

**Monica Peta**

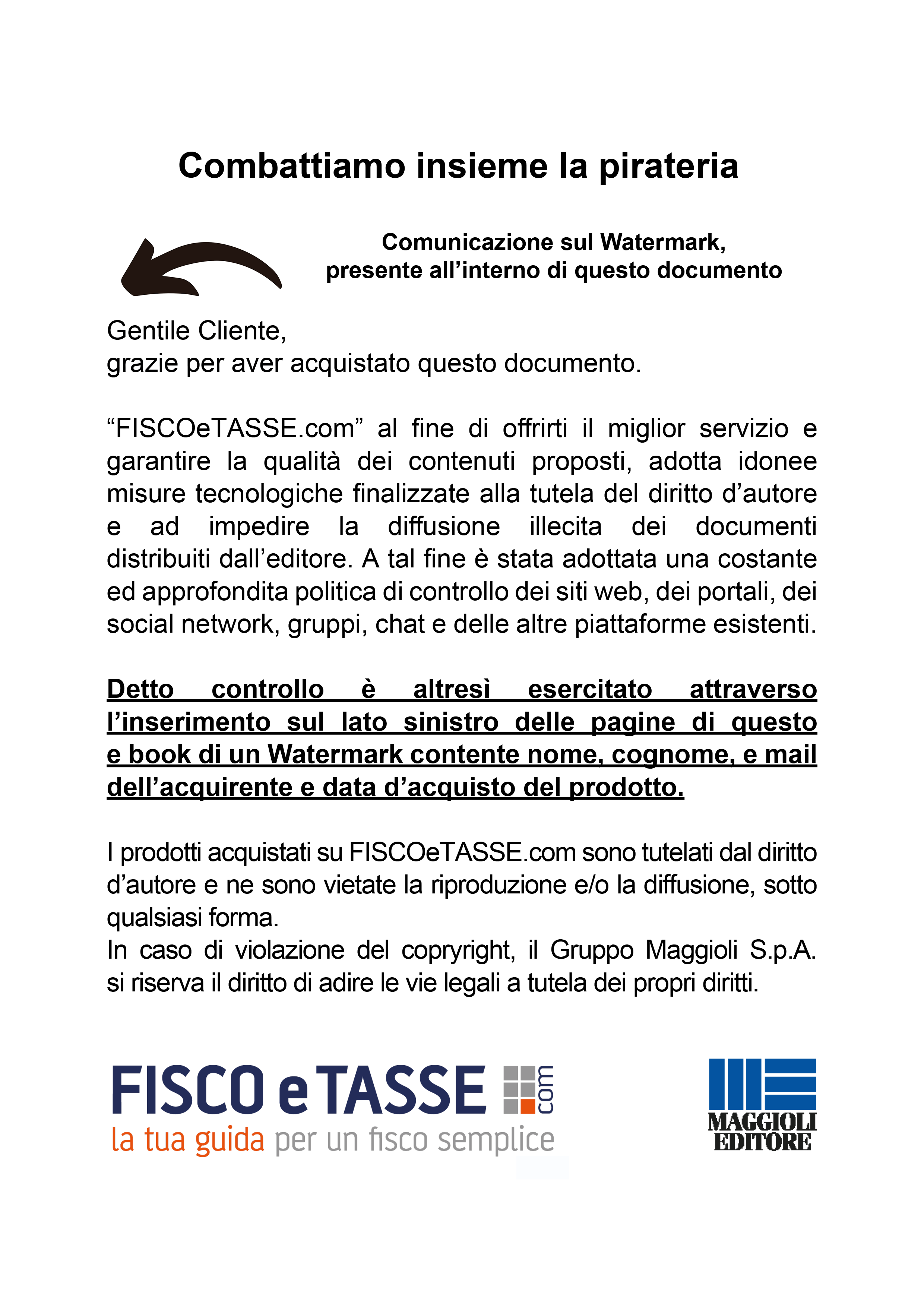
**LA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE**

**Aggiornato alla nota 17146 del Ministero del Lavoro**

**e delle Politiche Sociali pubblicata il 15 novembre 2022**

* **Principi di revisione ISA Italia 2022**
* **Rischio intrinseco e di controllo**
* **Procedure e tecniche di revisione legale**
* **Continuità aziendale**
* **Check list**



******

***Monica Peta***

Dottore Commercialista e Revisore Legale, Phd in Scienze Aziendali, già professore a contratto presso l’università Magna Graecia di Catanzaro per il corso di Analisi economico-finanziaria delle PMI.

Founder di M&P Compliance & Tax con sede a Roma, esperta in compliance aziendale integrata per le MPMI ed Enti del Terzo Settore, con competenze nel Modello231, Bilancio di Sostenibilità, secondo la Direttiva CSRD, Adeguati Assetti ex art. 2086 c.c., Crisi d’impresa e Sovraindebitamento. Sindaco di società e partecipate, già componente di CDA di aziende speciali.

Componente del Collegio dei Revisori dell’ODCEC di Roma, della Commissione Crisi da Sovraindebitamento dell’ODCEC di Roma, Componente del comitato scientifico della Fondazione ADR e crisi d’impresa del CNDCEC, del Comitato scientifico dell’Istituto per il Governo Societario, Socio Accademico Ordinario della Fondazione Accademia di Ragioneria, Componente del Comitato editoriale della Collana Unipace.

Docente per la formazione e alta formazione della Fondazione Telos dell’ ODCEC Roma, dell’ADR Center, della SAF Salento ODCEC di Lecce. Docente di Master di II livello dell’Unicusano; Docente dell’Università internazionale UniPace, delegazione di Roma; Relatore di convegni e webinar.

Autore di Fisco e Tasse, estensore di articoli per la Rivista di Notariato, la Rivista 231, la Rivista AML & Fintech, di NTPlus Diritto, Il Sole 24 Ore, autore e coautore di pubblicazioni in materia aziendale ed economica in Rirea, Maggioli, Collana Unipace.

**ISBN: 9788891660640**

Novembre 2022

© Copyright 2022 Maggioli

**www.fiscoetasse.com**

# Indice

[Premessa 10](#_Toc120009561)

[PARTE I - QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO 15](#_Toc120009562)

[1.](#_Toc120009563) [Il d.lgs 39/2010, il codice del terzo settore e la revisione legale dei bilanci degli ETS 15](#_Toc120009564)

[1.1 Il quadro normativo di riferimento fino ai nuovi principi di revisione ISA Italia 15](#_Toc120009565)

[1.1.1 Il Codice del Terzo Settore e la revisione legale dei bilanci: obbligo di legge e volontarietà 23](#_Toc120009566)

[1.2 La separazione tra controllo ammnistrativo, controllo contabile e controllo dei risultati ed il processo di aziendalizzazione 26](#_Toc120009567)

[1.3 La revisione degli ETS ed il RUNTS: nodi interpretativi e chiarimenti applicativi 29](#_Toc120009568)

[1.3.1 Il conferimento dell’incarico di revisione e governance degli Enti del Terzo 30](#_Toc120009569)

[1.3.2 Alcune casistiche 32](#_Toc120009570)

[1.3.3 Il deposito della relazione di revisione al bilancio tra obbligo o facoltà: i chiarimenti della Nota MLPS n. 17146 del 15 novembre 2022 33](#_Toc120009571)

[PARTE II - CONTENUTI E REGOLE DEI PRINCIPI DI REVISIONE 2022 35](#_Toc120009572)

[2.](#_Toc120009573) [Gli enti del terzo settore e la metodologia dell’ ISA ITALIA 315 (2022) 35](#_Toc120009574)

[2.1 La revisione legale dei conti dalle società agli ETS 35](#_Toc120009575)

[2.2 L’ ISA Italia 315 e l’attività di “*confirming amemdaments”:* i principi ISA ETS 37](#_Toc120009576)

[2.3 L’ identificazione e la valutazione del rischio 38](#_Toc120009577)

[2.3.1 La valutazione dei rischi di errori significativi 39](#_Toc120009578)

[2.3.2 Lo “spettro del rischio intrinseco” ed il rischio identificato 42](#_Toc120009579)

[2.4 La scalabilità e le specificità dell’ente 43](#_Toc120009580)

[2.5 L’imparzialità del revisore e le attività correlate 44](#_Toc120009581)

[2.6 La comprensione del contesto dell’ente e il quadro normativo sull’informazione finanziaria 46](#_Toc120009582)

[2.6.1 La natura e l’attività dell’ ETS 46](#_Toc120009583)

[2.7 La comprensione del sistema di controllo interno 48](#_Toc120009584)

[2.8 I fattori di rischio intrinseco di natura qualitativa 53](#_Toc120009585)

[2.9 La documentazione 55](#_Toc120009586)

[3.](#_Toc120009587) [Gli obietti generali del revisore ed il principio di indipendenza 56](#_Toc120009588)

[3.1 Gli “obiettivi generali di revisione”: i contenuti e le regole dell’ ISA Italia 200 56](#_Toc120009589)

[3.1.1 La “ragionevole sicurezza” 58](#_Toc120009590)

[3.2 La responsabilità del redattore del bilancio 59](#_Toc120009591)

[3.3 La responsabilità del Revisore 61](#_Toc120009592)

[3.3.1 Lo scetticismo professionale 62](#_Toc120009593)

[3.4 Il “Giudizio professionale” 63](#_Toc120009594)

[3.5 Gli elementi probativi sufficienti e appropriati e rischio di revisione 64](#_Toc120009595)

[3.5.1 Il “rischio di revisione” e di “individuazione” 65](#_Toc120009596)

[3.6 La natura dell’informativa finanziaria e le procedure di revisione 66](#_Toc120009597)

[3.6.1 La tempistica e l’ equilibrio tra costi e benefici della revisione 67](#_Toc120009598)

[3.7 Il mancato raggiungimento di un obiettivo di revisione 69](#_Toc120009599)

[4.](#_Toc120009600) [Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale 70](#_Toc120009601)

[4.1 Il principio SA Italia 250B applicato agli ETS: maggiori responsabilità per il revisore 70](#_Toc120009602)

[4.2 La pianificazione ed il contenuto delle verifiche periodiche 72](#_Toc120009603)

[4.2.1 I risultati e la documentazione 73](#_Toc120009604)

[4.3 Check list Disposizioni CTS e attività del revisore 75](#_Toc120009605)

[5.](#_Toc120009606) [La pianificazione dell’attività di revisione , la strategia ed il piano di revisione 76](#_Toc120009607)

[5.1 La pianificazione adeguata dell’attività di revisione contabile del bilancio 76](#_Toc120009608)

[5.1.1 La strategia generale di revisione 77](#_Toc120009609)

[5.1.2 Le attività preliminari, l’’indipendenza ed i principi etici 78](#_Toc120009610)

[5.1.3 Il piano di revisione e le procedure di valutazione 79](#_Toc120009611)

[5.1.4 La modifica delle decisioni in sede di pianificazione durante lo svolgimento della revisione 80](#_Toc120009612)

[6.](#_Toc120009613) [Le risposte del revisore al rischio identificato e valutato 82](#_Toc120009614)

[6.1 Le “risposte generali di revisione” e le “procedure conseguenti”: il principio ISA Italia 330 82](#_Toc120009615)

[6.1.1 Le procedure di conformità 84](#_Toc120009616)

[6.1.2 Alcune considerazioni sulle procedure di conformità 87](#_Toc120009617)

[6.1.3 I Controlli sui rischi significativi e le procedure di validità 88](#_Toc120009618)

[6.1.4 La rilevanza e le considerazioni sulle conferme esterne tra le procedure di validità 89](#_Toc120009619)

[6.2 L’ adeguatezza della presentazione di bilancio 91](#_Toc120009620)

[6.3 La documentazione 92](#_Toc120009621)

[7.](#_Toc120009622) [La formazione del giudizio e la relazione di revisione sul bilancio 94](#_Toc120009623)

[7.1 La valutazione degli elementi probativi e della significatività 94](#_Toc120009624)

[7.2 Le tipologie di “giudizio” 95](#_Toc120009625)

[7.3 La forma ed il contenuto della relazione di revisione 96](#_Toc120009626)

[7.3.1 Le altre sezioni e la responsabilità del redattore del bilancio 98](#_Toc120009627)

[7.3.2 La responsabilità del revisore 101](#_Toc120009628)

[7.4 Le informazioni supplementari e il giudizio di conformità 102](#_Toc120009629)

[7.5 Alcune considerazioni sul giudizio di continuità aziendale 104](#_Toc120009630)

[7.6 Uno schema di relazione di revisione al bilancio 2022 104](#_Toc120009631)

[PARTE III - IL BILANCIO E LA NORMA SULL’INFORMATIVA FINANZIARIA DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE 108](#_Toc120009632)

[8.](#_Toc120009633) [Le voci significative del bilancio degli ETS 108](#_Toc120009634)

[8.1 L’artico 13 e l’articolo 87 del Codice e l’obbligo della tenuta delle scritture contabili 108](#_Toc120009635)

[8.2 La struttura del bilancio 111](#_Toc120009636)

[8.2.1 Lo Stato Patrimoniale 113](#_Toc120009637)

[8.2.2 Il rendiconto gestionale 120](#_Toc120009638)

[8.2.3 La relazione di Missione 126](#_Toc120009639)

[8.3 Il principio di “rilevanza” delle informazioni nel Codice del Terzo Settore ed il principio di “rappresentazione veritiera e corretta” 127](#_Toc120009640)

[8.3.1 L’identikit dell’Ente 128](#_Toc120009641)

[8.3.2 Le informazioni patrimoniali-finanziarie e l’OIC 28 129](#_Toc120009642)

[8.3.3 Le informazioni su impegni e reinvestimento fondi 132](#_Toc120009643)

[8.3.4 Le informazioni sul funzionamento sociale 133](#_Toc120009644)

[8.3.5 L’obbligo di tenuta delle scritture contabili 135](#_Toc120009645)

[8.3.6 Dal piano dei conti al bilancio 136](#_Toc120009646)

[8.3.7 I libri contabili 138](#_Toc120009647)

[8.4 L’informazione sull’andamento economico ed il raggiungimento dello scopo sociale 139](#_Toc120009648)

[8.4.1 L’attività volontaristica, il peso dei costi e proventi figurativi: calcoli e criticità 143](#_Toc120009649)

[9.](#_Toc120009650) [I principi contabili nazionali e L’OIC 35. le poste contabili specifiche dell’ETS 146](#_Toc120009651)

[9.1 L’OIC 35: criteri, postulati e finalità 146](#_Toc120009652)

[9.2 La rilevazione ed il trattamento delle transazioni non sinallagmatiche 148](#_Toc120009653)

[9.2.1 Le erogazioni liberali 148](#_Toc120009654)

[9.3 La regola del *fair value* 151](#_Toc120009655)

[9.4 Alcune considerazioni sulle transazioni non sinallagmatiche 152](#_Toc120009656)

[9.4.1 Casi esemplificativi 152](#_Toc120009657)

[9.5 I proventi del 5 per mille 155](#_Toc120009658)

[9.6 La raccolta pubblica o privata di fondi 156](#_Toc120009659)

[9.7 Raccolta pubblica di fondi (RF) e rendiconto separato 157](#_Toc120009660)

[9.7.1 Compliance ed informativa sulla raccolta fondi: i chiarimenti della Nota MLPS n. 17146 del 15.11.2022 158](#_Toc120009661)

[9.8 Le quote associative dei soci fondatori 159](#_Toc120009662)

[9.9 La svalutazione delle immobilizzazioni materiali ed immateriali 159](#_Toc120009663)

[9.10 La “commercialità” o “non commercialità” delle attività 160](#_Toc120009664)

[9.11 Check list: specificità dell’ETS e disposizioni normative 163](#_Toc120009665)

[9.11.1 Le norme: artt. 5,8, 13,14,15 CTS 164](#_Toc120009666)

[9.12 L’analisi di raccordo tra OIC 35, Decreto MLPS ed obbligo della revisione legale del bilancio d’esercizio 168](#_Toc120009667)

[9.13 Rendiconto gestionale o rendiconto per cassa e vincoli sul patrimonio: dubbi applicativi e responsabilità dell’amministratore 169](#_Toc120009668)

[10.](#_Toc120009669) [La revisione legale delle poste di bilancio dell’ETS 171](#_Toc120009670)

[10.1 Aspetti introduttivi e pratici per la definizione del programma di revisione 171](#_Toc120009671)

[10.1.1. Le asserzioni 172](#_Toc120009672)

[10.1.2 Le procedure di valutazione, di conformità e di validità 173](#_Toc120009673)

[10.1.3 Le procedure di conferma esterna 175](#_Toc120009674)

[10.2 Le aree di bilancio specifiche dell’ETS e le procedure di revisione 178](#_Toc120009675)

[10.2.1 Riconoscimento dei ricavi/proventi 179](#_Toc120009676)

[10.2.2 Le principali fasi e procedure 180](#_Toc120009677)

[10.2.3 Valutazione del rischio 181](#_Toc120009678)

[10.2.4 Valutazione del rischio di controllo 181](#_Toc120009679)

[10.2.5 Conferma dei saldi dei crediti verso clienti/terzi 185](#_Toc120009680)

[10.2.6 Esempio di lettera di circolarizzazione 185](#_Toc120009681)

[10.3 Procedure di revisione degli acquisti 187](#_Toc120009682)

[10.3.1 Rilevazione dei costi 187](#_Toc120009683)

[10.3.2 Ciclo di acquisti: principali fasi e procedure 188](#_Toc120009684)

[10.3.3 Valutazione del rischio inerente del ciclo acquisti 188](#_Toc120009685)

[10.3.4 Valutazione del rischio di controllo nel ciclo acquisti 189](#_Toc120009686)

[10.3.5 Conferma dei saldi dei debiti verso fornitori 194](#_Toc120009687)

[10.3.6 Esempio di lettera di circolarizzazione 195](#_Toc120009688)

[10.4 Procedure di revisione del ciclo di tesoreria 196](#_Toc120009689)

[10.4.1 Rilevazione delle disponibilità liquide e dei debiti a medio lungo termine 196](#_Toc120009690)

[10.4.2 Valutazione del rischio di controllo nel ciclo tesoreria 197](#_Toc120009691)

[10.4.3 Verifiche di validità 198](#_Toc120009692)

[10.4.4 Circolarizzazione degli Istituti bancari e le verifiche sulle riconciliazioni bancarie 200](#_Toc120009693)

[10.4.5 Esempio di lettera di circolarizzazione 201](#_Toc120009694)

[10.5 La procedura di revisione del magazzino 202](#_Toc120009695)

[10.5.1. La rilevazione delle rimanenze 202](#_Toc120009696)

[10.5.2 Le principali fasi e procedure 203](#_Toc120009697)

[10.5.3 La separazione delle funzioni 203](#_Toc120009698)

[10.5.4 Valutazione del rischio 204](#_Toc120009699)

[10.5.5 Valutazione del rischio di controllo 204](#_Toc120009700)

[10.5.6 L’assistenza alle verifiche inventariali 208](#_Toc120009701)

[10.6 Le immobilizzazioni e le altre voi dell’ attivo circolante 209](#_Toc120009702)

[10.6.1 La rilevazione contabile delle immobilizzazioni materiali 210](#_Toc120009703)

[10.6.2 Valutazione del rischio inerente al ciclo degli investimenti 211](#_Toc120009704)

[10.6.3 Valutazione del rischio di controllo nel ciclo delle immobilizzazioni 211](#_Toc120009705)

[10.6.4 Analisi comparative nel ciclo immobilizzazioni 213](#_Toc120009706)

[10.6.5 Le verifiche di validità 214](#_Toc120009707)

[10.7 Valutazione del rischio nell’area titoli e partecipazioni 215](#_Toc120009708)

[10.7.1 Verifica di titoli e partecipazioni 216](#_Toc120009709)

[10.8 Verifica del Patrimonio netto ed il risultato di gestione “Avanzo/Disavanzo” 217](#_Toc120009710)

[10.8.1 Patrimonio netto: sistema dei controlli 218](#_Toc120009711)

[10.8.2 Revisione delle voci del patrimonio netto 218](#_Toc120009712)

[10.8.3 Le movimentazioni delle riserve 219](#_Toc120009713)

[10.8.4 Procedure di revisione del rendiconto gestionale 219](#_Toc120009714)

[Bibliografia 224](#_Toc120009715)

[Fonti normative e prassi 226](#_Toc120009716)

# Premessa

Il 1° settembre 2022, la Ragioneria Generale dello Stato, con la Determina n. 219019, ha adottato i nuovi principi di revisione internazionale ISA Italia elaborati dal CNDCEC[[1]](#footnote-1) su indirizzo del progetto dello IAASB “Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement”, il cui esito è consistito nella nuova versione del documento internazionale ISA 315 (2019) che si riflette nel corrispondente principio ISA Italia e che ha reso necessaria un’attività di conforming amendments degli altri principi[[2]](#footnote-2). Detta attività è avvenuta tenendo conto due considerazioni specifiche per gli Enti del Terzo Settore, ETS,

* quando i principi richiamano l’”impresa” o la “società” si intende fare riferimento anche agli ETS;
* quando i principi richiamano gli “amministratori” si intende fare riferimento anche agli organi di amministrazione degli ETS.

Di fatto, la Determina segna una linea divisoria a partire dai bilanci 2022 perché ha inteso recepire a seguito dell’entrata in vigore del D.lgs. 117/12 “Codice del Terzo Settore a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106”, le previsioni normative aventi ad oggetto la disciplina della revisione legale del bilancio degli ETS. In particolare, sono stati modificati i principi di revisione internazionali:

* ISA Italia nn. 200, 260 e 700; e
* SA Italia nn. 250B e 720B. L’estensione agli ETS del principio SA Italia 250B, rappresenta una vera e propria novità che si traduce in maggiori responsabilità per il revisore.

I principi specifici per gli ETS devono essere letti ed applicati secondo le regole, i contenuti e le linee guida del nuovo Isa Italia 315 che tratta della responsabilità del revisore nell’identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio, mediante:

* la comprensione dell’impresa e del contesto in cui opera, incluso
* il suo controllo interno.

I rischi a livello di bilancio possono riguardare in modo pervasivo il bilancio nel suo complesso e potenzialmente influenzano molte asserzioni. I rischi di errori significativi a livello di asserzioni comprendono due componenti

* + il rischio intrinseco afferisce la possibilità che un’asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un’informativa contenga un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, indipendentemente da qualunque controllo ad essa riferito
  + il rischio di controllo, descritto come il rischio che un errore, che potrebbe riguardare un’asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un’informativa e che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, non sia prevenuto, o individuato e corretto, in modo tempestivo dai controlli dell’impresa.

Il revisore esercita il proprio giudizio professionale nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile utilizzando lo scetticismo professionale[[3]](#footnote-3), valutando che possono esistere circostanze tali da rendere il bilancio significativamente errato. La responsabilità del revisore legata ai rischi di errori significativi include:

* + sia quelli derivanti comportamenti o eventi non intenzionali
  + sia quelli derivanti da frode.

Il processo di identificazione e valutazione dei rischi avviene attraverso le attività:

* di indagine presso la direzione e altre persone appropriate all’interno dell’impresa/ente, incluse le persone nell’ambito della funzione di revisione interna (laddove tale funzione sia presente) ;
* procedure di analisi comparativa;
* osservazioni e ispezioni.

Tali attività richiedono un approccio iterativo e dinamico legato alle specificità:

* + dell’impresa/ente e del contesto in cui opera,
  + del quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile,
  + del sistema di controllo interno dell’impresa in considerazione del fatto che le risposte generali di revisione sono influenzate dalla comprensione dell’ambiente di controllo da parte del revisore (ISA Italia 330).

Nell’acquisire tale comprensione il revisore può sviluppare aspettative iniziali sui rischi che possono essere ulteriormente perfezionate nel corso del processo di identificazione e valutazione degli stessi. Di conseguenza, il principio di revisione 315, congiuntamente al principio di revisione ISA Italia 330, richiede al revisore di riconsiderare le valutazioni del rischio e di modificare le risposte generali di revisione e le procedure di revisione conseguenti sulla base degli elementi probativi acquisiti mediante lo svolgimento delle procedure di revisione ovvero se vengono acquisite nuove informazioni. Il revisore, di conseguenza, deve porre attenzione al processo di (ri)definizione delle procedure di revisione la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in risposta ai rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di asserzioni.

L’Isa Italia 315 definisce la scalabilità con riferimento alle specificità delle imprese o ente. In particolare, le revisioni contabili di tutte le imprese o enti, indipendentemente dalla loro dimensione o complessità devono includere considerazioni specifiche per le entità meno complesse e per le entità più complesse, a seconda delle circostanze. Sebbene la dimensione possa essere un indicatore di complessità, è possibile che alcune imprese o enti di dimensioni minori siano complessi e alcune imprese o enti di grandi dimensioni siano meno complessi.

In particolare, la natura e l’estensione delle procedure di valutazione del rischio varierà in base alla natura e alle circostanze dell’impresa, con riferimento al grado di formalizzazione delle direttive, delle procedure, dei processi e dei sistemi dell’impresa. Il revisore utilizza il giudizio professionale per determinare la natura e l’estensione delle procedure di valutazione del rischio da svolgere al fine di rispettare le regole del principio Isa Italia 315. Sebbene il grado di formalizzazione delle direttive, delle procedure, dei processi e dei sistemi di un’impresa possa variare, il revisore è comunque tenuto ad acquisirne la comprensione.

Ciò trova giustificazione nella finalità propria della revisione legale intesa ad attestare la trasparenza e la credibilità delle aziende ed enti, per i quali i bilanci rappresentano un elemento di comunicazione qualificata verso gli stakeholders, tra i quali: associati, clienti, fornitori, donatori, finanziatori pubblici e privati.

Il volume, con l’intento di cogliere gli aspetti principali di quanto detto fin qui, si articola in tre parti:

1. la parte prima offre un esame del contesto normativo necessario al fine di inquadrare correttamente i requisiti, gli ambiti di attività e le responsabilità del revisore ai sensi del D. Lgs. 39/2010, alla luce del Codice del Terzo Settore;
2. la seconda parte esamina in maniera completa la metodologia ISA Italia per lo svolgimento di un incarico di revisione legale dei conti;
3. la terza parte è dedicata all’esame dei principali aspetti specifici degli Enti del Terzo Settore rilevanti per la revisione dei bilanci. Questa parte è innovativa con riferimento ai nuovi ISA Italia applicati agli ETS, ed in particolare al principio SA 250B, intende rappresentare un indispensabile compendio alla revisione delle singole poste di bilancio degli ETS, dopo aver riepilogato sinteticamente i principi contabili applicabili a ciascuna area del bilancio e la norma sull’informativa finanziaria, la sezione fornisce:

* esempi, moduli e checklist necessari per la programmazione e lo svolgimento della revisione legale (in conformità agli Isa Italia 2022);
* utili strumenti operativi per lo svolgimento dell’attività di revisione contabile. Contiene inoltre spunti di riflessione in merito alla declinazione dei principi di revisione ISA Italia (2022) nelle principali attività da svolgere lungo la fase di verifica dei valori finali di bilancio. In particolare, si descrivono le procedure di revisione da seguire per i vari cicli di operazioni in cui il revisore raggruppa generalmente le aree di bilancio:
* area di interesse generale: vendite /ricavi-proventi; acquisti e debiti verso fornitori;
* area di tesoreria e passività finanziarie a medio-lungo termine;
* area magazzino e rimanenze;
* area immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie e altre voci dell’attivo circolante;
* are patrimonio netto, altre passività e rendiconto gestionale.

Si sofferma, inoltre:

* sulle procedure di conferma dei saldi dei crediti verso clienti;
* sulle principali tipologie di test di validità, comprese le procedure di circolarizzazione dei clienti, fornitori;
* sui test di sostanza delle voci di cassa e banche e delle immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie;
* sulle procedure di osservazione fisica del magazzino.

Riguardo gli adempimenti successivi legati al deposito al RUNTS , sotto il profilo sistemico, la recente Nota n. 17146 del 15 novembre 2022 , del Ministero Lavoro Politiche Sociali, MLPS, ha eliminato ogni dubbio sulla ricomprensione della relazione di revisione all’interno dell’obbligo di deposito di cui all’art. 48 comma 3 del CTS. Tale ricomprensione è avvalorata dalla previsione dell’articolo 3, comma 2 del CTS, che permette, in via analogica, di integrare l'art. 48, comma 3, con l’articolo 2435 del Codice civile. Del resto, la relazione del revisore legale dei conti, come quella dell'organo di controllo, sono emesse, unitamente ai bilanci, a disposizione dell'organo cui è demandata l'approvazione di questi ultimi, come per le società.

A conclusione della presente premessa, chi scrive non può non citare tra le novità introdotte dal Decreto Correttivo, D.lgs. 5 ottobre 2022, n. 163, recante disposizioni integrative e correttive del D.lgs. 28 febbraio 2021, n. 36, in tema di riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi e di lavoro sportivo data 2 novembre 2022 in vigore a partire da 17 novembre 2017 la novella del testo dell’art. 6, D.lgs. n. 36/2021, per la quale gli enti sportivi dilettantistici possono assumere la forma giuridica di ETS (ai sensi dell’art. 4, comma 1, D.lgs. n. 117/2017) quando esercitano, come attività di interesse generale l’«organizzazione e la gestione di attività sportive dilettantistiche» e sono iscritti sia al Registro Unico Nazione del Terzo Settore (RUNTS), sia al nuovo Registro delle Attività Sportive (RAS), di cui all’art. 10, D.lgs. n. 36/2021. L’effetto, sotto il profilo qui trattato, è l’allargamento della platea di Enti del Terzo Settore rientranti nel perimetro della revisione legale obbligatoria o volontaria del D. Lgs, 39/2010.

# PARTE I - QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

# 1.

# Il d.lgs 39/2010, il codice del terzo settore e la revisione legale dei bilanci degli ETS

## 1.1 Il quadro normativo di riferimento fino ai nuovi principi di revisione ISA Italia

Il quadro normativo generale di riferimento della revisione legale dei conti si articola in fonti:

* primarie: nazionali e comunitarie; e
* secondarie: testi dei regolamenti ministeriali di attuazione, decreti ministeriali di natura non regolamentare, documenti integrativi delle fonti; Determina della Ragioniere generale dello Stato, Circolari e Guide operative.

Tra le fonti primarie si elencano:

* il D.lgs. 39/2010 modif. dal D.lgs. 135/2016 - Attuazione della Dir. 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le Dir. 78/660/CEE e 83/349/CEE, e che abroga la Dir. 84/253/CEE;
* il D.lgs. 58/98 (TUF);
* la Dir. 2006/43/CE modificata dalla Dir. 2014/56/UE del 16 aprile 2014;
* il Reg. (UE) 537/2014 del 16 aprile 2014 sui requisiti specifici relativi alla revisione legale dei conti di enti di interesse pubblico e che abroga la Decisione 2005/909/CE della Commissione.

Tra le fonti secondarie:

* il Decreto del Ministro della giustizia, di concerto con il Ministro dell’economia e delle finanze, del 19 gennaio 2016, n. 63 Regolamento per l’attuazione della disciplina dell’esame di idoneità professionale per l’abilitazione all’esercizio della revisione legale;
* il Decreto del Ministro dell’economia e delle finanze dell’8 gennaio 2013, n. 16 Regolamento concernente la gestione della "Sezione dei revisori inattivi", in attuazione dell'art. 8 c. 2 del D.lgs. 39/2010;
* il Decreto del Ministro dell’economia e delle finanze del 28 dicembre 2012, n. 261 Regolamento concernente i casi e le modalità di revoca, dimissioni e risoluzione consensuale dell'incarico di revisione legale, in attuazione dell'art. 13 c. 4 D.lgs. 39/2010;
* il Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 25 giugno 2012, n. 146 Regolamento riguardante il tirocinio per l'esercizio dell'attività di revisione legale, in applicazione dell'art. 3 D.lgs. 39/2010 recante attuazione della Dir. 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati;
* il Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 20 giugno 2012, n. 145 Regolamento in applicazione degli artt. 2 c. 2, 3, 4 e 7 D.lgs. 39/2010 recante attuazione della Dir. 2006/43/CE in materia di revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati;
* il Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 20 giugno 2012, n. 144 Regolamento concernente le modalità di iscrizione e cancellazione dal Registro dei revisori legali, in applicazione dell’art. 6 D.lgs. 39/2010 recante attuazione della Dir. 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati.

Tra i decreti non regolamentari in vigore:

* il Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 5 dicembre 2016, che riguarda la “Determinazione del contributo annuale a carico degli iscritti nel registro dei revisori legali”;
* il Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 1° ottobre 2012 che contiene le disposizioni per la “Determinazione dell'entità e delle modalità di versamento degli oneri in misura fissa previsti dal D.lgs. 39/2010 in materia di revisione legale dei conti e dei relativi regolamenti attuativi";
* il Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 24 settembre 2012 inerente all’istituzione presso il Ministero dell'economia e delle finanze della Commissione centrale per i revisori contabili.

Completano l’applicabilità delle norme gli specifici documenti pubblicati da diversi enti (MEF, Ragioneria Generale dello Stato, CNDCEC, Assirevi, ecc.) i quali integrano, sul piano delle fonti, il quadro normativo di riferimento, tra questi le determine di adozione dei principi di revisione internazionali ISA Italia, della Ragioneria dello Stato, di seguito rappresentate in uno schema di sintesi, fino all’all’ultima del 1 settembre 2020, n. 219019 che adotta i nuovi principi ISA Italia in vigore a partire dai bilanci 2022 e successivi, per tener conto delle modifiche apportate dal progetto IAASB[[4]](#footnote-4).

**Tab. 1 Sintesi delle determine della Ragioneria Generale dello Stato per l’adozione dei principi ISA Italia in ordine cronologico**

|  |  |
| --- | --- |
| **ISA Italia** | |
| **01/09/2022** | Nuova versione dei principi di revisione internazionali ISA Italia per tenere conto delle modifiche apportate ai principi  di revisione internazionali ISA dallo IAASB. L’aggiornamento ha riguardato i principi di revisione n. 200, 210, 230,  240, 250, 260, 265, 300, 315, 320, 330, 402, 450, 500, 501, 505, 510, 520, 530, 540, 550, 560, 570, 580, 600, 610,  620, 700, 701, 705, 706, 710 e 720, nonché i principi di revisione(SA Italia) n. 250B, 700B e 720B. La versione  aggiornata dei suddetti principi si applica alle revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano  dal 1° gennaio 2022 o successivamente |
| **11/02/2022** | Approvazione ISA Italia 700B “Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale con riferimento al bilancio redatto secondo il formato elettronico unico di comunicazione(ESEF - European Single Electronic Format)”e le versioni aggiornate dell’Introduzione e del Glossario dei termini. I nuovi documenti si utilizzano a decorrere dalla revisione dei bilanci aventi inizio al 1° gennaio 2021 o successivamente. |
| **03/08/2020** | Aggiornamento degli ISA Italia n. 200, n. 210, n. 220, n. 230, n. 240, n. 250, n. 260, n. 265, n. 300, n. 315, n. 320, n. 330, n. 402, n. 450, n. 500, n. 540, n. 550, n. 580, n. 610, n. 700, n. 701 e n. 705. Le nuove versioni entrano in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2020 o successivamente |
| **12/01/2018** | Aggiornamento degli ISA Italia n. 200, n. 210, n. 220, n. 230, n. 510, n. 540 e n. 600, sostituendo le precedenti versioni pubblicate nel 2014 |
| **31/07/2017** | Adozione dei nuovi standard ISA 260 (Revised), ISA 570 (Revised), ISA 700 (Revised), ISA 701 (New), ISA 705 (Revised), ISA 706 (Revised) e ISA 710 (Revised) |
| **15/06/2017** | Adozione dello standard ISA 720B concernente 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 assetti proprietari |
| **23/12/2014** | Adozione dei principi di revisione ISA Italia, in attuazione degli artt. 11 e 12 D.lgs. 39/2010 |

I nuovi principi di revisione sono costituiti da:

* più di 30 principi di revisione internazionali (ISA Italia: sono la rielaborazione degli *International Standards on Auditing* – ISA, nella loro versione *Clarified* 2009);
* principi di revisione nazionali, predisposti al fine di adempiere a disposizioni normative e regolamentari dell’ordinamento italiano non previste dagli ISA:
  + - le verifiche periodiche in materia di regolare tenuta della contabilità sociale, SA Italia 250 B;
    - l’espressione, nell’ambito della relazione di revisione, del giudizio sulla coerenza delle informazioni contenute nella relazione sulla gestione e di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari, SA Italia 720B;
    - i compiti riguardanti il formato elettronico unico del bilancio (Esef - European Single Electronic Format) principio di revisione SA Italia 700B, "Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale con riferimento al bilancio redatto secondo il formato elettronico unico di comunicazione (ESEF - European Single Electronic Format)"[[5]](#footnote-5).

Le formule e gli strumenti operativi di seguito rappresentati, D. Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 sono adattati all’ente ovvero applicate in considerazione delle specificità delle poste contabili oggetto di revisione legale e controllo.

**Tab. 2 Principi di Revisione Internazionali ISA Italia 2022 (vigenti**)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Modifiche apportate con Determina del n. 219019 datata 01/09/2022** | | | | | |
| Principi ISA Italia | ISA 315 | IESBA Code | (SA Italia) n. 700B | Enti del Terzo Settore | Modifiche editoriali |
| ISA 200 | √ | √ | √ | √ |  |
| ISA 210 | √ |  | √ |  |  |
| ISA 230 | √ |  | √ |  |  |
| ISA 240 | √ | √ |  |  |  |
| ISA 250 | √ | √ |  |  |  |
| SA 250B |  |  |  | √ |  |
| ISA 260 | √ | √ | √ | √ |  |
| ISA 265 | √ |  |  |  |  |
| ISA 300 | √ |  |  |  |  |
| ISA 315 | √ |  |  |  |  |
| ISA 320 |  |  |  |  | √ |
| ISA 330 | √ |  |  |  |  |
| ISA 402 | √ |  |  |  |  |
| ISA 450 |  |  |  |  | √ |
| ISA 500 | √ |  |  |  |  |
| ISA 501 | √ |  |  |  |  |
| ISA 505 |  |  |  |  | √ |
| ISA 510 |  |  |  |  | √ |
| ISA 520 |  |  |  |  | √ |
| ISA 530 | √ |  |  |  |  |
| ISA 540 | √ |  |  |  |  |
| ISA 550 | √ |  |  |  |  |
| ISA 560 |  |  |  |  | √ |
| ISA 570 |  |  | √ |  |  |
| ISA 580 |  |  | √ |  |  |
| ISA 600 | √ |  | √ |  |  |
| ISA 610 | √ | √ |  |  |  |
| ISA 620 | √ | √ |  |  |  |
| ISA 700 |  | √ | √ | √ |  |
| SA 700B |  |  |  |  | √ |
| ISA 701 | √ |  |  |  |  |
| ISA 705 |  |  | √ |  |  |
| ISA 706 |  |  | √ |  |  |
| ISA 710 |  |  | √ |  |  |
| ISA 720 |  | √ |  |  |  |
| SA 720B |  |  |  | √ |  |

**Tab.3 Tabella di dettaglio Principi di revisione internazionali ISA Itala 2022**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **ISA ITALIA** | | |
| **N.** | **Titolo** | **RGS - Determina di pubblicazione** |
| 200 | OBIETTIVI GENERALI DEL REVISORE INDIPENDENTE E SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE IN CONFORMITÀ AI PRINCIPI DI REVISIONE INTERNAZIONALI  (ISA ITALIA) | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 210 | ACCORDI RELATIVI AI TERMINI DEGLI INCARICHI DI REVISIONE | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 220 | CONTROLLO DELLA QUALITÀ DELL’INCARICO DI REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO | Prot. n. 153936  del 3 agosto 2020 |
| 230 | LA DOCUMENTAZIONE DELLA REVISIONE CONTABILE | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 240 | LE RESPONSABILITA’ DEL REVISORE RELATIVAMENTE ALLE FRODI NELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 250 | LA CONSIDERAZIONE DI LEGGI E REGOLAMENTI NELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 250B | LE VERIFICHE DELLA REGOLARE TENUTA DELLA CONTABILITA' SOCIALE | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 260 | COMUNICAZIONE CON I RESPONSABILI DELLE ATTIVITA' DI GOVERNANCE | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 265 | COMUNICAZIONE DELLE CARENZE NEL CONTROLLO INTERNO AI RESPONSABILI DELLE ATTIVITÀ DI GOVERNANCE ED ALLA DIREZIONE | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 300 | PIANIFICAZIONE DELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 315 | IDENTIFICAZIONE E VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 320 | SIGNIFICATIVITÀ NELLA PIANIFICAZIONE E NELLO SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 330 | LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 402 | CONSIDERAZIONI SULLA REVISIONE CONTABILE DI UN'IMPRESA CHE ESTERNALIZZA ATTIVITA' AVVALENDOSI DI FORNITORI DI SERVIZI | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 450 | VALUTAZIONE DEGLI ERRORI IDENTIFICATI NEL CORSO DELLA REVISIONE CONTABILE | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 500 | ELEMENTI PROBATIVI | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 501 | ELEMENTI PROBATIVI – CONSIDERAZIONI SPECIFICHE SU DETERMINATE VOCI | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 505 | CONFERME ESTERNE | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **ISA ITALIA** | | |
| **N.** | **Titolo** | **RGS - Determina di pubblicazione** |
| 510 | PRIMI INCARICHI DI REVISIONE CONTABILE – SALDI DI APERTURA | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 520 | PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 530 | CAMPIONAMENTO DI REVISIONE | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 540 | REVISIONE DELLE STIME CONTABILI E DELLA RELATIVA INFORMATIVA | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 550 | PARTI CORRELATE | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 560 | EVENTI SUCCESSIVI | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 570 | CONTINUITA' AZIENDALE | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 580 | ATTESTAZIONI SCRITTE | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 600 | LA REVISIONE DEL BILANCIO DEL GRUPPO – CONSIDERAZIONI SPECIFICHE (INCLUSO IL LAVORO DEI REVISORI DELLE COMPONENTI | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 610 | UTILIZZO DEL LAVORO DEI REVISORI INTERNI | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 620 | UTILIZZO DEL LAVORO DELL’ESPERTO DEL REVISORE | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 700 | FORMAZIONE DEL GIUDIZIO E RELAZIONE SUL BILANCIO | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 700B | LE RESPONSABILITA’ DEL SOGGETTO INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE CON RIFERIMENTO AL BILANCIO REDATTO SECONDO IL FORMATO ELETTRONICO UNICO  DI COMUNICAZIONE (ESEF - European Single Electronic Format) | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 701 | COMUNICAZIONE DEGLI ASPETTI CHIAVE DELLA REVISIONE CONTABILE NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 705 | MODIFICHE AL GIUDIZIO NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 706 | RICHIAMI D’INFORMATIVA E PARAGRAFI RELATIVI AD ALTRI ASPETTI NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 710 | INFORMAZIONI COMPARATIVE - DATI CORRISPONDENTI E BILANCIO COMPARATIVO | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 720 | LE RESPONSABILITÀ DEL REVISORE RELATIVAMENTE ALLE ALTRE INFORMAZIONI PRESENTI IN DOCUMENTI CHE CONTENGONO IL BILANCIO OGGETTO DI REVISIONE  CONTABILE | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |
| 720B | LE RESPONSABILITA' DEL SOGGETTO INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE RELATIVAMENTE ALLA RELAZIONE SULLA GESTIONE E AD ALCUNE SPECIFICHE INFOMAZIONI CONTENUTE NELLA RLEAZIONE SUL GOVERNO SOCIETARIO E GLI ASSETTI PROPRIETARI | Prot. n. 219019 datata 01/09/2022 |

### 1.1.1 Il Codice del Terzo Settore e la revisione legale dei bilanci: obbligo di legge e volontarietà

La riforma del Terzo Settore[[6]](#footnote-6) - Decreto legislativo 3 luglio 2017 n.117 e ss.mm.ii. -, “CTS” ha provveduto al riordino e alla revisione complessiva della disciplina vigente in materia, civilistica, fiscale e della revisione legale definendo degli Enti Terzo Settore, ETS. Sono ETS ai sensi dell'articolo 4 del Codice, se iscritti al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore “Runts”:

* le organizzazioni di volontariato (ODV) (artt. 32 e ss.);
* le associazioni di promozione sociale (APS) (artt. 35 e ss.);
* gli enti filantropici (artt. 37 e ss.);
* le imprese sociali, incluse le cooperative sociali (art. 40);
* le reti associative (artt. 41 e ss.);
* le società di mutuo soccorso (SOMS) (artt. 42 e ss.);
* le associazioni riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale di cui all'art. 5, CTS in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi;
* gli enti religiosi civilmente riconosciuti possono essere considerati ETS limitatamente allo svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'art. 5 del Codice.

In più, a partire da 17 novembre 2017 (data di entrata in vigore) il Decreto Correttivo, D.lgs. 5 ottobre 2022, n. 163, recante disposizioni integrative e correttive del D.lgs. 28 febbraio 2021, n. 36, in tema di riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi e di lavoro sportivo data 2 novembre 2022 ha previsto che ai sensi del testo novellato dell’art. 6, D.lgs. n. 36/2021, gli enti sportivi dilettantistici possono assumere la forma giuridica di ETS, costituiti ai sensi dell’art. 4, comma 1, D.lgs. n. 117/2017, che esercitano, come attività di interesse generale, l’«organizzazione e la gestione di attività sportive dilettantistiche» e sono iscritti sia al Registro Unico Nazione del Terzo Settore (RUNTS), sia al nuovo Registro delle Attività Sportive (RAS), di cui all’art. 10, D.lgs. n. 36/2021 .

Di conseguenza non sono Enti del Terzo Settore:

* le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del Decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165;
* le formazioni e le associazioni politiche;
* i sindacati;
* le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche;
* le associazioni di datori di lavoro;
* gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti, con le eccezioni specificamente previste ai sensi dell'art. 4, comma 2 del Codice.

Le imprese sociali, di cui al D. Lgs 112/2017, acquisiscono la qualifica di Enti del terzo settore a seguito dell’iscrizione nell’apposita sezione del Registro delle Imprese (art. 11, co. 3). Così pure le cooperative sociali e le società di mutuo soccorso che sono iscritte nell’apposita sezione presso il Registro delle Imprese e sono espressamente richiamate dall’articolo 40 e dall’articolo 42 del CTS.

Gli enti che assumono la qualifica di ETS devono redigere il bilancio di esercizio ai sensi dell’articolo 13 del CTS, formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale, con l’indicazione, dei proventi e degli oneri, dell’ente, e dalla relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l’andamento economico e gestionale dell’ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

Lo stesso articolo stabilisce che il bilancio degli ETS deve essere redatto in conformità alla modulistica definita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali del 5 marzo 2020 che ha introdotto i modelli di predisposizione del bilancio. In aggiunta, nel febbraio 2022, l’Organismo Italiano di Contabilità (OIC) ha emanato il principio contabile l’ OIC 35, “Principio Contabile ETS”, avente lo scopo di disciplinare *i criteri per:*

* *la presentazione dello stato patrimoniale, del rendiconto gestionale e della relazione di missione degli enti del Terzo Settore, con particolare riguardo alla loro struttura e al loro contenuto; e*
* *la rilevazione e valutazione di alcune fattispecie tipiche degli enti del Terzo Settore*”.

L’art. 31 del Codice prevede inoltre l’obbligo per le associazioni, riconosciute o non riconosciute, e le fondazioni del Terzo settore di nominare un revisore legale dei conti quando l’Ente:

* ha costituito patrimoni destinati ai sensi dell’articolo 10 CTS;
* superi, per due esercizi consecutivi, “due dei seguenti limiti:

1. totale dell’attivo dello stato patrimoniale: 1.100.000,00 euro;
2. ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 2.200.000,00 euro;
3. dipendenti occupati in media durante l’esercizio: 12 unità”.

Il D.M. 5 marzo 2020 ha chiarito inoltre che “*Il soggetto incaricato, in conformità all’art. 31 del decreto legislativo n. 117/2017 e successive modificazioni ed integrazioni, della revisione legale dei conti esprime con apposita relazione, ai sensi dell’art. 14 del decreto legislativo n. 39/2010*[[7]](#footnote-7)*, un giudizio sul bilancio composto da stato patrimoniale, rendiconto gestionale e parte della relazione di missione che illustra le poste di bilancio. La relazione del revisore legale ex art. 14 del decreto legislativo n. 39/2010 comprende anche il giudizio di coerenza con il bilancio, ai sensi della lettera e), comma 2, della parte della relazione di missione che illustra l’andamento economico e finanziario dell’ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie, nonché il giudizio di conformità della medesima parte della relazione di missione con le norme di legge e la dichiarazione sugli errori significativi anch’essa prevista dalla lettera e), comma 2, art. 14 del decreto legislativo n. 39/2010.*

La revisione legale può essere anche affidata all’organo di controllo dell’ETS costituito ai sensi del comma 6 dell’art. 30 CTS: *“……L’organo di controllo […] può esercitare inoltre, al superamento dei limiti di cui all’articolo 31, comma 1, la revisione legale dei conti. In tal caso l’organo di controllo è costituito da revisori legali iscritti nell’apposito registro*”.

Quando la revisione legale non prevista per obbligo di legge, l’ETS può volontariamente affidare l’incarico della revisione legale secondo quanto previsto dallo statuto.

Come per le società, la revisione legale degli ETS si svolge nel rispetto dei Principi di revisione internazionali ISA Italia elaborati ai sensi dell’articolo 11 del D. Lgs 39/2010. Di recente, con determina n. 210919 del 1° settembre 2022, la Ragioneria Generale dello Stato con l’adozione dei nuovi principi di revisione che ha previsto un’attività di *confirming amendenents* secondo l’indirizzo del progetto IAASB **“***Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement***”**, ha recepito le esigenze legate alle previsioni normative della Riforma del Terzo settore relativamente alla disciplina della revisione legale del bilancio degli ETS. In particolare, sono stati modificati i principi di revisione internazionali (ISA Italia) nn. 200, 260 e 700 e i principi di revisione (SA Italia) nn. 250B e 720B alla luce di due “Considerazioni specifiche per gli ETS” di introduzione ai nuovi principi: ove i principi non lo prevedano espressamente,

* quando si richiama l’”impresa” o la “società” si intende fare riferimento anche agli ETS;
* quando si richiamano gli “amministratori” si intende fare riferimento anche agli organi di amministrazione degli ETS.

## 1.2 La separazione tra controllo ammnistrativo, controllo contabile e controllo dei risultati ed il processo di aziendalizzazione

Il codice del Terzo Settore ha separato (quale novità) le funzioni di:

* controllo amministrativo, di competenza dell’organo di controllo, e
* controllo contabile e dei risultati, di competenza della società di revisione o revisore legale, ad eccezione dei casi di accentramento delle due funzioni nell’organo di controllo.

Detta separazione si giustifica nel più ampio processo di aziendalizzazione degli Enti del Terzo Settore di fatto avviato dalla Riforma che al tempo stesso integra le specificità proprie di ETS (ente di interesse generale non lucrativo).

Di seguito si indicano gli aspetti definitori delle diverse forme di controllo.

***Controllo amministrativo***

Il controllo amministrativo ha ad oggetto la verifica della corretta e puntuale osservanza delle norme che disciplinano i rapporti interni all'ente nonché delle norme che regolano i rapporti tra l'azienda ed enti e autorità terze in generale. I controlli, nello specifico, si concentreranno:

* 1. sugli **atti costitutivi e loro modifiche** e sulle relative procedure di comunicazione agli organi preposti al controllo;
  2. sull'**attuazione** di quanto previsto dall'atto costitutivo e dallo statuto;
  3. sulla **coerenza** degli organi statutari con le relative norme di legge;
  4. sulla **regolarità** della composizione degli organi di amministrazione, direzione e controllo, per i quali deve essere fatta particolare attenzione a situazioni di potenziale conflitto di interessi, facendo riferimento per analogia, ove possibile, alle norme vigenti per le società commerciali;
  5. sulla **regolarità di funzionamento** degli organi di amministrazione, direzione e controllo, verificando, tra l'altro, il rispetto delle formalità di convocazione, dei quorum costitutivi e delle procedure di accertamento delle presenze, la presenza e la regolarità dei libri verbali degli organi collegiali, anche in termini di bollatura, raccomandata ancorché non obbligatoria;
  6. sulla **correttezza** e il rispetto delle procedure di ammissione e cancellazione dei soci, per gli enti a base associativa, e sulla corretta tenuta dei relativi libri;
  7. sulla **regolare convocazione** e **costituzione** delle adunanze degli organi collegiali, oltre che sulla coerenza dell'ordine del giorno con le loro effettive competenze e sul rispetto dello statuto nelle decisioni adottate.

***Controllo contabile***

Il controllo contabile ha ad oggetto la consistenza patrimoniale dell'ente e le opportune forme di garanzia assunte a tutela del patrimonio, nonché la corretta tenuta della **contabilità aziendale** (periodica, tra le novità degli ISA Italia 2022).

Esso è volto a verificare, in particolare:

1. l'**adeguatezza del patrimonio esistente** a far fronte alle obbligazioni assunte, oltre al rispetto di eventuali limiti minimi di capitalizzazione;
2. l'**esistenza e il rispetto di eventuali vincoli** gravanti sul patrimonio aziendale, nonché l'adeguatezza della loro rappresentazione nel prospetto di movimentazione fondi;
3. l'**adeguatezza** della registrazione in **inventario** dei beni materiali e immateriali e della conservazione degli stessi, oltre alla distinzione tra questi e i beni di terzi che si trovano nella disponibilità dell'azienda;
4. l'**esistenza** e la **misura** delle disponibilità finanziarie e liquide dell'ente, l'**adeguatezza** delle misure per la loro custodia e i soggetti deputati al loro uso;
5. soggetto che detiene il **potere gestionale** dell'ente e se tale potere sia stato legittimamente attribuito (*governance*);
6. la **consistenza** dei **crediti** e delle **obbligazioni**, oltre al loro soddisfacimento;
7. l'esistenza di **pendenze giudiziarie** e degli adeguati strumenti di difesa;
8. l'esistenza di assicurazioni a favore di chi opera nell'ETS, indipendentemente dalla natura e dall'incarico ricoperto dai diversi soggetti operanti;
9. l'esistenza e la congruità del sistema di rilevazione contabile dell'ente, la presenza di apposito ufficio amministrativo, l'adeguatezza delle procedure di rilevazione dei fatti amministrativi, di archiviazione e di conservazione dei documenti; in mancanza di ufficio amministrativo, il revisore controllerà l'esistenza di un regolare contratto con il professionista esterno deputato alla tenuta della contabilità e all'espletamento delle pratiche amministrativo-contabili;
10. la **correttezza** e **coerenza** del **piano dei conti**, l'esistenza di un'**adeguata contabilità separata** per le attività commerciali eventualmente svolte dall'ente, la regolarità e correttezza della tenuta delle scritture contabili.

Il revisore deve altresì determinare:

* quale forma di bilancio sia applicabile all'azienda oggetto di revisione e se il documento effettivamente prodotto rispetta la modulistica di bilancio approvata con DM 5 marzo 2020;
* esprimere, nella propria relazione, in merito alla chiarezza del bilancio e dei documenti ad esso allegati e se questi, intesi nel loro complesso, abbiano la capacità informativa propria dei documenti consuntivi o preventivi. La chiarezza si basa anche sulla descrizione qualitativa delle attività dell'ente;
* accertare, infine, la corrispondenza del bilancio alle scritture contabili e la congruità dei criteri di valutazione adottati.

Fiscalmente, per determinare la commercialità o non commercialità della singola attività di interesse generale occorre comparare (art. 79, c. 2, CTS):

* da un lato, i costi effettivi sostenuti (vedremo in seguito come interpretare tale espressione);
* dall’altro la somma dei corrispettivi percepiti e dei contributi da convenzione o accreditamento.

In linea generale, tali attività si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi. Un’interpretazione letterale della norma consente di includere tra i costi effettivi solo i costi effettivamente sostenuti, gli esborsi monetari effettuati dall’ETS per la specifica attività, in particolare, i costi diretti e indiretti della specifica attività non commerciale. Tale interpretazione, tuttavia, non tiene conto del valore economico degli apporti gratuiti di cui possa fruire l’ETS (ad es. il lavoro dei volontari), i c.d. costi figurativi.

***Controllo dei risultati***

Il controllo dei risultati è uno dei compiti primari degli amministratori e dei manager dell'Ente del Terzo Settore e riguarda l'efficacia istituzionale, l'efficienza e l'economicità. Il revisore, da parte sua, deve sollecitare gli amministratori e i manager a tale controllo e in particolare dovrà verificare:

1. per quanto concerne l'**efficacia**, l'esistenza di adeguati strumenti di controllo sulla quantità e qualità degli interventi posti in essere;
2. per quanto concerne l'**efficienza**, l'esistenza di adeguati strumenti di controllo sulla relazione tra le risorse impiegate per la sopravvivenza e lo sviluppo dell'organizzazione (raccolta fondi, amministrazione, ecc.) e quelle impiegate nelle aree istituzionali tipiche;
3. sul piano dell'**economicità**, l'esistenza e il permanere dell'equilibrio economico, patrimoniale e finanziario che permette all'ente oggetto di revisione di attuare le attività necessarie al perseguimento delle finalità istituzionali.

Il revisore dovrà esprimere il proprio giudizio sulla congruenza dei sistemi e degli indici di efficacia, efficienza ed economicità posti in essere dagli amministratori e dall'alta direzione dell'ente oggetto di revisione.

## 1.3 La revisione degli ETS ed il RUNTS: nodi interpretativi e chiarimenti applicativi

Il D.M. 15 settembre 2020 che disciplina le procedure di iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore, prevede rispettivamente che devono essere considerati ETS gli enti “iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore”, ex articolo 4, CTS e che “[l]*’iscrizione nel RUNTS ha effetto costitutivo relativamente all’acquisizione della qualifica di Ente del Terzo settore[[8]](#footnote-8)*”.

La lettura congiunta delle suddette disposizioni porterebbe a ritenere che il CTS sia applicabile solamente a partire dalla data in cui l’ente risulti formalmente iscritto al Registro e, quindi, abbia acquisito a tutti gli effetti la qualifica di ETS. In relazione a detto profilo, tuttavia, il Ministro del lavoro e delle politiche sociali in alcune note successive[[9]](#footnote-9) ha precisato che, per gli ETS già iscritti nei preesistenti registri delle organizzazioni di volontariato, ODV, delle associazioni di promozione sociale, APS, delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, ONLUS talune disposizioni del CTS che “non presentano alcun vincolo di condizionalità rispetto all’operatività del RUNTS” sono applicabili anche nelle more dell’iscrizione degli ETS in tale Registro.

Al riguardo la Nota del Ministro del lavoro e delle politiche sociali del 2 novembre 2020 e quella del 29 dicembre 2021[[10]](#footnote-10) hanno precisato che gli artt. 30[[11]](#footnote-11) e 31 CTS sono norme che “non presentano alcun vincolo di condizionalità rispetto all’operatività del RUNTS”. Ciò è in linea con l’art. 3 del D.M. 5 marzo 2020[[12]](#footnote-12) che richiede esplicitamente che i modelli di bilancio ivi previsti sono applicabili “a partire dalla redazione del bilancio relativo al primo esercizio finanziario successivo a quello in corso alla data della pubblicazione (i.e. 2021 n.d.r.), ed il Principio Contabile ETS dispone che “Le disposizioni del presente principio si applicano ai bilanci chiusi o in corso al 31 dicembre 2021”, e gli esercizi successivi secondo le linee guida della Nota MLPS n. 5941 di aprile 2022. Di conseguenza, gli enti nello scopo dell’art. 31 CTS sono obbligati a nominare un revisore legale che svolga la propria attività (già a partire dai bilanci relativi all’esercizio 2021) indipendentemente dall’iscrizione dell’ente al RUNTS.[[13]](#footnote-13) Di conseguenza per esempio un’associazione APS, ODV, o ONLUS sarà obbligata alla nomina del revisore legale nel caso in cui superi i parametri di cui all’art. 31 nel biennio 2022-2023 e, quindi, dovrà conferire un incarico di revisione legale per il triennio 2024-2025-2026. In caso di patrimoni destinati ad uno specifico affare ai sensi dell’art.10 D. Lgs. 117/2017, la nomina del revisore legale è sempre obbligatoria, ex art. 31 c. 3 D.Lgs.117/2017. Si precisa che, nel caso in cui OdV, APS e ONLUS superino i parametri previsti dall’art. 31 D. Lgs. 117/2017 ma non provvedano agli adeguamenti statutari e alla nomina del revisore legale, non potranno iscriversi al RUNTS.

Sul punto, ad ulteriore conferma si cita il documento del CNDCEC "I sistemi e le procedure di controllo nelle aziende non profit" , dicembre 2020, che chiarisce alcuni aspetti relativi alla fase di nomina dei revisori legali dei conti e dei componenti degli organi di controllo. In estrema sintesi, in conseguenza della nota ministeriale n. 11560 del 2 novembre 2020, non ci sono dubbi che l’obbligo di nomina dell’organo di controllo e del revisore legale decorre a partire dall’esercizio 2018 non essendo per queste fattispecie necessaria l’istituzione e quindi l’operatività del RUNTS. Pertanto, la verifica dell’eventuale integrazione dei presupposti dimensionali fissati dal legislatore deve considerarsi con riferimento ai dati consuntivi degli esercizi che chiudono al 31 dicembre 2018 e 2019. Questo comporta che la nomina effettiva dell’organo di controllo e/o del revisore legale dovrà essere stata fatta nel corso della prima assemblea utile successiva alla citata nota di novembre 2020 e quindi in sede di approvazione del bilancio 2020, vale a dire, presumibilmente, nella primavera del 2021. Come ultima il documento aggiunge l’assoluta certezza che la revisione legale operi in modo completo a partire dal 2021 atteso che proprio in detto anno si è reso obbligatoria l’adozione della nuova modulistica di bilancio.

### 1.3.1 Il conferimento dell’incarico di revisione e governance degli Enti del Terzo

La nomina del professionista incaricato alla revisione dell’ETS è disciplinata:

* dall’art. 21, CTS “*L’atto costitutivo deve indicare* […] *la nomina dei primi componenti degli organi sociali obbligatori e, quando previsto, del soggetto incaricato della revisione legale dei conti*” e,
* dall’art. 25, CTS, “*L’assemblea delle associazioni, riconosciute o non riconosciute, del Terzo settore:* […] *b) nomina e revoca, quando previsto, il soggetto incaricato della revisione legale dei conti*”.

Con specifico riguardo alle fondazioni, a differenza delle associazioni, il CTS non richiede la presenza obbligatoria di un organo assembleare competente a nominare e revocare il revisore legale. Per tali enti, l’art. 25, comma 3, CTS prevede che “Lo statuto delle fondazioni del Terzo settore può attribuire all’organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, di cui preveda la costituzione la competenza a deliberare su uno o più degli oggetti di cui al comma 1, nei limiti in cui ciò sia compatibile con la natura dell’ente quale fondazione e nel rispetto della volontà del fondatore”. Risulta invece obbligatoria la presenza nelle fondazioni di un organo amministrativo e, ove applicabile, di un organo di controllo.

Più in generale, in tema di conferimento degli incarichi di revisione, sebbene il CTS non preveda una esplicita norma o uno specifico rimando alla disciplina delle società di capitali, la dottrina che si è espressa in proposito ha chiarito che gli incarichi di revisione legale negli ETS dovrebbero essere soggetti alla medesima disciplina prevista per gli enti societari.

In ragione di ciò, si ritiene quindi richiamabile, anche per gli ETS, l’art. 13 del d.lgs. 39/2010. Come noto, il citato articolo statuisce che, salva l’ipotesi di neo-costituzione della società in cui la nomina del revisore deve avvenire nell’atto costituivo, “l’assemblea, su proposta motivata dell’organo di controllo, conferisce l’incarico di revisione legale e determina il corrispettivo spettante al revisore legale o alla società di revisione legale per l’intera durata dell’incarico e gli eventuali criteri per l’adeguamento di tale corrispettivo durante l’incarico”.

Anche nel contesto degli ETS, si ritiene quindi che la nomina del revisore debba avvenire nell’atto costitutivo solamente nell’ipotesi di neo-costituzione dell’ente, ex art. 21 CTS. Nel caso invece di enti già costituiti, questi devono, in primo luogo, adeguare lo statuto alla disciplina del CTS, prevedendo, inter alia, la nomina del revisore se applicabile – e, in seguito, conferire l’incarico di revisione in sede assembleare (ove tale organo sia previsto dalla legge o su base volontaria).

Con riguardo, infine, al soggetto deputato a formulare la proposta motivata di incarico in assemblea, nel silenzio del CTS sul punto, pare ragionevole ritenere che debba procedervi l’organo di controllo, in virtù di quanto previsto dal menzionato art. 13 d.lgs. 39/2010. Tale procedimento sembra essere peraltro coerente con quanto avviene nelle S.r.l. a seguito dell’introduzione delle nuove condizioni di nomina obbligatoria del revisore legale avvenuto con il Codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza. Infatti, l’art. 379, c. 3 Codice della crisi prevede che le S.r.l. quando ricorrono i requisiti dettati dal novellato art. 2477 cod. civ., “devono provvedere a nominare gli organi di controllo o il revisore e, se necessario, ad uniformare l’atto costitutivo e lo statuto alle disposizioni di cui al predetto comma entro la data di approvazione dei bilanci relativi all’esercizio 2022, stabilita ai sensi dell’articolo 2364, secondo comma, del Codice civile

Nella specifica ipotesi in cui l’organo di controllo non fosse stato ancora nominato, le soluzioni percorribili sono:

1. la società dovrebbe convocare un’assemblea unica per entrambi gli adempimenti, da scindere in due parti. Tale assemblea dovrebbe provvedere, in primo luogo, alla nomina del Collegio Sindacale, per poi essere riaggiornata ad una data immediatamente successiva, tale da consentire al neonominato organo sociale di valutare le diverse proposte in ordine all’incarico di revisione legale, prima di motivare la propria determinazione ai fini della proposta motivata da sottoporre ai soci. Il conferimento dell’incarico di revisione legale dovrà essere deliberato dalla stessa assemblea nel corso dell’aggiornamento della riunione.
2. Diversamente, la società dovrebbe convocare una prima assemblea ai fini della nomina del Collegio Sindacale e, trascorso un lasso di tempo sufficiente affinché il neonominato organo sociale possa raccogliere ed esaminare le proposte in ordine all’incarico di revisione legale, convocare una seconda assemblea ai fini del conferimento del predetto incarico

La soluzione sub (a) sembra presentare taluni vantaggi, in termini di ottimizzazione dei tempi per la nomina contestuale del collegio sindacale e del revisore, come per le S.R.L. A tal fine, i nuovi componenti dell’organo di controllo, preliminarmente avvisati in via informale circa la propria nomina, dovrebbero eseguire un opportuno lavoro preparatorio volto a predisporre, in tempo utile per l’assemblea, la proposta motivata di cui all’art. 13 CTS[[14]](#footnote-14).

Diverso risulta essere il procedimento per le fondazioni prive di assemblea. Con riferimento a tali enti, essendo l’organo amministrativo e l’organo di controllo gli unici richiesti dal CTS, in assenza di una particolare struttura di *governance* prevista dall’autonomia statutaria, si ritiene che il conferimento dell’incarico di revisione nelle fondazioni dovrebbe essere effettuato dall’organo amministrativo su proposta motivata dell’organo di controllo.

### 1.3.2 Alcune casistiche

Dall’entrata in funzione del RUNTS, si possono delineare diverse casistiche che differiscono in ragione della tipologia dell’ente e della relativa reattività nell’adeguarsi alle disposizioni del CTS.

Una prima casistica si riferisce agli enti diversi da APS, ODV e ONLUS, ovvero soggetti privi di transizione automatica nel RUNTS, diventeranno ETS, e quindi obbligati a seguire le previsioni del CTS, solamente quando saranno formalmente iscritti nel Registro. Questi enti dovrebbero pertanto presentare in sede di iscrizione al RUNTS uno statuto conforme al CTS ivi incluso, ove applicabile, la previsione di nomina del revisore.

In considerazione del fatto che per tali enti l’iscrizione al Registro assume valore costitutivo, questi sarebbero obbligati a seguire le previsioni del CTS nel 2022 (o successivamente). Sul punto, la nota del Ministero del lavoro n. 5941 del 5 aprile 2022 ha confermato che “*per gli enti di nuova iscrizione l’obbligo di attenersi agli schemi ministeriali sorge soltanto a partire dall’esercizio finanziario nel quale l’ente medesimo ha conseguito l’iscrizione al RUNTS*”. Il conferimento dell’incarico al revisore relativo all’esercizio 2022 (o seguente) potrà quindi avvenire, per esempio, nell’assemblea - o, nel caso di fondazioni, con la delibera dell’organo amministrativo- di approvazione del bilancio 2021 o nell’atto costitutivo se l’ente è neocostituito.

Sul punto, la nota del Ministero del lavoro n. 5941 del 5 aprile 2022 ha confermato che “*per gli enti di nuova iscrizione l’obbligo di attenersi agli schemi ministeriali sorge soltanto a partire dall’esercizio finanziario nel quale l’ente medesimo ha conseguito l’iscrizione al RUNTS*”.

Il conferimento dell’incarico al revisore relativo all’esercizio 2022 (o seguente) potrà quindi avvenire, per esempio, nell’assemblea -o, nel caso di fondazioni, con la delibera dell’organo amministrativo- di approvazione del bilancio 2021 o nell’atto costitutivo se l’ente è neocostituito.

Una seconda casistica, riguarda APS, ODV e ONLUS - enti che per definizione transitano automaticamente nel RUNTS -, che, alla luce delle citate disposizioni normative e delle interpretazioni fornite dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali, hanno già provveduto a modificare i propri statuti per prevedere la nomina del revisore e a conferire a questo l’incarico con riguardo agli esercizi 2021-2023 nel corso dell’assemblea (o, nel caso di fondazioni, con la delibera dell’organo amministrativo) di approvazione del bilancio 2020;

Riguardo agli enti che non hanno ancora provveduto a conferire l’incarico di revisione del bilancio 2021, si rende necessario che il revisore prenda urgentemente contatto con l’ETS per sollecitare che la nomina avvenga nei tempi e secondo le modalità tecniche previste dalla norma. Seppure nella consapevolezza che la soluzione tecnica delineata potrebbe comportare notevoli difficoltà operative per l’ente, è necessario evidenziare che, se la nomina del revisore non dovesse perfezionarsi, il revisore si troverebbe nella impossibilità di emettere una opinion sul bilancio 2022.

Un’ulteriore casistica, maggiormente problematica riguarda APS, ODV e ONLUS, che non hanno ancora provveduto a modificare i propri statuti (in considerazione della proroga al 31 dicembre 2022 prevista dal DL Semplificazioni). In questo caso dovranno seguirsi le regole delineate già nel paragrafo precedente.

### ***1.3.3 Il deposito della relazione di revisione al bilancio tra obbligo o facoltà: i chiarimenti della Nota MLPS n. 17146 del 15 novembre 2022***

Relativamente al deposito della relazione di revisione unitamente al bilancio, si sono insediati dei dubbi operativi sul fatto che tale adempimento potesse costituire un obbligo o una facoltà dell’ente. Il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, nella nota n. 17416 del 15.11.2022, ha precisato che la relazione di revisione degli ETS[[15]](#footnote-15), sia che sia redatta dall'organo di controllo o dal revisore legale dei conti, deve essere emessa unitamente ai bilanci a disposizione dell'organo cui è demandata l'approvazione di questi ultimi come per le società, dovendo ritenersi applicabile per analogia la disposizione dell’art. 2429 c.c.. Ciò trova fondamento nella sostanza propria del documento che concorre alla formazione della volontà dell’organo competente ad approvare il bilancio, venendo sovente richiamato nelle relative delibere di approvazione finale. Il MLPS, nella nota citata, ha ribadito con rigore, che la relazione di revisione pur non essendo parte integrante del bilancio, non può non essere considerato un documento logicamente disgiunto dal bilancio di esercizio approvato, per cui l'ente non ha facoltà di sottrarlo alla pubblicazione, in quanto verrebbe lesa la conoscibilità da parte dei terzi della situazione dell'ente (fine ultimo che il deposito al RUNTS intende perseguire). Sotto il profilo sistemico, la ricomprensione della relazione di revisione all’interno dell’obbligo di deposito di cui all’articolo 48 comma 3 del CTS, è avvalorata dalla previsione dell’articolo 3, comma 2 del CTS, che permette, anche in via analogica, di integrare il citato articolo 48, comma 3 con l’articolo 2435 del Codice civile.

# PARTE II - CONTENUTI E REGOLE DEI PRINCIPI DI REVISIONE 2022

# 2.

# Gli enti del terzo settore e la metodologia dell’ ISA ITALIA 315 (2022)

## 2.1 La revisione legale dei conti dalle società agli ETS

Costituiscono parte integrante della revisione legale tutte quelle attività propedeutiche che devono essere attuate per il corretto svolgimento dell’attività di revisione. L’art. 1, comma 1, lett. m, D.lgs. 39/2010[[16]](#footnote-16), già citato nel capitolo precedente tra le fonti primarie, definisce la revisione legale contabile dei bilanci di esercizio e consolidato in conformità alle disposizioni del Codice civile e del D.lgs. 39/2010 (e alle disposizioni di attuazione della Direttiva 2006/43/CE, come modificata dalla Direttiva 2014/56/UE in caso di revisione svolta in uno Stato membro della UE). Tale definizione si estende agli Enti del Terzo Settore tenuto conto delle disposizioni del Codice del Terzo Settore e del Codice civile, in applicazione delle disposizioni societarie e per taluni aspetti specifici delle S.r.l.

Compito del revisore legale è quello di esprimere un giudizio sul bilancio di esercizio (e sul bilancio consolidato, ove redatto) degli Enti sottoposti a revisione, attraverso la redazione di una apposita relazione. L’ampiezza dell’attività di revisione dipende anche dalle norme che definiscono il contenuto della relazione e che configurano indirettamente il contenuto delle attività necessarie per svolgere l’incarico. Detto compito costituisce anche l’obiettivo (sia della revisione obbligatoria che volontaria), ed il giudizio del revisore deve indicare chiaramente se il bilancio è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione finanziaria e patrimoniale e il risultato economico o l’avanzo/disavanzo della gestione.

La relazione conferisce credibilità e affidabilità alle informazioni contabili aumentando la fiducia degli *users* e ti tutti gli *stakeholders* interessati all’ente, al suo andamento ed al raggiungimento degli scopi istituzionali.

Per esprimere il proprio giudizio il revisore applica i principi e le linee guida di revisione adottati dal MEF ed i principi deontologici previsti dalle altre norme comportamentali. La Ragioneria generale dello Stato, per i bilanci 2022, ha fatto chiarezza sull’adozione dei principi di revisione internazionali alle revisioni legali in Italia, in continuità al progetto IAASB, tradotti in italiano[[17]](#footnote-17) e adattati al mercato nazionale.

La conformità alle regole e contenuto del principio di revisione internazionale ISA Italia 200 (vigente nella nuova versione da settembre 2022) tratta degli obiettivi della revisione e dell’indipendenza del revisore con la finalità di giungere all’espressione di un giudizio professionale sul bilancio in tutti i suoi aspetti significativi.

Sotto il profilo operativo, l’attività di revisione legale del bilancio è un processo complesso di verifiche e procedure svolte in conformità delle regole e dei contenuti dei principi di revisione internazionali ISA Italia dall’incaricato (persona fisica e società di revisione) iscritto al Registro dei revisori legali. I principi di revisione consentono al revisore di formarsi un giudizio in merito al fatto che il bilancio, con ragionevole sicurezza, nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o eventi non intenzionali. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza e si ottiene quando il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione, ovvero il rischio di esprimere un giudizio inappropriato sul bilancio quando questo sia significativamente errato a un livello accettabilmente basso. Conseguentemente il revisore deve usare la sua esperienza professionale per individuare quali fenomeni qualitativamente possano influenzare le decisioni degli utilizzatori che si relazionano con l’impresa e, anche, quale è la soglia quantitativa di errore nella rappresentazione dei fatti amministrativi che indurrebbe questi a cambiare il loro atteggiamento nei confronti dell’impresa.

**“Giudizio del revisore”**

## 2.2 L’ ISA Italia 315 e l’attività di “*confirming amemdaments”:* i principi ISA ETS

Il progetto IAASB, del quale si è già fatta menzione, “***Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement***”, ha avuto come esito la nuova versione del documento internazionale ISA 315 (2019) che si riflette nel corrispondente principio ISA Italia 315 e tratta della responsabilità del revisore per:

* livelli di responsabilità della revisione legale ed errore “significativo”;
* caratteristiche del processo di valutazione del rischio: “intrinseco” e “di controllo”;
* complessità e comprensione dell’ ente e “scalabilità”.

L’adozione della nuova versione dell’ISA Italia 315 ha reso necessario un’ attività di *conforming amendaments* di tutti gli altri principi di revisione (ISA Italia 2022) ed ha individuato i principi di revisione internazionali (ISA Italia) specifici per gli ETS:

* ISA Italia nn. 200, 260 e 700;
* SA Italia nn. 250B e 720B (vedi Tab. 1).

I rischi a livello di bilancio possono riguardare in modo pervasivo il bilancio nel suo complesso e potenzialmente influenzare molte asserzioni. I rischi di errori significativi a livello di asserzioni comprendono due componenti, come definiti dall’ISA Italia 200:

* il rischio intrinseco**,** afferisce alla possibilità che un’asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un’informativa contenga un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, indipendentemente da qualunque controllo ad essa riferito;
* il rischio di controllo, descritto come il rischio che un errore, che potrebbe riguardare un’asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un’informativa e che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, non sia prevenuto, o individuato e corretto, in modo tempestivo dai controlli dell’impresa.

La responsabilità del revisore legata ai rischi di errori significativi include:

* sia quelli derivanti comportamenti o eventi non intenzionali;
* sia quelli derivanti da frode. Sulla frode ulteriori regole e linee guida sono incluse nel principio di revisione internazionale ISA ITALIA 240 che approfondisce le procedure di valutazione del rischio e alle attività correlate per acquisire informazioni da utilizzare per identificare, valutare e fronteggiare i rischi di errori significativi dovuti a frodi).

Si ricorda che, il principio di revisione ISA Italia 200 richiede al revisore di esercitare il proprio giudizio professionale nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile e di pianificare e svolgere la revisione contabile utilizzando lo scetticismo professionale , tenendo in considerazione che possono esistere circostanze tali da rendere il bilancio significativamente errato.

## 2.3 L’ identificazione e la valutazione del rischio

Come per le società, anche per gli ETS, il processo di identificazione e valutazione del rischio include le attività:

* di indagine presso la direzione e altre persone appropriate all’interno dell’ente, incluse le persone nell’ambito della funzione di revisione interna (laddove tale funzione sia presente);
* procedure di analisi comparativa;
* osservazioni ed ispezioni.

Tali attività richiedono un approccio iterativo e dinamico legato alle specificità dell’ente:

* dell’organizzazione e del contesto in cui opera,
* del quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile,
* del sistema di controllo interno più o meno strutturato, in considerazione del fatto che le risposte generali di revisione sono influenzate dalla comprensione dell’ambiente di controllo (vedi Capitolo 7- ISA ITALIA 330).

Nell’acquisire tale comprensione il revisore può sviluppare aspettative iniziali sui rischi che possono essere ulteriormente perfezionate nel corso del processo di identificazione e valutazione degli stessi. Di conseguenza, il principio di revisione 315, congiuntamente al principio di revisione ISA Italia 330, richiede di riconsiderare le valutazioni del rischio e di modificare le risposte generali di revisione e le procedure conseguenti sulla base degli elementi probativi acquisiti mediante:

* lo svolgimento delle procedure di revisione, ovvero
* a seguito di nuove informazioni.

Il revisore, di conseguenza, deve porre attenzione al processo di (*ri)*definizione delle procedure di revisione la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in risposta ai rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di asserzioni.

### 2.3.1 La valutazione dei rischi di errori significativi

Il revisore deve identificare i rischi di errori significativi e stabilire se essi sussistano

* a livello di bilancio; ovvero
* a livello di asserzioni[[18]](#footnote-18) per classi di operazioni, saldi contabili e informativa.

I rischi di errori sono identificati e valutati dal revisore al fine di stabilire la natura, la tempistica e l’estensione delle procedure di revisione conseguenti necessarie per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati (vedi capitolo 6). L’acquisizione di elementi probativi appropriati consente al revisore di esprimere un giudizio sul bilancio con un livello di rischio di revisione accettabilmente basso. In particolare, le informazioni raccolte nello svolgimento delle procedure di valutazione del rischio sono utilizzate come elementi probativi per fornire una base per l’identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi. Per esempio, gli elementi probativi acquisiti nel valutare la configurazione dei controlli identificati e nello stabilire se tali controlli siano stati messi in atto nella componente attività di controllo sono utilizzati per supportare la valutazione del rischio. Tali elementi probativi forniscono inoltre al revisore una base per definire le risposte generali di revisione per fronteggiare i rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di bilancio, così come per definire e svolgere le procedure di revisione conseguenti la cui natura, tempistica ed estensione siano in risposta ai rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di asserzioni, in conformità al principio di revisione internazionale ISA Italia n. 330.

L’identificazione dei rischi di errori significativi viene effettuata prima della considerazione dei relativi controlli, ossia, in base al rischio intrinseco, e si basa sulla considerazione preliminare da parte del revisore degli errori che hanno una ragionevole possibilità sia di verificarsi sia di essere significativi qualora dovessero verificarsi. Identificare i rischi di errori significativi fornisce inoltre al revisore una base per stabilire le asserzioni rilevanti per definire le classi di operazioni, saldi contabili e informativa rilevanti.

Il revisore individua le asserzioni rilevanti e considera le diverse tipologie di errori potenziali che possono verificarsi e, conseguentemente, le classi di operazioni, i saldi contabili e l’informativa rilevanti per la revisione che possono rientrare nelle seguenti categorie:

* con riferimento al periodo amministrativo:
  + manifestazione, le operazioni e gli eventi che sono stati registrati o sono oggetto di informativa si sono verificati e tali operazioni ed eventi riguardano l’impresa;
  + completezza, tutte le operazioni e gli eventi che avrebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente registrati, e tutta l’informativa che avrebbe dovuto essere inclusa nel bilancio è stata inclusa;
  + accuratezza, gli importi e gli altri dati relativi alle operazioni ed agli eventi registrati sono stati registrati in modo appropriato e la relativa informativa è stata determinata e descritta in modo appropriato;
  + competenza, le operazioni e gli eventi sono stati registrati nel corretto periodo amministrativo;
  + classificazione, le operazioni e gli eventi sono stati registrati nei conti appropriati;
  + presentazione, le operazioni e gli eventi sono stati aggregati o disaggregati in modo appropriato e descritti con chiarezza e la relativa informativa è rilevante e comprensibile nel contesto delle disposizioni del quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile;
* con riferimento a fine del periodo amministrativo:
* esistenza, le attività, le passività e le componenti del patrimonio netto esistono;
* diritti ed obblighi, l’ente possiede, o controlla, i diritti sulle attività, mentre le passività sono effettivamente obbligazioni dell’impresa;
* completezza, tutte le attività, passività e le componenti del patrimonio netto che avrebbero dovuto essere registrate sono state effettivamente registrate e tutta l’informativa che avrebbe dovuta essere inclusa in bilancio è stata inclusa;
* accuratezza, valutazione e allocazione – le attività, le passività e le componenti del patrimonio netto sono esposte in bilancio per un importo appropriato, ogni rettifica di valutazione o di allocazione è stata registrata correttamente e la relativa informativa è stata valutata e descritta in modo appropriato;
* classificazione, le attività, le passività e le componenti del patrimonio netto sono state registrate nei conti appropriati;
* presentazione, le attività, le passività e le componenti del patrimonio netto sono state aggregate o disaggregate in modo appropriato e descritte con chiarezza e la relativa informativa è rilevante e comprensibile nel contesto delle disposizioni del quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile.

Ai fini della valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio il revisore deve valutare i rischi e:

* + stabilire se tali rischi influenzino la valutazione dei rischi a livello di asserzioni;
  + valutare la natura e l’estensione della loro pervasività sul bilancio.

La valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni implica la valutazione del

* **rischio intrinseco**: il revisore deve valutare il rischio intrinseco valutando la probabilità e l’entità dell’errore. In tale valutazione si deve tenere conto del modo e della misura in cui:
* i fattori di rischio intrinseco influenzano la possibilità che asserzioni rilevanti contengano errori. Possono avere natura qualitativa (relativamente all’adozione delle informazioni richieste dal quadro normativo sull’informazione finanziaria) o quantitativa, quelli di natura qualitativa includono: la complessità, la soggettività, i cambiamenti, l’incertezza e la possibilità di errori dovuti ad ingerenze da parte della direzione od altri fattori di rischio di frode nella misura in cui influenzano il rischio intrinseco;
* i rischi di errori significativi a livello di bilancio influenzano la valutazione del rischio intrinseco per i rischi di errori significativi a livello di asserzioni.

Il revisore deve stabilire se tra i rischi di errori significativi identificati e valutati vi siano rischi significativi e se per taluni rischi di errori significativi a livello di asserzioni le sole procedure di validità non forniscano elementi probativi sufficienti e appropriati (vedi capitolo 6). Quanto minore è l’effetto dei fattori di rischio intrinseco, tanto più basso è probabile che sia valutato il rischio. I rischi di errori significativi che possono avere un rischio intrinseco più elevato ed essere quindi stabiliti come rischi significativi, possono derivare da:

* operazioni per le quali esistono molteplici trattamenti contabili accettabili tanto da comportare soggettività;
* stime contabili che sono soggette a un elevato grado di incertezza o che richiedono l’utilizzo di modelli complessi;
* complessità nella raccolta ed elaborazione dei dati a supporto dei saldi contabili;
* saldi contabili o informativa di natura quantitativa che comportano calcoli complessi;
* principi contabili che possono essere soggetti a differenti interpretazioni;
* cambiamenti intervenuti nel modello dell’attività dell’ente che comportano cambiamenti nei principi contabili, ad esempio fusioni e acquisizioni.
* **Rischio di controllo** è legatoalla verifica dell’efficacia operativa dei controlli. Se il revisore non pianifica di verificare l’efficacia operativa dei controlli, la sua valutazione del rischio di controllo deve essere tale che la valutazione del rischio di errori significativi corrisponda alla valutazione del rischio intrinseco. Il revisore pianifica di verificare l’efficacia operativa dei controlli sulla base dell’aspettativa che i controlli stiano operando efficacemente, e ciò formerà la base della valutazione di detto rischio.

L’aspettativa iniziale sull’efficacia operativa dei controlli si basa sulla valutazione, da parte del revisore, della configurazione dei controlli identificati nella componente attività di controllo e sulla sua determinazione della loro messa in atto. Una volta che il revisore ha verificato l’efficacia operativa dei controlli in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, sarà in grado di confermare l’aspettativa iniziale su tale efficacia. La valutazione del rischio di controllo da parte del revisore può essere effettuata in modi diversi a seconda delle tecniche o delle metodologie di revisione scelte, e può essere espressa in modi diversi. Il revisore può pianificare di verificare sia controlli diretti sia controlli indiretti, inclusi i controlli generali IT e, nel caso, tenere conto dell’effetto combinato atteso dei controlli nel valutare il rischio di controllo. Nella misura in cui il controllo da verificare non fronteggia completamente il rischio intrinseco identificato e valutato, il revisore determina le implicazioni sulla definizione delle procedure di revisione conseguenti per ridurre il rischio di revisione a un livello accettabilmente basso.

### 2.3.2 Lo “spettro del rischio intrinseco” ed il rischio identificato

Riprendendo in parte quanto detto sopra, ci si sofferma meglio sulla nozione di “spettro del rischio intrinseco” punto focale dell’ISA Italia 315 (2022). Il revisore valuta la probabilità e l’entità dell’errore per i rischi identificati di errori significativi poiché la significatività della combinazione tra la probabilità che un errore si verifichi e l’entità del potenziale errore, qualora questo dovesse verificarsi, determina il punto nello “spettro del rischio intrinseco” in cui si colloca il rischio identificato, a supporto della definizione delle procedure di revisione conseguenti.

I fattori di rischio intrinseco influenzano la valutazione, da parte del revisore, della probabilità e dell’entità dell’errore per i rischi di errori significativi identificati a livello di asserzioni. Quanto maggiore è la possibilità che una classe di operazioni, un saldo contabile o un’informativa contenga un errore significativo, tanto più è probabile che la valutazione del rischio intrinseco sia elevata. Considerare la misura in cui i fattori di rischio intrinseco influenzano la possibilità che un’asserzione contenga un errore aiuta il revisore a valutare in modo appropriato il rischio intrinseco per i rischi di errori significativi a livello di asserzioni e a definire una risposta più precisa a tale rischio.

Il revisore utilizza il proprio giudizio professionale per determinare la significatività della combinazione tra la probabilità di un errore e la sua entità con riferimento all’intervallo, dall’estremità inferiore a quella superiore, dello spettro del rischio intrinseco. Il giudizio relativo al punto nell’ambito dell’intervallo in cui il rischio intrinseco è valutato può variare in base alla natura, alla dimensione e alla complessità dell’ente, e tiene conto della valutazione della probabilità e dell’entità dell’errore e dei fattori di rischio intrinseco. (Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 fornisce ulteriori regole e linee guida in merito all’identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi).

Ad esempio: La cassa contanti sarebbe generalmente considerata ad alta probabilità di possibile errore, a causa del rischio di essere oggetto di appropriazione illecita, tuttavia l’entità dell’errore sarebbe solitamente bassa se la quantità di contante gestito è limitata. È improbabile che in base alla combinazione di questi due fattori sullo spettro del rischio intrinseco si stabilisca che l’esistenza della cassa contanti sia un rischio significativo.

Altro esempio è quello di un ente che ha in corso trattative per la cessione di un ramo di attività. Il revisore considera l’effetto sulla riduzione di valore dell’avviamento, e può stabilire che esista una elevata probabilità di possibili errori e una elevata entità a causa dell’impatto dei fattori di rischio intrinseco di soggettività, incertezza e possibilità di ingerenze da parte della direzione o di altri fattori di rischio di frode. Tale circostanza può comportare che la riduzione di valore dell’avviamento sia un rischio significativo.

Stabilire quali rischi siano significativi consente al revisore di prestare maggiore attenzione a quei rischi che si trovano all’estremità superiore nello spettro del rischio intrinseco, mettendo in atto le dovute risposte, incluso quanto segue:

* è necessario identificare i controlli che fronteggiano i rischi significativi e valutare se il controllo sia stato configurato in modo efficace e messo in atto;
* il principio di revisione internazionale ISA Italia 330 richiede che i controlli che fronteggiano i rischi significativi siano verificati nel periodo amministrativo in esame (quando il revisore intende fare affidamento sull’efficacia operativa di tali controlli) e che siano pianificate e svolte procedure di validità specifiche in risposta ai rischi significativi identificati;
* il principio di revisione internazionale ISA Italia 330 richiede al revisore di acquisire elementi probativi tanto più persuasivi quanto più alta è la sua valutazione del rischio;
* il principio di revisione internazionale ISA Italia 260 richiede al revisore di comunicare ai responsabili delle attività di governance i rischi significativi che ha identificato;
* il principio di revisione internazionale ISA Italia 701 richiede al revisore di tenere conto dei rischi significativi nel determinare gli aspetti che hanno richiesto un’attenzione significativa da parte del revisore, che possono essere aspetti chiave della revisione;
* il riesame tempestivo della documentazione della revisione contabile da parte del responsabile dell’incarico nelle fasi appropriate durante la revisione permette di risolvere tempestivamente, ed in modo soddisfacente, gli aspetti significativi, inclusi i rischi significativi, alla data della relazione di revisione o prima di essa.

## 2.4 La scalabilità e le specificità dell’ente

Il nuovo principio di revisione ISA Italia 315 centra l’attenzione sulla nozione di “scalabilità” in relazione alle specificità dell’ente. In particolare, le revisioni contabili di tutte le imprese/ETS, indipendentemente dalla loro dimensione o complessità devono includere considerazioni specifiche per le imprese meno complesse e per le imprese più complesse, a seconda delle circostanze. Sebbene la dimensione di un’impresa possa essere un indicatore della sua complessità, è possibile che alcune imprese di dimensioni minori siano complesse e alcune imprese di grandi dimensioni siano meno complesse.

In particolare, la natura e l’estensione delle procedure di valutazione del rischio devono variare in base alla natura e alle circostanze dell’ente, ad esempio, il grado di formalizzazione delle direttive, delle procedure, dei processi e dei sistemi dell’impresa. Il revisore utilizza il giudizio professionale per determinare la natura e l’estensione delle procedure di valutazione del rischio da svolgere al fine di rispettare le regole del presente principio. Sebbene il grado di formalizzazione delle direttive, delle procedure, dei processi e dei sistemi di un’impresa possa variare, il revisore è comunque tenuto ad acquisirne la comprensione tenendo conto delle considerazioni specifiche riferibili all’ente.

Ad esempio: alcuni enti, inclusi quelli meno complessi ed in particolare quelli gestiti dalla proprietà che si identifica nella gestione (e la sovrapposizione della proprietà e gestione è aspetto insito nella natura dell’ETS, Cfr. comma 1, articolo 26 CTS), possono non avere istituito processi e sistemi strutturati, come un processo per la valutazione del rischio o un processo per monitorare il sistema di controllo interno, ovvero possono avere istituito processi e sistemi con una documentazione limitata o con modalità di attuazione non uniformi. Quando tali sistemi e processi non sono formalizzati, il revisore può comunque essere in grado di svolgere le procedure di valutazione del rischio mediante l’osservazione e lo svolgimento di indagini. In altri enti generalmente quelli più complessi, ci si attende esistano direttive e procedure più formalizzate e documentate. Il revisore può utilizzare tale documentazione nello svolgimento delle procedure di valutazione del rischio.

## 2.5 L’imparzialità del revisore e le attività correlate

Il revisore deve definire e svolgere procedure di valutazione del rischio che non siano influenzate dall’obiettivo di acquisire elementi probativi di conferma o di escludere elementi probativi contraddittori [[19]](#footnote-19) e che forniscano una base appropriata ai fini[[20]](#footnote-20):

1. dell’identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, a livello di bilancio e di asserzioni;
2. della definizione delle procedure di revisione conseguenti in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia 330);

Definire e svolgere le procedure di valutazione del rischio per acquisire elementi probativi in maniera imparziale può comportare l’acquisizione di elementi probativi da molteplici fonti:

* interne ed
* esterne all’ente.

Tuttavia, il revisore non è tenuto a svolgere una ricerca esaustiva per identificare tutte le possibili fonti di elementi probativi. In aggiunta alle informazioni ottenute da altre fonti, le fonti delle informazioni per le procedure di valutazione del rischio possono includere:

* interazioni con la direzione, i responsabili delle attività di *governance* e altro personale chiave dell’impresa, quali i revisori interni;
* alcune parti esterne, quali le autorità di vigilanza, indipendentemente dal fatto che le informazioni siano acquisite in modo diretto o indiretto;
* informazioni sull’ente disponibili al pubblico, ad esempio i comunicati stampa pubblicati dall’ente;
* procedure di analisi comparata;
* osservazioni ed ispezioni.

Le altre fonti informative sono riferibili:

* alle procedure svolte relativamente all’accettazione o al mantenimento dei rapporti con il cliente o dell’incarico di revisione;
* ove applicabile, ad altri incarichi svolti per l’impresa dal responsabile dell’incarico.

Nel caso in cui il revisore intenda utilizzare informazioni derivanti da precedenti esperienze presso l’impresa e da precedenti incarichi di revisione contabile, è necessario valutare se tali informazioni continuino ad essere pertinenti e attendibili come elementi probativi per la revisione in corso.

Un penso rilevante deve attribuirsi al momento della discussione tra i membri del team di revisione. In particolare, il responsabile dell’incarico e gli altri membri chiave del team di revisione devono discutere sull’applicazione del quadro normativo sull’informazione finanziaria di riferimento e sulla possibilità di errori significativi nel bilancio dell’impresa[[21]](#footnote-21). Qualora vi siano membri del team di revisione non coinvolti nella discussione, il responsabile dell’incarico deve stabilire quali aspetti devono essere comunicati a tali membri.

A prescindere dalla fonte delle informazioni, il revisore considera la pertinenza e l’attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi in conformità al principio di revisione internazionale ISA Italia n. 500,

## 2.6 La comprensione del contesto dell’ente e il quadro normativo sull’informazione finanziaria

Le procedure di valutazione del rischio devono essere finalizzate ad acquisire la comprensione di taluni aspetti dell’ente e del contesto in cui opera. In particolare, tale comprensione si riferisce a:

* la struttura organizzativa dell’ente, l’assetto proprietario, la *governance*, il suo modello di attività, inclusa la misura in cui il tale modello integra l’utilizzo dell’IT[[22]](#footnote-22);
* il settore di attività, la regolamentazione e altri fattori esterni;
* le misurazioni utilizzate, al suo interno e all’esterno, per valutare la performance economico-finanziaria dell’impresa;
* la comprensione del quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile, nonché i contabili, e la coerenza con le norme del Codice civile e le disposizioni del Codice del Terzo Settore;
* la comprensione delle modalità e della misura con cui i fattori di rischio intrinseco influenzano la possibilità che le asserzioni contengano errori, nella redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile.

### 2.6.1 La natura e l’attività dell’ ETS

La comprensione della struttura organizzativa dell’ETS è determinata da più fattori, e senza dubbio più complessa rispetto all’impresa *for profit*. Pesa sulla responsabilità del revisore al fine di identificare i rischi che possono avere effetto sul bilancio, comprendere:

* lo scopo istituzionale dell’ETS;
* le attività di interesse generale e secondarie;
* la commercialità - non commercialità delle attività dell’ente;
* la strategia e gli obiettivi.

La comprensione, ad esempio, della struttura organizzativa intesa come le attività primarie, le linee di attività secondarie inclusi i fruitori, i processi, le opportunità di crescita, la globalizzazione, le disposizioni regolamentari e le tecnologie descrive il modo in cui l’ETS preserva il suo valore in senso più ampio, per i propri stakeholders, al pari delle organizzazioni *for profit*.

Le strategie rappresentano le modalità con cui la direzione pianifica di raggiungere gli obiettivi, incluse le modalità con cui l’organizzazione pianifica di fronteggiare i rischi cui è esposta e di cogliere le opportunità. Le strategie di un’impresa vengono modificate nel tempo dalla direzione, in risposta ai cambiamenti nei propri obiettivi e nelle circostanze interne ed esterne in cui essa opera.

Alla base della comprensione dell’ ETS è necessario individuare inoltre:

* le motivazioni per cui vengono svolte le attività di interesse genale e diverse ;
* la dimensione delle sue attività distinte tra primarie e secondarie;
* le aree e gli ambiti geografici o demografici, e le parti della catena del valore, in cui essa opera, le modalità con cui agisce su ambiti;
* i processi caratteristici dell’ente (ad esempio, investimenti, approvvigionamenti di risorse finanziarie esterne e operativi) adottati nello svolgimento delle proprie attività, focalizzandosi su quelle parti dei processi per creare, preservare o acquisire valore per gli associati;
* le risorse (contributi, donazioni, finanziarie, umane, intellettuali, ambientali e tecnologiche) e altri input e relazioni (ad esempio: fornitori e dipendenti) necessari o importanti per il raggiungimento dello scopo istituzionale;
* le modalità con cui il modello organizzativo integra l’utilizzo dell’IT e altre tecnologie.

Il rischio legato al modello organizzativo può avere un’immediata conseguenza sul rischio di errori significativi per classi di operazioni, saldi contabili ed informativa a livello di asserzioni o di bilancio come per le imprese. Ad esempio, il caro energia e gas legato agli eventi della guerra Russia-Ucraina potrebbe far sorgere significativi dubbi in merito alla capacità di determinati enti, dipendenti da tali fonti con implicazioni per le conclusioni della direzione e del revisore in merito all’appropriatezza dell’utilizzo del presupposto della continuità aziendale da parte dell’ente e per stabilire se esista un’incertezza significativa. La considerazione sulla possibilità che un rischio legato all’attività dell’ente generi un rischio di errori significativi è, pertanto, formulata alla luce delle circostanze in cui opera l’ente. La non comprensione di tali circostanze potrebbe avere determinanti implicazioni sulle conclusioni del revisore in merito all’appropriatezza dell’utilizzo delle procedure di valutazione rispetto al presupposto della continuità aziendale da parte dell’ente e l’esistenza di un’incertezza significativa.

L’acquisizione della comprensione dell’ente non può prescindere dalla comprensione delle attività (inserite nel suo modello organizzativo), con la distinzione di:

* attività di interesse generale;
* natura dei proventi e contributi afferenti all’area di interesse generale;
* gestione delle attività di interesse secondario, nonché la natura dei proventi e contributi afferenti all’area di interesse secondario. Per esempio, fasi e metodi di erogazione di un servizio, ovvero attività esposte a rischi ambientali;
* alleanze con altri enti;
* diffusione geografica;
* fruitori delle attività generali, eventuali clienti delle attività secondarie e fornitori di merci e servizi;
* liberalità vincolate e non vincolate, e tipo di vincolo;
* raccolta fondi;
* finanziamenti pubblici.

## 2.7 La comprensione del sistema di controllo interno

*Il Sistema* *di* *controllo* *interno* è il sistema configurato, messo in atto e mantenuto dai responsabili delle attività di *governance*, dalla direzione e da altro personale dell’ente al fine di fornire una ragionevole sicurezza sul raggiungimento degli obiettivi istituzionali con riferimento all’attendibilità dell’informativa finanziaria, all’efficacia e all’efficienza delle attività ed alla conformità alle norme e ai regolamenti applicabili. Ai fini dei principi di revisione internazionali, il sistema di controllo interno è costituito da cinque componenti correlate:

* l’ambiente di controllo;
* il processo adottato dall’impresa per la valutazione del rischio;
* il processo adottato dall’impresa per monitorare il sistema di controllo interno;
* il sistema informativo e la comunicazione;
* le attività di controllo.

La comprensione dell’ambiente di controllo è rilevante per:

* la redazione del bilancio;
* il processo adottato dall’impresa per la valutazione del rischio ai fini della redazione del bilancio;
* le procedure di valutazione del rischio

Nelle tabelle che seguono si rappresentano le procedute per l’acquisizione della comprensione del sistema di controllo nelle sue componenti sopra definite.

|  |  |
| --- | --- |
| **Tab. 4 Il revisore deve acquisire la comprensione dell’ambiente di controllo rilevante ai fini della redazione del bilancio, svolgendo procedure di valutazione del rischio, attraverso**: | |
| 1. la comprensione dell’assetto organizzativo, dei processi e dell’insieme dei controlli che trattano:    1. le modalità con cui la direzione adempie le proprie responsabilità di supervisione, quali la cultura aziendale dell’ente e l’impegno all’integrità e al rispetto di valori etici;    2. nel caso in cui i responsabili delle attività di governance sono separati dalla direzione, l’indipendenza dei responsabili delle attività di governance e la supervisione che essi svolgono sul sistema di controllo interno dell’ente;    3. l’attribuzione di poteri e responsabilità da parte dell’ente;    4. le modalità con cui l’ente attrae, forma e fidelizza persone competenti;    5. le modalità con cui l’ente responsabilizza le persone nel conseguimento degli obiettivi del Sistema di controllo interno; | 1. la valutazione se:    1. la direzione, con la supervisione dei responsabili delle attività di governance, abbia instaurato e mantenuto una cultura aziendale ispirata al valore dell’onestà ed a comportamenti eticamente corretti;    2. l’ambiente di controllo fornisca un fondamento appropriato per le altre componenti del sistema di controllo interno dell’impresa, tenuto conto della natura e della complessità dell’impresa;    3. le carenze identificate nell’ambiente di controllo compromettano le altre componenti del sistema di controllo interno dell’impresa. |

|  |  |
| --- | --- |
| **Tab. 5 La comprensione del processo adottato dall’ente per la valutazione**  **del rischio rilevante ai fini della redazione del bilancio, si acquisisce svolgendo procedure di valutazione del rischio attraverso:** | |
| a) la comprensione del processo adottato dall’ente per:  i. identificare i rischi di attività di interesse generale e secondarie per gli obiettivi di informativa finanziaria  ii. valutare la significatività di tali rischi, inclusa la probabilità che si verifichino;  iii. fronteggiare tali rischi; | 1. la valutazione dell’appropriatezza del processo adottato dall’impresa per la valutazione del rischio rispetto alle circostanze dell’impresa tenuto conto della sua natura e complessità. |

Se il revisore identifica rischi di errori significativi non identificati dalla direzione (Tab.6, successiva):

* stabilire se tali rischi siano di una tipologia per cui egli si sarebbe aspettato la loro identificazione dal processo adottato dall’ente per la valutazione del rischio e, in caso affermativo, acquisire una comprensione delle ragioni per cui tale processo non sia riuscito a identificarli;
* considerare le implicazioni anche relativamente al processo adottato dall’ente per monitorare il sistema di controllo interno.

|  |  |
| --- | --- |
| **Tab. 6 La comprensione del processo adottato dall’ente per monitorare il sistema di controllo interno rilevante ai fini della redazione del bilancio, si acquisisce attraverso:** | |
| a) la comprensione di quegli aspetti del processo adottato dall’ente che affrontano:   * 1. le valutazioni continue e separate per monitorare l’efficacia dei controlli, l’identificazione delle carenze nei controlli e le relative azioni correttive;   2. la funzione di revisione interna dell’ente, laddove sia presente, inclusa la sua natura, le sue responsabilità e attività;   b) la comprensione delle fonti di informazione utilizzate nel processo adottato dall’ente per monitorare il sistema di controllo interno e le ragioni per cui la direzione considera le informazioni derivanti da tali fonti sufficientemente attendibili allo scopo | c) la valutazione dell’appropriatezza del processo adottato dall’ente per monitorare il sistema di controllo interno rispetto alle circostanze dell’impresa tenuto conto della sua natura e complessità |

Il revisore deve acquisire la comprensione del sistema informativo e la comunicazione (tab. 7)

|  |  |
| --- | --- |
| **Tab. 7 Il revisore deve acquisire la comprensione del sistema informativo e della comunicazione dell’ente rilevanti ai fini della redazione del bilancio svolgendo le procedure di valutazione del rischio, si acquisisce attraverso** | |
| 1. la comprensione delle attività di elaborazione delle informazioni dell’ente, inclusi i suoi dati e informazioni, delle risorse da utilizzare in tali attività e delle direttive che definiscono, per classi di operazioni, saldi contabili e informativa rilevanti per la revisione    1. le modalità con cui le informazioni confluiscono all’interno del sistema informativo dell’ente, incluso il modo in cui:       1. le operazioni sono rilevate e il modo in cui le relative informazioni sono registrate, elaborate, corrette se necessario, trasferite nella contabilità generale e riportate nel bilancio;       2. le informazioni su eventi e condizioni, diversi dalle operazioni, sono recepite, elaborate ed esposte in bilancio;    2. le registrazioni contabili, gli specifici conti del bilancio e le altre registrazioni di supporto relative ai flussi di informazioni nel sistema informativo;    3. il processo di predisposizione dell’informativa finanziaria utilizzato dall’ente per redigere il bilancio, inclusa l’informativa;   iv. le risorse dell’ente, incluso l’ambiente IT;   1. la comprensione delle modalità con cui l’ente, nell’ambito del sistema informativo e delle altre componenti del sistema di controllo interno, effettua comunicazioni sugli aspetti significativi che supportano la redazione del bilancio e le relative responsabilità di rendicontazione:    1. tra i soggetti all’interno dell’ente, incluse le modalità con cui sono comunicati i ruoli e le responsabilità per l’informativa finanziaria;    2. tra la direzione e i responsabili delle attività di governance;    3. ai soggetti esterni, quali le comunicazioni con le autorità di vigilanza. | c) La valutazione se il sistema informativo e la comunicazione dell’impresa supportino in maniera appropriata la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile. |
|  |

Le attività di controllo:

|  |  |
| --- | --- |
| **Tab. 8 Il revisore deve acquisire la comprensione dell’” attività di controllo”, dell’ente svolgendo le procedure di valutazione del rischio [[23]](#footnote-23) attraverso**: | |
| 1. L’identificazione dei controlli che fronteggiano i rischi di errori significativi a livello di asserzioni come segue:    1. i controlli che fronteggiano un rischio ritenuto un rischio significativo;    2. i controlli sulle scritture contabili, incluse le scritture nonstandard utilizzate per registrare le operazioni non ricorrenti o inusuali o le scritture di rettifica.    3. i controlli per i quali il revisore pianifica di verificare l’efficacia operativa nel determinare la natura, la tempistica e l’estensione delle procedure di validità, che devono includere i controlli che fronteggiano i rischi per i quali le sole procedure di validità non forniscono sufficienti e appropriati elementi probativi;    4. altri controlli chew il revisore, in base al proprio giudizio professionale e con riferimento ai rischi a livello di asserzioni, ritiene siano appropriati a consentirgli di raggiungere gli obiettivi; 2. l’identificazione, sulla base dei controlli identificati al punto a), delle applicazioni IT e di altri aspetti dell’ambiente IT   dell’impresa che siano soggetti a rischi derivanti dall’utilizzo dell’IT;   1. l’identificazione, per tali applicazioni IT e per gli altri aspetti dell’ambiente IT:    * dei rischi connessi derivanti dall’utilizzo dell’IT;    * dei controlli generali IT dell’ente che fronteggiano tali rischi; |  |

**Conclusione.** Con riferimento ai contenuti delle procedure di valutazione del rischio, rappresentati con le tabelle sopra, per ogni componente del sistema di controllo interno dell’ente, il revisore deve stabilire se siano state identificate una o più carenze nei controlli interni[[24]](#footnote-24) .

## 2.8 I fattori di rischio intrinseco di natura qualitativa

I fattori di rischio intrinseco di natura qualitativa, elencati sopra vengono di seguito approfonditi nei contenuti e con esempi.

**I fattori di rischio intrinseco**

Come già è stato detto in precedenza, i fattori di rischio intrinseco sono caratteristiche di eventi o condizioni che influenzano la possibilità che un’asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un’informativa contenga errori, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, e prima della considerazione dei controlli. Tali fattori possono avere natura qualitativa o quantitativa, e includono la complessità, la soggettività, i cambiamenti, l’incertezza o la possibilità di errori dovuti a ingerenze da parte della direzione o ad altri fattori di rischio di frodi nella misura in cui influenzano il rischio intrinseco. Nell’acquisire una comprensione dell’impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile e dei principi contabili dell’impresa, in conformità al paragrafo 19 a)-b), il revisore deve comprendere inoltre le modalità con cui i fattori di rischio intrinseco influenzano la possibilità che le asserzioni contengano errori, nella redazione del bilancio.

I fattori di rischio intrinseco relativi alla predisposizione delle informazioni richieste dal quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile includono:

* + - la complessità, essa deriva dalla natura delle informazioni o dalle modalità con cui le informazioni richieste sono predisposte, incluso quando tali processi di predisposizione sono più intrinsecamente difficili da applicare.

Per esempio, la complessità può presentarsi: nel calcolare gli accantonamenti per sconti da fornitori, poiché può essere necessario tenere conto delle differenti condizioni commerciali applicate da molti fornitori diversi, o di molteplici condizioni commerciali tra loro correlate, tutte rilevanti ai fini del calcolo degli sconti dovuti; ovvero quando nell’effettuare una stima contabile, sono utilizzate molte fonti potenziali di dati con caratteristiche diverse, l’elaborazione dei dati comporta molte fasi correlate, ed esiste pertanto una maggiore difficoltà intrinseca nell’identificazione, nell’acquisizione, nell’accesso, nella comprensione o nell’elaborazione dei dati.

* + - La soggettività, essa deriva dai limiti intrinseci nella capacità di predisporre le informazioni richieste in modo obiettivo, a causa dei limiti nella disponibilità di conoscenze o di informazioni, tali che la direzione può avere la necessità di effettuare una scelta o una valutazione soggettiva sull’approccio appropriato da adottare e sulle informazioni conseguenti da includere nel bilancio. A causa degli approcci diversi adottati per la predisposizione delle informazioni richieste, l’appropriata applicazione delle disposizioni del quadro normativo sull’informazione finanziaria di riferimento potrebbe generare risultati differenti. All’aumentare dei limiti nelle conoscenze o nei dati, aumenteranno anche la soggettività nelle valutazioni che potrebbero essere effettuate da soggetti ragionevolmente informati e indipendenti, e la diversità dei possibili risultati di tali valutazioni.
    - I cambiamenti, essi derivano da eventi o condizioni che, nel tempo, influenzano l’attività dell’impresa o gli aspetti di natura economica, contabile, regolamentare, di settore o altri aspetti del contesto in cui l’impresa opera, quando gli effetti di tali eventi o condizioni sono riflessi nelle informazioni richieste. Tali eventi o condizioni possono verificarsi nel corso dei periodi amministrativi ovvero tra un periodo amministrativo e l’altro. Per esempio, i cambiamenti possono derivare da sviluppi nelle disposizioni del quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile, ovvero nell’impresa e nel suo modello di business, o nel contesto in cui essa opera. Tali cambiamenti possono influenzare le assunzioni e le valutazioni della direzione incluso quando riguardano la scelta da parte della direzione dei principi contabili, o delle modalità con cui le stime contabili sono effettuate o con cui la relativa informativa è stabilita.
    - L’incertezza, essa si riscontra quando le informazioni richieste non possono essere predisposte unicamente sulla base di dati sufficientemente precisi e completi che siano verificabili mediante l’osservazione diretta. In tali circostanze, può essere necessario adottare un approccio che applichi le conoscenze disponibili per predisporre le informazioni utilizzando dati osservabili sufficientemente precisi e completi, ove disponibili, e, laddove non lo siano, assunzioni ragionevoli supportate dai dati disponibili più appropriati. Le limitazioni alla disponibilità di conoscenze o dati, che non siano sotto il controllo della direzione (riconducibili a vincoli di spesa, ove applicabile) sono fonti di incertezza e il loro effetto sulla predisposizione delle informazioni richieste non può essere eliminato. Per esempio, l’incertezza nella stima si riscontra quando il valore monetario richiesto non può essere determinato con precisione e il risultato della stima non è noto prima della data in cui il bilancio viene completato.
    - La possibilità di errori dovuti a ingerenze da parte della direzione o ad altri fattori di rischio di frodi nella misura in cui influenzano il rischio intrinseco, la possibilità di ingerenze da parte della direzione deriva da condizioni che creano la possibilità che la direzione, sia intenzionalmente che involontariamente, manchi di neutralità nel predisporre le informazioni. Le ingerenze da parte della direzione sono spesso associate a determinate condizioni in cui è possibile che la direzione non mantenga la neutralità nell’effettuare valutazioni (indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione), cosa che potrebbe portare a un errore significativo nelle informazioni che sarebbe fraudolento se effettuato intenzionalmente. Tali indicatori includono incentivi o pressioni nella misura in cui influenzano il rischio intrinseco e l’opportunità di non mantenere la neutralità (per esempio, come conseguenza della motivazione al raggiungimento di un obiettivo desiderato, quale un obiettivo di utile o di un rapporto di capitalizzazione desiderati). I fattori rilevanti ai fini della possibilità di errori dovuti a frodi nella forma di falsa informativa finanziaria o di appropriazione illecita di beni e attività sono descritti ai paragrafi da A1 ad A5 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240.

## 2.9 La documentazione

Il revisore deve includere nella documentazione della revisione contabile[[25]](#footnote-25):

* 1. la discussione tra i membri del team di revisione e le decisioni più importanti assunte;
  2. gli elementi chiave della comprensione da parte del revisore in conformità alle regole dell’ISA Italia 315; le fonti delle informazioni mediante le quali è stata acquisita tale comprensione e le procedure di valutazione del rischio svolte;
  3. la valutazione della configurazione dei controlli identificati e la decisione se tali controlli siano stati messi in atto, di conformità alle regole dell’ISA 315;
  4. i rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di bilancio e a livello di asserzioni, inclusi i rischi significativi e i rischi per i quali le procedure di validità non possono fornire, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati nonché le motivazioni delle valutazioni significative formulate.

# 3.

# Gli obietti generali del revisore ed il principio di indipendenza

## 3.1 Gli “obiettivi generali di revisione”: i contenuti e le regole dell’ ISA Italia 200

Il principio di revisione internazionale ISA Italia 200 tratta delle responsabilità generali del revisore indipendente nello svolgimento della revisione contabile del bilancio ed in conformità ai principi di revisione. In particolare, esso definisce:

* gli obiettivi generali del revisore indipendente;
* la natura e la portata di una revisione contabile configurata in modo da consentire il raggiungimento degli obiettivi generali;
* l’oggetto, il livello di autorevolezza, la struttura dei principi di revisione;
* le regole che stabiliscono le responsabilità generali del revisore e l’obbligo di conformarsi ai principi di revisione.

Si ricorda che, la finalità della revisione contabile è quella di accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori nel bilancio, mediante l’espressione di un giudizio da parte del revisore in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile. Nella maggior parte dei quadri normativi sull’informazione finanziaria con scopi di carattere generale[[26]](#footnote-26), tale giudizio riguarda il fatto se il bilancio sia presentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità al quadro normativo di riferimento. Una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione e ai principi etici applicabili consente al revisore di formare tale giudizio.

Il bilancio oggetto di revisione contabile è quello di un ente, od organizzazione redatto dalla direzione dell’impresa o altro organo/soggetto preposto, con la supervisione dei responsabili delle attività di *governance.* I principi di revisione non impongono la responsabilità alla direzione o ai responsabili delle attività di *governance* e non prevalgono rispetto alle leggi e ai regolamenti che disciplinano le loro responsabilità. Tuttavia, una revisione contabile conforme ai principi di revisione si svolge nel presupposto che la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di *governance* abbiano riconosciuto determinate responsabilità fondamentali per lo svolgimento della revisione contabile. Di contro, la revisione del bilancio non solleva la direzione o i responsabili delle attività di *governance* dalle loro responsabilità[[27]](#footnote-27). È noto che, nell’ordinamento italiano, i soggetti su cui pesa la responsabilità sono distinti secondo il modello di amministrazione adottato:

1. qualora l’ente adotti il sistema di amministrazione e di controllo tradizionale o monistico, gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d’esercizio;
2. qualora l’ente adotti il sistema di amministrazione e controllo dualistico, l’organo responsabile per la redazione del bilancio d’esercizio è il consiglio di gestione.
3. analoghe responsabilità competono agli amministratori o al consiglio di gestione dell’impresa controllante relativamente alla redazione del bilancio consolidato;
4. analoghe responsabilità competono agli organi di amministrazione degli enti del terzo settore.

Gli obiettivi, le regole e le linee guida ed altro materiale esplicativo configurati nei principi di revisione hanno dunque la finalità di supportare il revisore nell’acquisire quella già introdotta nel capitolo precedente: “ragionevole sicurezza”. I principi di revisione richiedono che il revisore eserciti il proprio giudizio professionale e mantenga lo scetticismo professionale per tutta la durata della pianificazione e dello svolgimento della revisione contabile e che:

* identifichi e valuti i rischi di errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, sulla base della comprensione dell’impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile e del sistema di controllo interno dell’ente, come già è stato trattato nel capitolo 2;
* acquisisca elementi probativi sufficienti e appropriati sull’esistenza di errori significativi, configurando e attuando risposte di revisione appropriate ai rischi identificati e valutati;
* si formi un giudizio[[28]](#footnote-28) sul bilancio basato sulle conclusioni tratte dagli elementi probativi acquisiti;

adottando:

* i principi etici di riferimento per la revisione contabile del bilancio: il revisore, per gli incarichi di revisione contabile del bilancio, deve conformarsi ai principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all’indipendenza. Qualora l’incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.lgs. 39/10, come nel caso specifico di ETS, si fa riferimento alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell’ordinamento italiano;
* lo scetticismo professionale: il revisore deve pianificare e svolgere la revisione contabile con scetticismo professionale riconoscendo che possono esistere circostanze tali da rendere il bilancio significativamente errato
* il “Giudizio professionale”: il revisore deve esercitare il proprio giudizio professionale nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile del bilancio;
* gli “elementi probativi sufficienti” e appropriati ed il rischio di revisione: per ottenere la ragionevole sicurezza, ossia sufficienti e “appropriati” per ridurre il “rischio di revisione” ad un livello accettabilmente basso e per consentire in tal modo di trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio.

Per raggiungere gli obiettivi generali di revisione, il revisore, nel pianificare e svolgere la revisione contabile, deve utilizzare gli obiettivi stabiliti nei principi di revisione pertinenti, tenendo in considerazione le interrelazioni tra i diversi principi, tenendo presente che su di lui pesano anche gli altri obblighi di comunicazione e di reportistica nei confronti degli utilizzatori, della direzione, dei responsabili delle attività di *governance*, ovvero di soggetti esterni all’ente, in merito ad aspetti che possono emergere dalla revisione contabile secondo quanto stabilito dai principi di revisione medesimi e da eventuali leggi e regolamenti applicabili.

### 3.1.1 La “ragionevole sicurezza”

Gli “obiettivi generali del revisore” come definiti sopra, si significano in:

1. acquisire la ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, che consenta quindi al revisore di esprimere un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile;
2. emettere una relazione sul bilancio ed effettuare comunicazioni come richiesto dai principi di revisione, in conformità ai risultati ottenuti dal revisore.

In tutti i casi in cui non sia possibile acquisire la ragionevole sicurezza e nelle circostanze in cui un giudizio con rilievi nella relazione di revisione non sia sufficiente ad informare adeguatamente gli utilizzatori del bilancio, i principi di revisione richiedono che il revisore dichiari l’impossibilità di esprimere un giudizio ovvero receda dall’incarico, ove il recesso[[29]](#footnote-29) sia consentito dalla legge o dai regolamenti applicabili.

Il giudizio del revisore sul bilancio riguarda il fatto che il bilancio è redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile. Tale giudizio è comune a tutte le revisioni contabili del bilancio e non assicura, per esempio, il futuro funzionamento dell’ente, e neppure che la stessa sia stata amministrata in modo efficace ed efficiente.

## 3.2 La responsabilità del redattore del bilancio

Le leggi e/o i regolamenti stabiliscono le responsabilità della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di *governance* in riferimento all’informativa di bilancio (finanziaria e non finanziaria). Seppure, l’ampiezza di tali responsabilità, ovvero il modo in cui esse sono descritte, può differire nell’ambito degli ordinamenti giuridici, la revisione contabile conforme ai principi di revisione viene svolta sulla base del presupposto che la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di *governance* abbiano riconosciuto e comprendano che hanno la responsabilità:

1. della redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile incluso, ove pertinente, la sua corretta rappresentazione;
2. di quella parte del controllo interno che la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di *governance* ritengono necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
3. di fornire al revisore:

* l’accesso a tutte le informazioni, di cui la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di *governance* sono a conoscenza, che siano pertinenti per la redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;
* le ulteriori informazioni che il revisore possa richiedere, ai fini della revisione, alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance;
* la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell’ambito dell’impresa dalle quali il revisore ritenga necessario acquisire elementi probativi.

La redazione del bilancio, da parte della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di *governance* dell’ETS richiede in particolare:

* + - l’identificazione del quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile, nel contesto delle leggi o dei regolamenti applicabili, codice del terzo settore, Decreto MLPS che individua i Modelli ed eventuali note operative di riferimento del MLPS, e altre leggi speciali eventualmente applicabili (ad esempio la Croce Rossa è regolata dal D. Lgs. 178/2012)[[30]](#footnote-30);
    - la redazione del bilancio in conformità dei principi contabili;
    - l’inclusione di un’adeguata descrizione del quadro normativo nel bilancio.

La fase di estensione del bilancio richiede la formulazione da parte della direzione di valutazioni nell’effettuare stime contabili ragionevoli nelle circostanze, così come la scelta e l’applicazione da parte della stessa di principi contabili appropriati. Tali valutazioni devono essere formulate nel contesto del quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile. Il bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo sull’informazione finanziaria soddisfa:

* le esigenze comuni di informativa finanziaria di una vasta gamma di utilizzatori e *stakeholders* (i “bilanci redatti per scopi di carattere generale”); ovvero
* le necessità di informazioni finanziarie di particolari utilizzatori (se si tratta di “bilanci redatti per scopi specifici”).

Il quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile include i principi contabili stabiliti, che configurano i c.d. “*standard-setter*”, ovvero eventuali disposizioni di legge o regolamentari e altre fonti:

* il contesto etico e normativo, incluse leggi, regolamenti, sentenze del tribunale e obblighi etico professionali relativi alla materia contabile;
* le interpretazioni contabili pubblicate aventi un differente livello di autorevolezza, emanate da standard- setter, da organismi professionali o di vigilanza;
* gli orientamenti pubblicati sulle problematiche contabili di attualità, aventi un differente livello di autorevolezza, emanati da organismi professionali o di vigilanza (Consob);
* le prassi generali e di settore ampiamente riconosciute e prevalenti;
* la letteratura contabile.

In caso di conflitti tra il quadro normativo di riferimento sull’informazione finanziaria e le fonti da cui è possibile acquisire indicazioni sulla sua applicazione, ovvero tra le fonti che costituiscono il quadro normativo di riferimento sull’informazione finanziaria, prevale la fonte con il livello di autorevolezza più elevato.

Sebbene il quadro normativo di riferimento possa non specificare come contabilizzare o dare informativa di tutte le operazioni o gli eventi, esso contiene normalmente principi sufficientemente ampi che possono servire quale base per lo sviluppo e l’applicazione di principi contabili coerenti con i concetti sottostanti le disposizioni del quadro normativo di riferimento.

I quadri normativi sull’informazione finanziaria[[31]](#footnote-31) attestano la corretta rappresentazione o la conformità. dei singoli prospetti di bilancio ciascuno dei quali di solito include le note relative, per gli ETS, sono:

* lo stato patrimoniale;
* il rendiconto gestionale;
* la relazione di missione.

## 3.3 La responsabilità del Revisore

Nell’ordinamento italiano[[32]](#footnote-32) trova applicazione la responsabilità del revisore legale con riferimento al bilancio redatto secondo il formato elettronico unico di comunicazione (ESEF), SA Italia 700B, e relativamente alla relazione sulla gestione e ad alcune specifiche contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari. In ragione della rilevanza del presupposto per lo svolgimento della revisione contabile, al revisore è richiesto di acquisire la conferma da parte della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance, che essi riconoscono e comprendono le proprie responsabilità espresse, quale condizione indispensabile per l’accettazione dell’incarico di revisione.

Per gli incarichi di revisione del bilancio conferiti ai sensi del D. Lgs 39/2010, il revisore è soggetto ai principi etici applicabili con riferimento alle norme in materia etica e di indipendenza previsti dall’ordinamento italiano[[33]](#footnote-33). Al riguardo, il principio di revisione internazionale ISA Italia n 220 descrive le responsabilità del responsabile dell’incarico per quanto concerne i principi etici applicabili, che includono:

* + prestare attenzione, mediante l’osservazione e lo svolgimento di indagini per quanto necessario, alle evidenze di violazioni dei principi etici applicabili da parte dei membri del team di revisione;
* definire le misure appropriate nel caso in cui il responsabile dell’incarico venga a conoscenza di aspetti che indicano che i membri del team di revisione abbiano violato i principi etici applicabili, e
  + giungere ad una conclusione in merito alla conformità ai requisiti di indipendenza applicabili all’incarico di revisione

### 3.3.1 Lo scetticismo professionale

Accanto all’indipendenza, il revisore deve osservare l’altro principio, dello scetticismo professionale, che implica prestare attenzione, per esempio:

* agli elementi probativi acquisiti in contraddizione tra di loro;
* alle informazioni che mettono in discussione l’attendibilità dei documenti e delle risposte alle indagini che si intendono utilizzare come elementi probativi;
* alle condizioni che possono segnalare possibili frodi;
* alle circostanze che indicano la necessità di ulteriori procedure di revisione rispetto a quelle richieste dai principi di revisione.

Mantenere lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile è necessario, se il revisore intende, ad esempio, ridurre i rischi:

* di trascurare circostanze inusuali;
* di una eccessiva generalizzazione nel trarre le conclusioni in base alle osservazioni effettuate nel corso della revisione;
* di utilizzare assunzioni non appropriate per determinare la natura, la tempistica e l’estensione delle procedure di revisione e valutarne i risultati.

Lo scetticismo professionale è necessario per la valutazione critica degli elementi probativi. Ciò implica interrogarsi sugli elementi probativi contraddittori e sull’attendibilità dei documenti e delle risposte alle indagini e di altre informazioni acquisite dalla direzione e dai responsabili delle attività di governance. Ciò include altresì la considerazione della sufficienza e dell’appropriatezza degli elementi probativi acquisiti alla luce delle circostanze, per esempio nel caso in cui sussistano fattori di rischio di frode e un singolo documento, per sua natura suscettibile di frode, rappresenti l’unica evidenza a supporto di un importo significativo di bilancio.

L’art. 9 del D.Lgs.39/10 richiama l’attenzione, al comma 2, sull’esercizio dello scetticismo professionale nel corso dell’intera attività di revisione e, al comma 3, in particolare durante la revisione delle stime fornite dalla direzione riguardanti: il *fair value*, la riduzione di valore delle attività, gli accantonamenti, i flussi di cassa futuri e la capacità dell’impresa di continuare come un’entità in funzionamento. Il revisore può accettare come autentiche le registrazioni e i documenti, a meno che non abbia motivo di ritenere diversamente. Tuttavia, il revisore è tenuto a considerare l’attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi. In caso di dubbi sull’attendibilità delle informazioni o di indizi di possibili frodi (per esempio, se le circostanze identificate nel corso della revisione contabile inducono il revisore a ritenere che un documento possa non essere autentico ovvero che i termini di un documento possano essere stati contraffatti), i principi di revisione richiedono che il revisore svolga ulteriori indagini e determini quali modifiche o integrazioni alle procedure di revisione siano necessarie, ci si può attendere che il revisore ignori l’esperienza passata per quanto riguarda l’onestà e l’integrità della direzione e dei responsabili delle attività di *governance* dell’impresa. Tuttavia, la convinzione che la direzione e i responsabili delle attività di *governance* siano onesti e integerrimi non esime il revisore dal mantenere il necessario scetticismo professionale né lo autorizza a ritenersi soddisfatto di elementi probativi meno che persuasivi nell’acquisizione di una ragionevole sicurezza.

## 3.4 Il “Giudizio professionale”

Il giudizio professionale è essenziale per il corretto svolgimento della revisione contabile. Ciò in quanto non è possibile interpretare i principi etici e i principi di revisione applicabili, e non si possono assumere le decisioni consapevoli necessarie per l’intero svolgimento della revisione contabile, senza l’applicazione delle conoscenze e dell’esperienza pertinenti ai fatti e alle circostanze. Il giudizio professionale è necessario in particolare per le decisioni in merito:

* alla significatività e al rischio di revisione;
* alla natura, alla tempistica e all’estensione delle procedure di revisione utilizzate dal revisore per conformarsi alle regole contenute nei principi di revisione e per raccogliere gli elementi probativi;
* alla valutazione se siano stati acquisiti elementi probativi appropriati e sufficienti e se sia necessario attuare ulteriori azioni per conseguire gli obiettivi dei principi di revisione e quindi gli obiettivi generali di revisione;
* all’apprezzamento delle valutazioni della direzione nell’applicare il quadro normativo sull’informazione finanziaria di riferimento dell’impresa;
* al raggiungimento di conclusioni basate sugli elementi probativi acquisiti, per esempio, nella valutazione della ragionevolezza delle stime effettuate dalla direzione nella redazione del bilancio.

La caratteristica distintiva del giudizio professionale che ci si attende dal revisore è che tale giudizio sia esercitato da un revisore la cui formazione, conoscenza ed esperienza siano servite a sviluppare le competenze necessarie alla formulazione di giudizi ragionevoli. L’esercizio del giudizio professionale, in ogni caso particolare, si basa sui fatti e sulle circostanze noti al revisore. La consultazione sugli aspetti complessi o controversi nel corso della revisione contabile, sia nell’ambito del team di revisione, sia tra il team di revisione e gli altri soggetti ad un livello appropriato all’interno o all’esterno del soggetto incaricato della revisione, come quella richiesta dal principio di revisione internazionale ISA Italia n. 220, aiutano il revisore a formulare giudizi consapevoli e ragionevoli. Il giudizio professionale può essere valutato sulla base del fatto che il giudizio cui si è pervenuti rifletta un utilizzo competente dei principi contabili e di revisione e sia appropriato alla luce dei fatti e delle circostanze di cui il revisore era a conoscenza alla data della relazione di revisione, e sia coerente con tali fatti e circostanze.

È necessario esercitare il giudizio professionale per tutta la durata della revisione contabile. È necessario altresì che tale giudizio sia documentato in modo appropriato. A tale riguardo il revisore è tenuto a predisporre una documentazione della revisione sufficiente a consentire ad un revisore esperto, che non abbia alcuna precedente cognizione dell’incarico di revisione, di comprendere i giudizi professionali significativi formulati dal revisore per giungere alle conclusioni sugli aspetti significativi emersi nel corso della revisione contabile. Il giudizio professionale non deve essere utilizzato per giustificare decisioni che non siano altrimenti supportate dai fatti e dalle circostanze dell’incarico o da elementi probativi sufficienti e appropriati.

## 3.5 Gli elementi probativi sufficienti e appropriati e rischio di revisione

Gli elementi probativi sono necessari per supportare il giudizio del revisore e la relazione di revisione. Essi sono di natura cumulativa e si acquisiscono principalmente mediante le procedure di revisione svolte nel corso della revisione contabile. Essi possono, tuttavia, includere anche informazioni acquisite da altre fonti, quali le revisioni contabili precedenti (a condizione che il revisore abbia stabilito se rispetto alla revisione contabile precedente si siano verificati cambiamenti che possano influire sulla loro rilevanza ai fini della revisione contabile in corso) ovvero includere le procedure di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione relative all’accettazione e al mantenimento della clientela. In aggiunta alle altre fonti interne ed esterne all’impresa, una fonte importante di elementi probativi è costituita dalle registrazioni contabili dell’impresa. Inoltre, le informazioni che possono essere utilizzate come elementi probativi possono essere state predisposte da un esperto interno o esterno all’impresa. Gli elementi probativi comprendono sia le informazioni che supportano e avvalorano le asserzioni della direzione, sia qualunque informazione in contrasto con tali asserzioni. Inoltre, in alcuni casi, il revisore tiene conto anche della mancanza di informazioni (per esempio, il rifiuto della direzione di fornire un’attestazione richiesta) che costituisce quindi un elemento probativo. Gran parte del lavoro del revisore necessario ai fini della formazione del proprio giudizio consiste nell’acquisizione e valutazione degli elementi probativi.

La sufficienza e l’appropriatezza degli elementi probativi sono correlate. La sufficienza è la misura della quantità degli elementi probativi. La quantità necessaria di elementi probativi è influenzata dalla valutazione da parte del revisore dei rischi di errore (più elevati sono i rischi identificati e valutati, maggiore è la quantità degli elementi probativi che è probabile sia richiesta) e anche dalla qualità di tali elementi probativi (più alta è la loro qualità, minore può essere la quantità richiesta). L’acquisizione di un maggior numero di elementi probativi, tuttavia, può non compensarne la scarsa qualità.

L’appropriatezza è la misura della qualità degli elementi probativi, cioè la loro pertinenza e attendibilità nel supportare le conclusioni su cui si basa il giudizio del revisore. L’attendibilità degli elementi probativi è influenzata dalla loro fonte di provenienza e dalla loro natura e dipende dalle circostanze specifiche in cui sono acquisiti.

Il revisore esercita il proprio giudizio professionale per stabilire se gli elementi probativi acquisiti siano sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso, consentendogli quindi di trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio. Il principio di revisione internazionale ISA Italia 500 e altri principi di revisione pertinenti stabiliscono ulteriori regole e forniscono ulteriori linee guida, applicabili per tutta la durata della revisione contabile, relative alle considerazioni del revisore nell’acquisizione di elementi probativi sufficienti e appropriati.

Il rischio di revisione dipende dai rischi di errori significativi e dal rischio di individuazione. La valutazione dei rischi si basa sulle procedure di revisione svolte per acquisire le informazioni necessarie a tale scopo e sugli elementi probativi acquisiti durante tutta la revisione contabile. La valutazione dei rischi è un aspetto oggetto di giudizio professionale, piuttosto che un aspetto suscettibile di quantificazione precisa. Ai fini dei principi di revisione, il rischio di revisione non include il rischio che il revisore possa esprimere un giudizio che il bilancio sia significativamente errato quando invece non lo è. Tale rischio solitamente non è significativo. Inoltre, “rischio di revisione” è un termine tecnico inerente al processo di revisione contabile; esso non si riferisce ai rischi connessi all’attività del revisore quali perdite derivanti da controversie, da pubblicità negativa, o da altri eventi derivanti dall’esercizio dell’attività di revisione contabile.

### 3.5.1 Il “rischio di revisione” e di “individuazione”

Avendo già approfonditi approfonditi nel capitolo precedente le nozioni di rischio intrinseco e di controllo, che l’ISA Italia riprende e fa propri nel contenuto, di seguito sarà trattato a completamento il “rischio di individuazione”.

Per un dato livello di rischio di revisione, il livello accettabile di rischio di individuazione presenta una relazione inversa rispetto ai rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di asserzioni. Per esempio, maggiore è il rischio di errori significativi che il revisore ritiene che esista, minore è il rischio di individuazione che può essere accettato e, di conseguenza, maggiormente persuasivi saranno gli elementi probativi richiesti dal revisore. Il rischio di individuazione riguarda la natura, la tempistica e l’estensione delle procedure che sono determinate dal revisore per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso. Il rischio di individuazione dipende quindi dall’efficacia di una procedura di revisione e dalla sua applicazione da parte del revisore. Aspetti quali:

* un’adeguata pianificazione;
* un’appropriata assegnazione del personale al team di revisione;
* l’applicazione dello scetticismo professionale;
* la supervisione e il riesame del lavoro di revisione svolto,

aiutano a migliorare l’efficacia di una procedura di revisione e della sua applicazione e riducono la possibilità che un revisore possa scegliere una procedura di revisione non appropriata, applicare non correttamente una procedura di revisione appropriata, ovvero interpretare in modo errato i risultati della revisione contabile.

I principi di revisione internazionali ISA Italia n. 300e n. 330 stabiliscono regole e forniscono linee guida per la pianificazione della revisione contabile del bilancio e per le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati. Tuttavia, a causa dei limiti intrinseci della revisione contabile, il rischio di individuazione può essere solamente ridotto ma non eliminato. Di conseguenza, un certo livello di rischio di individuazione esisterà sempre.

Non ci si attende che il revisore annulli il rischio di revisione, né egli è in grado di farlo, e quindi non può ottenere una sicurezza assoluta che il bilancio non contenga errori significativi dovuti a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali. Ciò in quanto nella revisione contabile sussistono limiti intrinseci che rendono di natura persuasiva, piuttosto che conclusiva, la maggior parte degli elementi probativi dai quali il revisore trae le sue conclusioni e sui quali egli basa il proprio giudizio. I limiti intrinseci della revisione contabile derivano:

* dalla natura dell’informativa finanziaria;
* dalla natura delle procedure di revisione;
* dalla necessità che la revisione contabile si svolga in tempi e a costi ragionevoli.

## 3.6 La natura dell’informativa finanziaria e le procedure di revisione

La redazione del bilancio comporta valutazioni da parte della direzione nell’applicare ai fatti e alle circostanze dell’impresa le disposizioni del quadro normativo sull’informazione finanziaria di riferimento. Inoltre, molte voci di bilancio comportano decisioni soggettive o valutazioni o un certo grado di incertezza ed è possibile elaborare diverse interpretazioni o valutazioni parimenti accettabili. Di conseguenza, alcune voci di bilancio sono soggette ad un livello intrinseco di variabilità che non può essere eliminato dall’applicazione di ulteriori procedure di revisione. Per esempio, ciò avviene spesso nel caso di determinate stime contabili. Tuttavia, i principi di revisione richiedono che il revisore consideri in particolar modo se le stime contabili siano ragionevoli nel contesto del quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile e della relativa informativa, ed esamini gli aspetti qualitativi delle prassi contabili dell’impresa, inclusi gli indicatori di possibili ingerenze nelle valutazioni da parte della direzione.

Ci sono limiti di natura pratica e legale alla capacità del revisore di acquisire elementi probativi. Di seguito sono riportati alcuni esempi.

* È possibile che la direzione o altri soggetti non forniscano, intenzionalmente o involontariamente, tutte le informazioni che sono pertinenti per la redazione del bilancio ovvero quelle che sono state richieste dal revisore. Di conseguenza il revisore non può essere certo della completezza delle informazioni, anche qualora abbia svolto procedure di revisione per ottenere la sicurezza di aver acquisito tutte le informazioni pertinenti.
* Le frodi possono comportare piani sofisticati e attentamente organizzati, concepiti al fine di occultarle. Pertanto, le procedure di revisione utilizzate per raccogliere elementi probativi possono risultare inefficaci per individuare un errore intenzionale che comporta, per esempio, una collusione finalizzata ad una contraffazione della documentazione che possa indurre il revisore a ritenere validi gli elementi probativi quando invece non lo sono. Il revisore non ha la formazione necessaria, né ci si può attendere che sia un esperto, nell’autenticazione di documenti.
* Una revisione contabile non è un’indagine ufficiale su presunti illeciti. Pertanto, al revisore non sono attribuiti specifici poteri legali quali quello di perquisizione, che possono risultare necessari per tale tipo di indagine.

### 3.6.1 La tempistica e l’ equilibrio tra costi e benefici della revisione

Gli aspetti connessi alla difficoltà, alla tempistica o al costo di una procedura di revisione per la quale non ci siano alternative, non costituiscono di per sé un valido motivo perché il revisore ometta di svolgere la procedura o si ritenga soddisfatto di elementi probativi meno che persuasivi. Un’appropriata pianificazione aiuta a disporre di tempi e risorse sufficienti per lo svolgimento della revisione contabile. Indipendentemente da questo, la rilevanza delle informazioni, e quindi il loro valore, tende a diminuire nel tempo, ed è necessario raggiungere un equilibrio tra l’attendibilità delle informazioni e il loro costo. Ciò viene riconosciuto in alcuni quadri normativi di riferimento sull’informazione finanziaria (si veda, ad esempio il “Quadro sistematico per la redazione e la presentazione del bilancio” dello IASB). Quindi gli utilizzatori del bilancio si aspettano che il revisore si formi un giudizio sul bilancio in tempi e a costi ragionevoli, riconoscendo che non sia fattibile identificare e valutare tutte le informazioni che possono esistere, né indagare in maniera esaustiva ogni aspetto partendo dall’assunto che, fino a prova contraria, tutte le informazioni sono errate o fraudolente.

Di conseguenza per il revisore è necessario:

* pianificare la revisione contabile affinché sia svolta in modo efficace;
* indirizzare l’attività di revisione contabile principalmente verso le aree che presume siano più soggette a rischi di errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, svolgendo una attività più limitata nelle restanti aree;
* utilizzare verifiche a campione e altri strumenti per ricercare errori nelle popolazioni.

I principi di revisione contengono regole per la pianifica-zione e lo svolgimento della revisione contabile e richiedono al revisore, tra le altre cose, di:

* ottenere elementi utili ai fini dell’identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzioni mediante lo svolgimento di procedure di valutazione del rischio e delle attività correlate;
* utilizzare verifiche a campione e altri strumenti per analizzare le popolazioni in modo tale da ottenere elementi ragionevoli per trarre le conclusioni sulla popolazione.

Gli altri aspetti che influiscono sui limiti intrinseci della revisione contabile sono:

Nel caso di alcune asserzioni o tematiche, gli effetti potenziali dei limiti intrinseci sulla capacità del revisore di individuare errori significativi sono particolarmente importanti. Tali asserzioni o tematiche includono:

* le frodi, in particolare quando coinvolgono i vertici della direzione o implicano collusione. Per un ulteriore approfondimento si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240;
* l’esistenza e la completezza dei rapporti e delle operazioni con parti correlate. Per un ulteriore approfondimento si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550;
* il verificarsi della non conformità a leggi e regolamenti. Per un ulteriore approfondimento si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250;
* gli eventi o condizioni futuri che possono comportare il venir meno della continuità aziendale di un’impresa. Per un ulteriore approfondimento si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570

I principi di revisione internazionali (ISA Italia) pertinenti identificano specifiche procedure di revisione volte ad attenuare l’effetto dei limiti intrinseci. In ragione dei limiti intrinseci della revisione contabile vi è un rischio inevitabile che alcuni errori significativi presenti nel bilancio possano non essere individuati, anche se la revisione è correttamente pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione. Di conseguenza, la successiva scoperta nel bilancio di un errore significativo dovuto a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali non indica di per sé il mancato svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione. Tuttavia, i limiti intrinseci della revisione contabile non costituiscono per il revisore una giustificazione a ritenersi soddisfatto di elementi probativi meno che persuasivi. La conformità ai principi di revisione del lavoro svolto dal revisore è determinata dalle procedure di revisione adottate nelle circostanze, dalla sufficienza e dall’appropriatezza degli elementi probativi acquisiti a seguito dello svolgimento di tali procedure e dall’adeguatezza della relazione di revisione sulla base della valutazione di tali elementi alla luce degli obiettivi generali di revisione.

## 3.7 Il mancato raggiungimento di un obiettivo di revisione

Valutare se un obiettivo di revisione sia stato raggiunto è una questione oggetto di giudizio professionale da parte del revisore. Il giudizio tiene conto dei risultati delle procedure di revisione svolte per conformarsi alle regole contenute nei principi di revisione, della valutazione del revisore se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati e se, nelle particolari circostanze della revisione contabile, sia necessario attuare ulteriori azioni per raggiungere gli obiettivi stabiliti nei principi di revisione. Di conseguenza, le circostanze che possono dare origine al mancato raggiungimento di un obiettivo di revisione sono quelle che:

* impediscono al revisore di conformarsi alle regole pertinenti contenute in un principio di revisione;
* rendono non praticabile o impossibile per il revisore lo svolgimento di ulteriori procedure di revisione ovvero l’acquisizione di ulteriori elementi probativi come ritenuto necessario dall’utilizzo degli obiettivi di revisione in conformità al paragrafo 21, per esempio in conseguenza di una limitazione negli elementi probativi disponibili.

Una documentazione della revisione contabile che rispetti le regole del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 e le regole specifiche in tema di documentazione contenute in altri principi di revisione pertinenti fornisce evidenza degli elementi a supporto delle conclusioni del revisore circa il raggiungimento degli obiettivi generali di revisione. Mentre non è necessario che il revisore documenti separatamente che i singoli obiettivi di revisione siano stati raggiunti la documentazione del mancato raggiungimento di un obiettivo di revisione supporta il revisore nella valutazione se ciò gli abbia impedito di raggiungere gli obiettivi generali di revisione.

# 4.

# Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale

## 4.1 Il principio SA Italia 250B applicato agli ETS: maggiori responsabilità per il revisore

Nell’ordinamento italiano, al soggetto incaricato della revisione legale è richiesto ai sensi dell’art. 14, comma 1, lettera b), del Decreto 39/2010, di verificare nel corso dell’esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili. Il principio di revisione SA 250 B, riformulato con l’adozione dei nuovi principi ISA rappresenta una novità nell’ambito della revisione legale dei bilanci degli Enti del Terzo settore, che rientrano nel perimetro dell’obbligo dell’art. 31 del Decreto Legislativo 3 luglio 2017, n. 117. Il principio[[34]](#footnote-34) tratta delle responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alle verifiche nel corso dell’esercizio della regolare tenuta della contabilità sociale.

La regolare tenuta della contabilità sociale comporta il rispetto delle disposizioni normative in materia civilistica e fiscale con riferimento a modalità e tempi di rilevazione delle scritture contabili, di redazione, vidimazione e conservazione dei libri contabili e dei libri sociali obbligatori, nonché di rilevazione dell’esecuzione degli adempimenti fiscali e previdenziali. La corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili implica che l’accadimento del fatto di gestione sia rilevato nelle scritture contabili in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile. Il revisore verifica la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili attraverso lo svolgimento delle procedure di revisione finalizzate all’espressione del giudizio sul bilancio descritte nei principi di revisione internazionali (ISA Italia) che disciplinano la revisione contabile del bilancio.

Tra le novità della Determina della Ragioneria Generale dello Stato, MEF, che ha adottato i nuovi principi ISA Italia (2022) è il riferimento specifico agli Enti del Terzo Settore. Nell’ordinamento italiano, il Codice Civile, le disposizioni del Codice del Terzo Settore, e le note del MLPS, stabiliscono la responsabilità degli amministratori, o di altro organo che svolge analoghe funzioni, a seconda del modello di amministrazione e controllo adottato, per la corretta redazione del bilancio e dell’informativa finanziaria e l’istituzione del sistema organizzativo, amministrativo e contabile, nonché la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

L’ articolo 87, CTS, sancisce l’obbligo della tenuta della contabilità degli ETS e la regola della “contabilità separata” commi 1, 2 “*Gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo* [*79*](https://www.brocardi.it/codice-terzo-settore/titolo-x/capo-i/art79.html)*, comma 5, che non applicano il regime forfetario di cui all'articolo* [*86*](https://www.brocardi.it/codice-terzo-settore/titolo-x/capo-ii/art86.html)*, a pena di decadenza dai benefici fiscali per esse previsti, devono*:

1. *in relazione all'attività complessivamente svolta, redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con compiutezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, e rappresentare adeguatamente nel bilancio di cui all'articolo 13 distintamente le attività indicate all'articolo 6 da quelle di cui all'articolo 5, con obbligo di conservare le stesse scritture e la relativa documentazione per un periodo non inferiore quello indicato dall'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600*;
2. in relazione alle attività svolte con modalità commerciali, di cui agli articoli 5 e 6, tenere le scritture contabili previste dalle disposizioni di cui all'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, anche al di fuori dei limiti quantitativi previsti al comma 1 del medesimo articolo[[35]](#footnote-35).

*Gli obblighi di cui al comma 1, lettera a), si considerano assolti anche qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro degli inventari, tenuti in conformità alle disposizioni di cui agli articoli 2216 e 2217 del Codice civile*”.

La disposizione dell’art. 87 deve essere letta insieme al comma 4, dell’art. 13, CTS -Scritture e contabili di bilancio- che dispone “*Gli enti del Terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabili di cui all'articolo 2214 del Codice civile*”

L’attenzione alle numerose disposizioni, pesa sulla maggiore responsabilità del revisore per la verifica della regolare tenuta della contabilità sociale dell’ente e lo svolgimento di procedure e tecniche specifiche alle singole poste contabili che consentano al revisore di acquisire informazioni utili ai fini della revisione contabile periodica e di bilancio.

## 4.2 La pianificazione ed il contenuto delle verifiche periodiche

Il revisore ha la responsabilità della pianificazione della frequenza delle verifiche periodiche, in funzione della dimensione e della complessità dell’ente. Esempi di fattori che possono essere considerati dal revisore al fine della definizione della frequenza delle verifiche periodiche sono:

* + - le attività di interesse generale e secondarie dell’ente e la natura delle operazioni svolte;
    - la complessità organizzativa;
    - la numerosità e/o la frammentazione delle operazioni svolte;
    - il riscontro, in precedenti verifiche periodiche, di carenze procedurali nella tenuta della contabilità sociale, di non conformità nell’esecuzione di adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento ovvero di eventuali errori nelle scritture contabili.

Nello svolgimento di ciascuna verifica periodica il revisore deve:

1. acquisire informazioni ovvero aggiornare le informazioni già acquisite in merito alle procedure adottate dall’ente al fine di:
   * + individuare i libri obbligatori da tenere ed introdurre nuovi libri obbligatori richiesti dalla normativa civilistica, fiscale, previdenziale e da eventuali leggi speciali, rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità;
     + assicurare la tempestiva e regolare vidimazione e bollatura dei libri obbligatori, ove applicabile;
     + assicurare l’osservanza degli adempimenti fiscali e previdenziali, e delle altre disposizioni del CTS e delle note del MLPS, o altre leggi speciali per le finalità di una regolare tenuta della contabilità;
2. verificare, su base campionaria, l’esistenza dei libri obbligatori di cui alla lettera a) precedente, rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità;
3. verificare, su base campionaria, la regolare tenuta ed il tempestivo aggiornamento dei libri di cui alla lettera a) precedente, rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità;
4. verificare, su base campionaria, l’esecuzione degli adempimenti fiscali e previdenziali richiesti dalla normativa di riferimento, attraverso l’esame della documentazione pertinente e delle relative registrazioni;
5. verificare la sistemazione da parte della direzione di carenze nelle procedure adottate dall’impresa per la regolare tenuta della contabilità sociale e non conformità nell’esecuzione degli adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento, se riscontrati in esito allo svolgimento della verifica periodica precedente;
6. verificare la sistemazione da parte della direzione di errori nelle scritture contabili laddove riscontrati in esito allo svolgimento della verifica periodica precedente.

Con dette finalità il revisore può:

* svolgere indagini presso la direzione ovvero presso le persone, in possesso delle necessarie conoscenze, sia all’interno sia all’esterno dell’impresa;
* effettuare procedure di analisi comparativa sulle situazioni contabili periodiche eventualmente predisposte dall’impresa nel corso dell’esercizio;
* effettuare ispezioni mediante l’esame di registrazioni o documenti, sia interni sia esterni, in formato cartaceo, elettronico o in altro formato;
* nei casi di primo incarico di revisione, esaminare la documentazione relativa all’ultima verifica periodica predisposta dal revisore precedente. La data di conferimento dell’incarico in cui ha inizio il periodo della prima verifica periodica corrisponde normalmente alla data dell’assemblea di cui all’art. 13, comma 1, del Decreto, che lo delibera. In caso di primo incarico di revisione, il revisore deve svolgere la prima verifica periodica con riferimento ad un periodo che ha inizio dalla data di conferimento dell’incarico. L’ultima verifica periodica nell’ambito di un incarico di revisione conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10 è svolta fino ad un data prossima a quella dell’assemblea convocata per l’approvazione del bilancio relativo all’ultimo esercizio dell’incarico[[36]](#footnote-36).

### 4.2.1 I risultati e la documentazione

Il revisore deve valutare i risultati di ciascuna verifica periodica considerando i possibili effetti degli elementi informativi acquisiti sullo svolgimento dell’attività di revisione contabile finalizzata all’espressione del giudizio sul bilancio.

A tal fine il revisore considera:

* i possibili effetti di carenze nelle procedure adottate dall’ente ai fini della regolare tenuta della contabilità sociale ovvero di non conformità nell’esecuzione da parte dell’impresa degli adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento, riscontrati nello svolgimento delle procedure di ciascuna verifica periodica;
* i possibili effetti di errori nelle scritture contabili riscontrati nello svolgimento delle procedure di ciascuna verifica periodica.

Il revisore deve altresì valutare i risultati di ciascuna verifica periodica ai fini delle eventuali comunicazioni ai responsabili delle attività di *governance* in conformità a quanto previsto dai principi di revisione internazionali ISA Italia nn. 260 e 265.

Rispetto a quanto detto fin qui, il revisore deve documentare[[37]](#footnote-37):

1. la frequenza pianificata delle verifiche periodiche;
2. le procedure svolte in ciascuna verifica periodica;
3. i risultati di ciascuna verifica periodica, nonché le considerazioni e le valutazioni effettuate sugli elementi informativi acquisiti, sia con riferimento ai possibili effetti sull’attività di revisione contabile del bilancio, sia ai fini delle comunicazioni ai responsabili delle attività di governance.

Le procedure svolte in ciascuna verifica periodica possono essere documentate utilizzando diversi strumenti, quali:

* programmi di lavoro;
* note di commento sulle questioni emerse;
* riepiloghi degli aspetti significativi;
* *check-list*.

Inoltre, il revisore può considerare utile preparare e allegare nella documentazione di ciascuna verifica periodica[[38]](#footnote-38), un memorandum contenente la descrizione (ovvero il rinvio ad altra documentazione che fornisca le medesime informazioni):

* dei risultati della verifica periodica, vale a dire gli elementi informativi acquisiti in esito alle procedure svolte nel corso della verifica periodica;
* della sistemazione delle carenze procedurali nella tenuta della contabilità sociale, delle non conformità nell’esecuzione degli adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento ovvero di eventuali errori nelle scritture contabili, riscontrati nello svolgimento della precedente verifica periodica;
* delle considerazioni e delle valutazioni effettuate sugli elementi informativi acquisiti, sia con riferimento ai possibili effetti sull’attività di revisione contabile del bilancio, sia ai fini delle eventuali comunicazioni ai responsabili delle attività di *governance.*

La documentazione inerente alle verifiche periodiche deve essere distintamente individuabile rispetto a quella relativa all’attività di revisione contabile del bilancio.

## 4.3 Check list Disposizioni CTS e attività del revisore

Si rappresenta di seguito una check list dei vincoli legati alle disposizioni del Codice del Terzo Settore per le quali il revisore ha maggiori responsabilità secondo il principio ISA Italia 250B per i bilanci 2022 e successivi, e che si riflettono sulla rappresentazione contabile e sul bilancio dell’ente.

|  |  |
| --- | --- |
| **Art. CTS** | **Descrizione dell’attività del revisore** |
| Art. 79 | Verificare la corretta allocazione contabile e la corretta tenuta della contabilità separata per le attività commerciali |
| Art. 87 | Verificare la tenuta della contabilità separata per l’attività commerciale e la redazione del rendiconto delle raccolte fondi |
| Art. 84 | Verificare il corretto rispetto dei requisiti ODV |
| Art. 85 | Verificare il corretto rispetto dei requisiti APS |
| Art. 14 | Verifica della corretta tenuta dei libri sociali |
| Art. 33 | Verifica dei limiti previsti dipendenti ODV |
| Art. 36 | Verifica dei limi previsti dipendenti APS |
| Art. 56 | Verifica delle attività in convenzione con enti pubblici |
| Art. 16 | Verifica costi dipendenti |
| Art. 17 | Verifica dei rimborsi spese volontari |

# 5.

# La pianificazione dell’attività di revisione , la strategia ed il piano di revisione

## 5.1 La pianificazione adeguata dell’attività di revisione contabile del bilancio

La natura e l’estensione delle attività di pianificazione variano in ragione delle dimensioni e della complessità dell’ente, dell’esperienza maturata dai membri chiave del team di revisione durante lo svolgimento dei precedenti incarichi presso l’ente, e dei cambiamenti nelle circostanze che si verificano durante lo svolgimento dell’incarico di revisione.

All’attività di pianificazione è strettamente correlata la definizione della strategia generale di revisione per l’incarico e l’elaborazione del piano di revisione. Questa non rappresenta una fase separata dell’attività di revisione ma, al contrario, un processo continuo e iterativo che spesso inizia poco dopo - o in coincidenza con - la conclusione della precedente revisione e prosegue sino alla conclusione dell’incarico di revisione in corso.

La pianificazione implica tuttavia la considerazione della tempistica di talune attività e procedure di revisione che è necessario completare prima di svolgere le procedure di revisione conseguenti. Ad esempio, considerare, prima dell’identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi, alcuni aspetti quali:

* le procedure di analisi comparativa da utilizzare come procedure di valutazione del rischio;
* le attività da svolgere per acquisire una comprensione generale del quadro normativo e regolamentare applicabile all’impresa e di come l’impresa lo rispetti;
* la determinazione della significatività;
* il coinvolgimento di esperti;
* lo svolgimento di altre procedure di valutazione del rischio.

Il revisore può decidere di discutere con la direzione dell’impresa sugli elementi inerenti alla pianificazione al fine di facilitare lo svolgimento e la gestione dell’incarico di revisione, per esempio, per coordinare alcune tra le procedure di revisione pianificate con le esigenze di lavoro del personale dell’ente. Sebbene queste discussioni possano essere frequenti, il revisore ha, comunque, la responsabilità della strategia generale di revisione e del piano di revisione. In occasione di discussioni riguardanti aspetti inclusi nella strategia generale di revisione o nel piano di revisione, è necessario fare attenzione a non compromettere l’efficacia della revisione. Ad esempio, la discussione con la direzione sulla natura e sulla tempistica delle procedure di revisione di dettaglio può compromettere l’efficacia della revisione rendendo le procedure di revisione eccessivamente prevedibili.

Una pianificazione adeguata[[39]](#footnote-39) favorisce la revisione del bilancio in diversi modi, tra cui:

* aiuta il revisore a dedicare la dovuta attenzione ad aree importanti della revisione;
* aiuta il revisore a identificare e risolvere tempestivamente eventuali problemi;
* aiuta il revisore a organizzare e gestire adeguatamente l’incarico di revisione affinché sia svolto in modo efficace ed efficiente;
* fornisce supporto nella selezione dei membri del team di revisione con un livello appropriato di capacità e competenze per fronteggiare i rischi attesi, e nell’appropriata assegnazione del lavoro agli stessi;
* facilita le attività di direzione e di supervisione dei membri del team di revisione e il riesame del loro lavoro;
* fornisce supporto, ove applicabile, al coordinamento del lavoro svolto dai revisori delle componenti e dagli esperti.

### 5.1.1 La strategia generale di revisione

La strategia generale di revisione presuppone la definizione di:

* la portata;
* la tempistica;
* la direzione della revisione, che guidi l’elaborazione del piano di revisione.

Sotto il profilo operativo, il revisore deve:

1. identificare le caratteristiche dell’incarico che ne definiscono la portata;
2. determinare gli obiettivi dell’incarico con riferimento all’emissione delle relazioni, per pianificare la tempistica della revisione e la natura delle comunicazioni previste;
3. considerare i fattori che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono significativi nell’indirizzare il lavoro del team di revisione;
4. considerare i risultati delle attività preliminari dell’incarico e, ove applicabile, se le conoscenze acquisite nel corso di altri incarichi svolti per l’impresa dal responsabile dell’incarico siano pertinenti;
5. determinare la natura, la tempistica e l’entità delle risorse necessarie per lo svolgimento dell’incarico[[40]](#footnote-40).

Subordinatamente al completamento delle procedure di valutazione del rischio il processo di definizione della strategia generale di revisione aiuta il revisore a determinare:

* le risorse da impiegare in specifiche aree di revisione, quali l’utilizzo di membri del team con appropriata esperienza per aree ad alto rischio o il coinvolgimento di esperti per materie complesse;
* la quantità di risorse da attribuire a specifiche aree di revisione, quali il numero di membri del team assegnati all’osservazione delle conte fisiche delle rimanenze presso i magazzini significativi, l’estensione del riesame del lavoro svolto da altri revisori in caso di revisione di enti collegati;
* quando impiegare tali risorse, se durante una fase di interim ovvero a date prossime a quelle di chiusura;
* come gestire, dirigere e supervisionare tali risorse, con riferimento alla tempistica delle riunioni di organizzazione e di consuntivazione con il team di revisione, alle modalità di svolgimento delle stesse.

### 5.1.2 Le attività preliminari, l’’indipendenza ed i principi etici

Le attività preliminari d’inizio di ogni incarico di revisione aiutano il revisore a identificare e valutare eventi o circostanze che possono incidere sfavorevolmente sulla capacità di pianificare e svolgere l’incarico di revisione. Lo svolgimento di tali attività preliminari consente al revisore di pianificare un incarico di revisione per il quale ad esempio:

* il revisore mantenga l’indipendenza e la capacità necessarie per svolgere l’incarico;
* non vi siano problematiche riguardanti l’integrità della direzione che possono influenzare la disponibilità del revisore di proseguire l’incarico;
* non vi siano malintesi con il cliente circa i termini dell’incarico.

Il revisore presta attenzione al mantenimento dei rapporti con l’ente e ai principi etici applicabili, inclusa l’indipendenza, durante tutto lo svolgimento dell’incarico di revisione, tenendo conto delle condizioni e dei cambiamenti nelle circostanze. Lo svolgimento delle procedure iniziali sia in tema di mantenimento dei rapporti con il cliente, sia in tema di valutazione dei principi etici applicabili (inclusa l’indipendenza), all’inizio di ogni incarico di revisione, implica che esse siano completate prima di svolgere altre attività rilevanti per lo stesso incarico. Per incarichi di revisione ricorrenti, tali procedure iniziali spesso sono svolte poco dopo - o in concomitanza con - la conclusione della precedente revisione contabile.

### 5.1.3 Il piano di revisione e le procedure di valutazione

Il piano di revisione è più dettagliato della strategia generale di revisione, in quanto include la natura, la tempistica e l’estensione delle procedure di revisione che devono essere svolte dai membri del team di revisione. La pianificazione di tali procedure di revisione avviene nel corso della revisione man mano che il piano di revisione relativo all’incarico viene elaborato. Ad esempio, la pianificazione delle procedure di valutazione del rischio avviene nelle fasi iniziali del processo di revisione. Tuttavia, la pianificazione della natura, della tempistica e dell’estensione di specifiche procedure di revisione conseguenti dipende dal risultato di tali procedure di valutazione del rischio.

Il revisore può iniziare a svolgere le procedure di revisione conseguenti per alcune classi di operazioni, saldi contabili e informative prima di pianificare tutte le rimanenti procedure di revisione conseguenti.

È importante stabilire la natura, la tempistica e l’estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate e delle procedure di revisione conseguenti con riferimento all’informativa, alla luce sia dell’ampia gamma di informazioni sia del livello di dettaglio che può essere compreso in tale informativa[[41]](#footnote-41). Inoltre, un’ informativa può contenere informazioni che non provengono dalla contabilità generale e sezionale, che possono influire anche sui rischi identificati e valutati e sulla natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione per fronteggiare il rischio di revisione.

Prendere in considerazione l’informativa nelle fasi iniziali della revisione contabile aiuta il revisore ad affrontarla allo stesso modo delle classi di operazioni, degli eventi e dei saldi contabili e a pianificare le procedure con una tempistica adeguata. La considerazione nella fase iniziale può permette di stabilire gli effetti sulla revisione contabile riguardo:

* un’ informativa significativa nuova o aggiornata alla luce dei cambiamenti nel contesto in cui opera l’impresa, nella sua situazione patrimoniale, economica e finanziaria o nella sua attività. Ad esempio, una modifica nella identificazione richiesta dei settori operativi e nella comunicazione dell’informativa di settore a seguito di un’aggregazione aziendale significativa;
* un’ informativa significativa nuova o aggiornata derivante da cambiamenti nel quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile;
* la necessità di coinvolgere un esperto del revisore a supporto delle procedure di revisione relative a una specifica informativa. Ad esempio, informativa relativa ai piani pensionistici e alle altre obbligazioni relative a benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro;
* gli aspetti relativi all’informativa che il revisore può volere discutere con i responsabili delle attività di governance.

Il piano di revisione deve includere dunque:

1. la natura, la tempistica e l’estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate, come stabilito dal principio di revisione internazionale ISA Italia 315;
2. la natura, la tempistica e l’estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati (nel seguito anche “procedure di revisione conseguenti”) pianificate a livello di asserzioni, come stabilito dal principio di revisione internazionale ISA Italia 330;
3. le altre procedure di revisione pianificate che devono essere svolte affinché l’incarico sia conforme ai principi di revisione[[42]](#footnote-42).
4. aggiornare e modificare la strategia generale di revisione e il piano di revisione secondo quanto necessario nel corso dello svolgimento della revisione.
5. pianificare la natura, la tempistica e l’estensione delle attività di direzione e di supervisione dei membri del team di revisione e il riesame del loro lavoro.

### 5.1.4 La modifica delle decisioni in sede di pianificazione durante lo svolgimento della revisione

A causa di eventi inattesi, o di cambiamenti nelle condizioni, o di elementi probativi acquisiti dai risultati delle procedure di revisione, il revisore può avere la necessità di modificare la strategia generale di revisione e il piano di revisione e, quindi, la natura, la tempