE SUL PATRIMONIO NETTO – PROCEDURE DI VALIDITA'

- Verificare la presenza di eventuali rinunce al credito da parte dei soci con finalità di patrimonializzazione della società
- Verificare che la società abbia osservato il rispetto della disciplina civilistica e statutaria in termini di formazione delle riserve di patrimonio netto
- Verificare la corretta determinazione della riserva di utili e perdite su cambi non realizzati
- Verificare la corretta rilevazione del risultato di fine esercizio e dei risultati portati a nuovo da esercizi precedenti
- Verificare la conformità dei dividendi deliberati rispetto allo statuto, delle riserve alla legge ed ai regolamenti
- Verificare il numero di azioni / quote e i giustificativi degli acquisti di azioni proprie

PATRIMONIO NETTO LETTERA DI ATTESTAZIONE SCRITTA ISA ITALIA 508

Un'attestazione scritta è una dichiarazione scritta della direzione fornita al revisore per confermare determinati aspetti e per supportare elementi probativi.

Riguardo al patrimonio netto le più comuni attestazioni scritte richieste dal revisore sono:

- Conferma che non vi siano state operazioni atipiche o inusuali né operazioni di entità eccezionale
- Conferma che non sono previsti programmi futuri che possano alterare in modo rilevante il valore di carico delle attività e delle passività o la loro classificazione o relativa informativa di bilancio
- Conferma che il revisore è stato informato dell'entità delle parti correlate dell'impresa e di tutti i rapporti e operazioni realizzate con le medesime
- Conferma che nella Nota Integrativa del bilancio sono state fornite tutte le necessarie informazioni richieste dal quadro normativo in tema di operazioni con parti correlate e che siano concluse a normali condizioni di mercato





**DOT
COM**

La revisione legale del Bilancio Consolidato

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

PATRIMONIO NETTO E BILANCIO CONSOLIDATO

A) PATRIMONIO NETTO CONSOLIDATO	31/12/2020	31/12/2019
I) <i>Capitale</i>	1.000.000	1.000.000
II) <i>Riserva da sovrapprezzo delle azioni</i>	-	-
III) <i>Riserve di rivalutazione</i>	-	-
Riserva di rivalutazione ex Legge 266/2005	191.107	190.363
Riserva di rivalutazione ex D.L. 185/2008	206.977	205.247
Riserva di rivalutazione ex L. 147/2013	193.194	193.194
Riserva di rivalutazione ex L. 104/2020	975.472	-
	<hr/>	<hr/>
	1.566.751	588.804
IV) <i>Riserva legale</i>	94.448	89.098
V) <i>Riserve statutarie</i>	-	-
VI) <i>Altre riserve:</i>	-	-
Riserva straordinaria	1.134.653	1.032.616
Avanzo di fusione	475	475
Riserva per utili su cambi	-	382
Riserva da arrotondamento all'unità di Euro	- 0	- 0
Riserva di consolidamento	- 212.875	- 244.597
	<hr/>	<hr/>
	922.253	788.877
VII) <i>Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi</i>	- 4.893	-
VIII) <i>Utili (perdite) portati a nuovo</i>	-	-
IX) <i>Utile (perdita) dell'esercizio</i>	62.334	138.047
X) <i>Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio</i>	- 187.197	- 187.197
Totale patrimonio netto consolidato del Gruppo	3.453.696	2.417.628
<i>Capitale sociale e riserve di pertinenza di terzi</i>	6.150	5.900
<i>Utile (perdita) dell'esercizio di pertinenza di terzi</i>	577	8
Totale patrimonio netto consolidato di terzi	6.727	5.907
Totale patrimonio netto consolidato del Gruppo e di terzi	3.460.423	2.423.536



LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

Regole IAS / IFRS

Società quotate obbligo
Altre società per scelta

Regole DLgs 127/91

Altre società

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

OBBLIGO DI REDAZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

ART. 25 del DLgs 127/91

- Natura giuridica della controllante (società di capitali o altre fattispecie minori)
- Esercizio del controllo (art. 2359 cc + art. 26 del Dlgs. 127/91)

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

OBBLIGO DI REDAZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

ART. 26 del DLgs 127/91

Una società è controllata quando:

- Controllo attraverso la maggioranza dei voti (controllo di diritto)
- Voti sufficienti attraverso un controllo di fatto (influenza dominante)
- Accordi con soci (controllo di fatto – patti parasociali)
- Contratti e clausole statutarie (controllo di fatto)

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

CASI DI ESONERO DALL'OBBLIGO DI REDAZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

ART. 27 del DLgs 127/91

Non sono obbligati alla redazione del bilancio consolidato le imprese controllanti che unitamente alle imprese controllate non abbiano superato, per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti (valori da verificare prima delle operazioni di consolidamento) :

	Importo
Totale Attivi	20 milioni
Totale ricavi di vendita e servizi	40 milioni
Dipendenti	250

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

CASI DI ESONERO DALL'OBBLIGO DI REDAZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

ART. 27 del DLgs 127/91 -> Controllate irrilevanti

Imprese che controllano solo imprese che possono essere escluse dal consolidamento integrale

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

ISA ITALIA 600

Definizioni:

- **Componente:** un'impresa o un'attività per la quale la direzione del gruppo o della componente redige informazioni finanziarie che debbono essere incluse nel bilancio del gruppo
- **Revisione della componente:** un revisore svolge il lavoro sulle informazioni finanziarie relative alla componente ai fini della revisione contabile del Gruppo
- **Significatività della componente:** è determinata dal team di revisione contabile del gruppo per una componente
- **Gruppo:** tutte le componenti le cui informazioni finanziarie sono incluse nel bilancio del gruppo
- **Revisione contabile del gruppo:** la revisione del bilancio del gruppo
- **Giudizio sul bilancio del gruppo:** il giudizio espresso a seguito della revisione del bilancio del gruppo

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

ISA ITALIA 600

Definizioni (continua):

- **Responsabile dell'incarico di revisione contabile del gruppo:** è il revisore responsabile dell'incarico di revisione contabile del gruppo
- **Team di revisione contabile del gruppo:** è il responsabile dell'incarico di revisione contabile del gruppo che stabilisce la strategia generale e comunica con i revisori delle componenti, svolge il lavoro sul processo di consolidamento e valuta le conclusioni di revisione tratte dagli elementi probativi come base per la formazione del giudizio sul bilancio di gruppo
- **Quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile:** il processo di consolidamento comprende: a) la rilevazione, la quantificazione, la presentazione e l'informativa concernenti le informazioni finanziarie delle componenti del bilancio di gruppo mediante il consolidamento integrale, il consolidamento proporzionale o con il metodo di patrimonio netto o il metodo del costo di acquisto

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

ISA ITALIA 600

Obiettivi:

- il revisore deve stabilire se è in grado di assumere il ruolo di revisore del bilancio di gruppo
- In caso di assunzione di tale ruolo:
 - ✓ comunicare chiaramente con i revisori delle varie società in merito all'ampiezza ed alla tempistica del lavoro relativamente alle informazioni finanziarie delle società ed in merito ai relativi risultati;
 - ✓ Acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sulle informazioni finanziarie delle società e sul processo di consolidamento al fine di esprimere un giudizio in merito al fatto che il bilancio del gruppo sia redatto in tutti gli aspetti significativi in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO – ISA ITALIA 600

Il revisore della società controllante dovrà verificare:

- **Accettazione e mantenimento dell’incarico (ISA ITALIA 600 PAR. 12-14)**

1) Il revisore della controllante ritiene di poter acquisire elementi probativi sufficienti in merito al processo di consolidamento e in merito alle informazioni finanziarie delle società del gruppo

«In applicazione del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 relativo al controllo della qualità dell’incarico di revisione contabile del bilancio, il revisore del gruppo deve poter essere in grado di effettuare la comprensione del gruppo, delle sue componenti e del contesto in cui operano»

2) Il revisore della controllante ha verificato l’esistenza di un organigramma di gruppo da cui si evincono le attività specifiche di tutte le società controllate con evidenza delle percentuali di possesso diretto ed indiretto

3) Il revisore della controllante ha verificato il perimetro di consolidamento delle società controllate e collegate e il controllo diretto ed indiretto ed i rispettivi metodi di consolidamento

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO – ISA ITALIA 600

Organigramma di Gruppo (conoscenza e perimetro di consolidamento) :

Denominazione	Sede	Ramo di attività principale	Capitale sociale in Euro	Quota diretta	Quota indiretta
Società Capogruppo:					
Società A	Verona	Trasporti	10.000.000		
Società Controllate:					
Società B	Francia	Logistica	1.875.750	99,19%	
Società B	Spagna	Intermediario di trasporti intermodali	303.195	82,12%	17,51%
Società C	Germania	Trasporti intermodali	750.000	99,51%	
Società D	Belgio	Intermediario di trasporti intermodali e gestore terminal	7.000.000	99,83%	

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO – ISA ITALIA 600

Il revisore della società controllante dovrà elaborare:

- **Strategia generale e piano di revisione (ISA ITALIA 600 PAR. 15-16)**

1) Il revisore della controllante ha definito una strategia generale di revisione del gruppo e un piano di revisione sul bilancio consolidato.

«Ai sensi del principio internazionale (ISA Italia) n. 300, il revisore deve definire una strategia generale di revisione che definisca la portata, la tempistica e la direzione della revisione e che guidi l'elaborazione del piano di revisione»

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO – ISA ITALIA 600

Il revisore della società controllante dovrà verificare

- **Comprensione del gruppo, delle sue componenti e del contesto in cui operano (ISA ITALIA 600 PAR. 17-18)**

1) Il revisore della controllante ha verificato l'esistenza di un "manuale contabile" di gruppo da cui si evincano le modalità operative per la trattazione contabile di tutte le voci di bilancio

«a titolo esemplificativo, e non esaustivo, si indica la rilevazione secondo i principi contabili italiani del fair value degli strumenti derivati, l'armonizzazione delle aliquote di ammortamento, la definizione delle politiche di svalutazione dei crediti e del magazzino,»

2) Il revisore della controllante ha verificato, per le società significative all'interno del consolidato, l'esistenza di un organo di controllo contabile attribuito in ottemperanza di leggi o regolamenti (es. collegio sindacale, commissaires aux comptes, auditors,...)

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO – ISA ITALIA 600

Il revisore della società controllante dovrà verificare

- **Comprensione del gruppo, delle sue componenti e del contesto in cui operano (ISA ITALIA 600 PAR. 17-18)-
continua**

3) In caso di risposta negativa, il revisore della controllante deve impostare una procedura di “desk review” delle società controllate

« Il revisore ha identificato e valutato i rischi di errori significativi nel bilancio consolidato, dovuti a frodi o a comportamenti non intenzionali»

4) Il revisore della controllante ha definito le c.d. “Audit Instructions” da condividere con i vari organi di controllo contabile delle società controllate

- *Il revisore della controllante ha comunicato al revisore della componente le seguenti informazioni:*
 - *I principi etici applicabili e quelli relativi all’indipendenza*
 - *I livelli di significatività per la componente*
 - *I rischi significativi di errori identificati a livello di gruppo*
 - *L’elenco delle parti correlate identificate*



LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO – ISA ITALIA 600

Il revisore della società controllante dovrà verificare

- **Conoscenza e comprensione del revisore della componente ((ISA ITALIA 600 PAR. 19-20)**
 - 1) Il revisore della controllante ha verificato il rispetto dei principi etici applicabili per la revisione contabile e del requisito dell'indipendenza, da parte degli organi di controllo delle società controllate
 - 2) Gli organi di controllo delle società controllate possiedono i requisiti professionali per svolgere le attività di revisione

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO – ISA ITALIA 600

Il revisore della società controllante dovrà verificare

- **Significatività sul bilancio consolidato**

Nel contesto della revisione contabile del bilancio consolidato di gruppo, la significatività è determinata sia per il bilancio consolidato (significatività consolidata per il bilancio consolidato nel suo complesso), sia per le informazioni finanziarie delle società controllate incluse nell'area di consolidamento (significatività operativa per le società controllate).

La significatività del bilancio consolidato è utilizzata in fase di definizione della strategia generale di revisione del gruppo (ISA ITALIA 600 PAR 21-23).

La significatività operativa determinata per il bilancio delle società controllate incluse nell'area di consolidamento deve essere utilizzata dalla società controllata (o livelli inferiori se i revisori della società controllata lo ritengono). Tale significatività non necessariamente è una frazione aritmetica della significatività determinata per il bilancio consolidato e, di conseguenza, la sommatoria delle diverse significatività delle società incluse nell'area di consolidamento può essere maggiore della significatività del bilancio consolidato.

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO – ISA ITALIA 600

Il revisore della società controllante dovrà verificare

- **Significatività sul bilancio consolidato (continua)**

Si ricorda che secondo l'ISA 320, par. A4, i fattori che possono influenzare l'identificazione di un appropriato “valore di riferimento” sono:

- elementi di bilancio (per es. attivo consolidato, patrimonio netto consolidato di gruppo, ricavi consolidati, costi consolidati, utile consolidato ante imposte, utile consolidato di gruppo);
- voci su cui si concentra l'attenzione degli utilizzatori del bilancio consolidato;
- natura dell'impresa, fase del ciclo di vita aziendale in cui si colloca la stessa, nonché settore e contesto economico in cui essa opera (ad es. un gruppo industriale dovrebbe avere un valore di patrimonio netto consolidato di gruppo più significativo rispetto ad un gruppo di servizi);
- assetto proprietario di gruppo e modalità di finanziamento dello stesso;
- volatilità del valore di riferimento.

Ai fini del calcolo occorre utilizzare gli importi relativi al bilancio consolidato di gruppo relativo all'esercizio precedente.

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO – ISA ITALIA 600

Il revisore della società controllante dovrà verificare:

SIGNIFICATIVITÀ OPERATIVA PER LA REVISIONE DEL BILANCIO D'ESERCIZIO DELLE SOCIETÀ CONTROLLATE (COMPONENTI) INCLUSE NELL'AREA DI CONSOLIDAMENTO

- Il revisore di gruppo deve comunicare ai revisori delle società controllate (attraverso «Audit Group Instructions») incluse nell'area di consolidamento il valore **massimo** che deve essere utilizzato dagli stessi come significatività complessiva per i bilanci d'esercizio delle società controllate. Tale valore è denominato significatività operativa per le società controllate (COMPONENTI).
- La significatività operativa per le società controllate non necessariamente deve essere una frazione aritmetica della significatività complessiva determinata per il bilancio consolidato. Di conseguenza, la sommatoria delle diverse significatività delle società incluse nell'area di consolidamento può essere maggiore della significatività del bilancio consolidato.

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO – ISA ITALIA 600

Il revisore della società controllante dovrà verificare:

SIGNIFICATIVITÀ OPERATIVA CONSOLIDATA PER LA REVISIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

- La significatività operativa per la revisione del bilancio consolidato è utilizzata per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa se ci si possa ragionevolmente attendere che errori di importo minore rispetto alla significatività per il bilancio consolidato, possano influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori del bilancio consolidato stesso
- Le prassi internazionale e nazionale, ai fini di determinarla, suggeriscono di applicare ai parametri presi in considerazione una percentuale variabile dal 60% all'85%.

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO – ISA ITALIA 600

Il revisore della società controllante dovrà verificare:

ERRORE CHIARAMENTE TRASCURABILE SUL BILANCIO CONSOLIDATO

- Il revisore può definire un importo al di sotto del quale gli errori siano chiaramente trascurabili e non necessitino di essere cumulati in quanto egli si attende che l'insieme di tali importi chiaramente non avrà un effetto significativo sul bilancio consolidato. Tale valore deve essere comunicato altresì ai revisori delle società controllate in quanto non devono comunicare al revisore di gruppo, gli eventuali errori riscontrati e non corretti.
- La determinazione del livello dell'errore "chiaramente trascurabile" è rimessa al giudizio del revisore. Nella prassi sui bilanci consolidati i valori più ricorrenti si situano tra il 3% e il 8% della significatività operativa consolidata.

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO – ISA ITALIA 600

Il revisore della società controllante dovrà verificare:

Processo di consolidamento (ISA ITALIA 600 PAR. 32-37)

- 1) Il revisore della controllante ha valutato l’appropriatezza, la completezza e l’accuratezza delle rettifiche e delle riclassificazioni relative al bilancio consolidato
- 2) Le società facenti parte del gruppo hanno la medesima data di riferimento dell’esercizio sociale
 - In caso di risposta negativa occorre verificare la predisposizione di adeguata documentazione che consenta di allineare i valori all’esercizio sociale della società controllante

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO – ISA ITALIA 600

Il revisore della società controllante dovrà verificare:

Processo di consolidamento (ISA ITALIA 600 PAR. 32-37)

3) Il revisore della controllante ha ricevuto dall'organo di controllo della società controllata il bilancio d'esercizio (se questo sottoposto per leggi o regolamenti al controllo contabile) comprensivo di:

- relazione di revisione da cui si evinca il giudizio sul bilancio
- resoconto delle attività di revisione effettuate
- eventuali carenze sul sistema di controllo interno individuate

4) Sono state predisposte le lettere di circolarizzazione dei saldi verso consociate (intercompany)

«c.d. “confirmation letter” nelle quali viene richiesta conferma delle posizioni patrimoniali ed economiche» (incluse nelle Audit Instructions Group)



LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO – ISA ITALIA 600

Il revisore della società controllante dovrà verificare:

Processo di consolidamento (ISA ITALIA 600 PAR. 32-37)

5) Le lettere di circolarizzazione dei saldi intercompany sono state sottoposte alla procedura di riconciliazione

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO – ISA ITALIA 600

Il revisore della società controllante dovrà verificare:

Processo di consolidamento (ISA ITALIA 600 PAR. 32-37)

6) Dall'analisi del processo di consolidamento da parte del revisore della controllante sono state verificate le seguenti attività (per le società consolidate con il c.d. “metodo integrale”):

- elisione delle partecipazioni contabilizzate nel bilancio della società controllante con il relativo patrimonio netto delle società controllata
- elisione delle partite di credito e debito di natura commerciale delle società consolidate integralmente
- elisione delle partite di ricavo e costo di natura commerciale delle società consolidate integralmente
- elisione delle partite di credito e debito di natura finanziaria delle società consolidate integralmente

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO – ISA ITALIA 600

Il revisore della società controllante dovrà verificare:

Processo di consolidamento (ISA ITALIA 600 PAR. 32-37)

6) Dall'analisi del processo di consolidamento da parte del revisore della controllante sono state verificate le seguenti attività (per le società consolidate con il c.d. “metodo integrale”):

- elisione delle partite di proventi e oneri di natura finanziaria delle società consolidate integralmente
- elisione degli utili generati dalla vendita di immobilizzazioni delle società consolidate integralmente
- elisione delle quote di ammortamento inclusive della fiscalità differita delle società consolidate integralmente
- contabilizzazione dei contratti di leasing secondo il c.d. “metodo finanziario (OIC 17) nelle società consolidate integralmente

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO – ISA ITALIA 600

Il revisore della società controllante dovrà verificare:

Processo di consolidamento (ISA ITALIA 600 PAR. 32-37)

6) Dall'analisi del processo di consolidamento da parte del revisore della controllante sono state verificate le seguenti attività (per le società consolidate con il c.d. “metodo integrale”):

- elisione degli utili interni (Intercompany profit) generati dalla vendita di prodotti giacenti a magazzino per le vendite verso società consolidate integralmente
- elisione dei dividendi corrisposti alla società controllante

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO – ISA ITALIA 600

Il revisore della società controllante dovrà verificare:

Processo di consolidamento (ISA ITALIA 600 PAR. 32-37)

7) Dall'analisi del processo di consolidamento da parte del revisore della controllante sono state verificate le seguenti attività (per le società consolidate con il c.d. “metodo del Patrimonio Netto”):

- rispetto dei requisiti per l'adozione del c.d. “metodo del Patrimonio Netto”
- elisione, nel bilancio della controllante, della partecipazione per la quota corrispondente di patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio approvato, ovvero da eventuali modifiche intercorse nel corso dell'anno oggetto di revisione

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO – ISA ITALIA 600

Il revisore della società controllante dovrà verificare:

Processo di consolidamento (ISA ITALIA 600 PAR. 32-37)

8) Il revisore della controllante ha verificato:

- trattamento delle differenze di consolidamento (in presenza di società controllate estere che utilizzano i principi contabili locali)
- iscrizione della “riserva di conversione dei bilanci in valuta” come risultato dell’adeguamento al cambio applicabile dei bilanci delle società controllate estere
- gestione extra-contabile delle differenze di consolidamento e dei relativi allineamenti al “manuale contabile” di gruppo per le società controllate estere il cui bilancio è redatto secondo i principi contabili locali (es: ammortamenti, derivati, riclassificazione differente delle poste di stato patrimoniale e conto economico)

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO – ISA ITALIA 600

Il revisore della società controllante dovrà verificare:

Processo di consolidamento (ISA ITALIA 600 PAR. 32-37)

9) Relativamente all'informativa di bilancio, il revisore della controllante ha verificato:

- la redazione del rendiconto finanziario ai sensi dell'OIC 10
- la completezza delle informazioni contenute nella nota integrativa consolidata
- la coerenza della Relazione sulla Gestione consolidata con il bilancio consolidato
- la predisposizione della tabella di raccordo del Patrimonio Netto del bilancio consolidato con il bilancio d'esercizio della società controllante

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO – ISA ITALIA 600

Il revisore della società controllante dovrà verificare:

Processo di consolidamento (ISA ITALIA 600 PAR. 32-37)

9) **Relativamente all’informativa di bilancio**, la predisposizione della tabella di raccordo del Patrimonio Netto del bilancio consolidato con il bilancio d’esercizio della società controllante:

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO – ISA ITALIA 600

Il revisore della società controllante dovrà verificare:

Processo di consolidamento (ISA ITALIA 600 PAR. 32-37)

9) **Relativamente all’informativa di bilancio**, la predisposizione della tabella di raccordo del Patrimonio Netto del bilancio consolidato con il bilancio d’esercizio della società controllante:

PATRIMONIO NETTO	Società D	Società B (F)	Società C	Società A	Società B (E)	Totale
Da bilancio della capogruppo				34.838.844		34.838.844
Storno del valore di carico delle partecipazioni	- 7.896.693	- 2.592.043	- 1.198.682		- 681.037	- 12.368.455
Quota parte Patrimonio netto e risultati	6.051.406	2.970.702	682.736		407.651	10.112.495
Svalutazioni e rivalutazioni di partecipazioni di esercizi precedenti				- 166.524		- 166.524
Storno effetti delle vendite interne di immobilizzazioni			36.480	- 533.732	- 531.930	- 1.029.182
Leasing IAS17		1.012.826		1.914.129		2.926.955
Effetti fiscali ed eliminazione di poste per norme tributarie	167.377	8.687	- 93.628	- 234.633	433.298	281.101
Totale scritture consolidamento	- 1.677.910	1.400.172	- 573.094	979.240	- 372.018	- 243.610
Totale Patrimonio netto consolidato (A)						34.604.234
Patrimonio netto e risultato attribuito a terzi (B)	10.571	30.063	2.887	20.615	3.137	67.273
Patrimonio netto di pertinenza del Gruppo (A-B)						34.536.961

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO – ISA ITALIA 600

Il revisore della società controllante dovrà verificare:

Processo di consolidamento (ISA ITALIA 600 PAR. 32-37)

9) **Relativamente all’informativa di bilancio:** la predisposizione della tabella di raccordo del Patrimonio Netto del bilancio consolidato con il bilancio d’esercizio della società controllante:

RISULTATO	Società D	Società B (F)	Società C	Società A	Società B (E)	Totale
Da bilancio della capogruppo				- 1.203.525		- 1.203.525
Quota parte risultato	31.160	26.540	- 26.571		6.389	37.518
Storno effetti delle vendite interne di immobilizzazioni			22.500	25.654	2.253.968	2.302.122
Elisione dei dividendi infragruppo						
Leasing IAS17		- 91.534		278.460		186.926
Effetti fiscali ed eliminazione di poste per norme tributarie	- 1.012	30.508	- 6.303	- 79.146	- 637.976	- 693.929
Totale scritture consolidamento	30.148	- 34.486	- 10.374	224.968	1.622.381	1.832.637
Totale risultato consolidato (A)						629.112
Risultato attribuito a terzi (B)	51	- 280	- 51		6.052	5.772
Risultato dell'esercizio di pertinenza del Gruppo (A-B)						623.340

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO – ISA ITALIA 600

Il revisore della società controllante dovrà verificare:

Processo di consolidamento (ISA ITALIA 600 PAR. 32-37)

9) Relativamente all’informativa di bilancio:

Partecipazioni	% Possesso	Paese	Totale Attivo	Capitale e Riserve	Utile / Perdita	Patrimonio netto	PN proprio	PN di terzi	Utile Gruppo	Utile terzi	Ricavi di vendita	Valore di carico	Valore quota
Società Alfa	100,00%	Italia	1.172,45	115,86	0,12	115,98	115,98	-	0,12	-	-	-	-
Società Beta	100,00%	Italia	20,91	0,16	0,94	1,09	1,09	-	0,94	-	5,29	14,50	13,41
Società Delta	100,00%	Spagna	27,67	14,66	2,00	16,67	16,66	0,00	2,00	0,00	30,33	4,71	11,95
Società Gamma	99,85%	Italia	945,87	288,42	1,83	290,25	289,82	0,44	1,83	0,00	790,21	296,42	6,61
Società Epsilon	99,85%	Germania	77,44	8,73	7,79	0,95	0,95	0,00	7,78	0,01	22,11	6,12	5,17
Società Zeta	99,50%	Austria	85,66	28,29	3,56	31,85	31,69	0,16	3,54	0,02	4,97	158,82	127,13
Società Eta	99,00%	Cina	14,43	4,12	0,07	4,19	4,15	0,04	0,07	0,00	11,00	2,34	1,81
Società Landa	98,00%	Austria	13,18	0,49	0,03	0,47	0,46	0,01	0,02	0,00	7,54	3,53	3,07
Società Omega	95,05%	Belgio	434,79	9,65	58,69	68,34	64,96	3,38	55,78	2,91	-	2,22	62,74
Società Teta	51,00%	Australia	69,79	20,47	4,25	24,72	12,61	12,11	2,17	2,08	91,17	7,85	4,75
Società Kappa	51,00%	Italia	12,26	4,52	0,26	4,78	2,44	2,34	0,13	0,13	12,02	2,65	0,21
Società Alfa 1	51,00%	Italia	9,46	0,91	0,04	0,95	0,48	0,47	0,02	0,02	8,70	11,39	10,91
Società Beta 1	93,81%	Lussemburgo	688,73	416,01	33,01	449,02	421,22	27,79	30,96	2,04	-	351,18	70,05

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO – ISA ITALIA 600

Il revisore della società controllante dovrà verificare:

- **Eventi successivi (ISA ITALIA 600 PAR. 38-39)**
 - 1) il revisore della controllante ha svolto le procedure sugli eventi significativi delle società diverse dalla controllante, occorsi tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione del bilancio consolidato
 - 2) Il revisore della controllante ha effettuato le dovute verifiche circa il rispetto del postulato della continuità aziendale

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO – ISA ITALIA 600

Il revisore della società controllante dovrà verificare:

- **Comunicazione con la direzione e con i responsabili dell'attività di governance del gruppo (ISA ITALIA 600 PAR. 46-49)**
- 1) Il revisore della controllante ha comunicato ai responsabili dell'attività di governance e alla direzione:
 - Le eventuali carenze del sistema di controllo interno
 - Una descrizione generale della tipologia di lavoro da svolgere sulle informazioni finanziarie delle componenti
 - Qualsiasi limitazione allo svolgimento della revisione contabile del gruppo
 - Le frodi o le sospette frodi che coinvolgono la direzione del gruppo, la direzione delle componenti o i dipendenti

LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO – LETTERA DI ATTESTAZIONE ISA ITALIA 508

Un'attestazione scritta è una dichiarazione scritta della direzione fornita al revisore per confermare determinati aspetti e per supportare elementi probativi.

Riguardo al bilancio consolidato le più comuni attestazioni scritte richieste dal revisore sono:

- Conferma che non vi siano state operazioni atipiche o inusuali né operazioni di entità eccezionale all'interno del perimetro di consolidamento
- Conferma che non sono previsti programmi futuri che possano alterare in modo rilevante il valore di carico delle attività e delle passività o la loro classificazione o relativa informativa di bilancio delle singole componenti
- Conferma che il revisore di Gruppo è stato informato dell'entità delle parti correlate dell'impresa e di tutti i rapporti e operazioni realizzate con le medesime nell'ambito delle singole componenti
- Conferma che nella Nota Integrativa del bilancio consolidato sono state fornite tutte le necessarie informazioni richieste dal quadro normativo in tema di operazioni con parti correlate e che siano concluse a normali condizioni di mercato



**DOT
COM**

GRAZIE PER L'ATTENZIONE

Per informazioni di carattere generale: info@opendotcom.it

Per quesiti relativi al software PSR: psr@opendotcom.it

Sito: www.opendotcom.it

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili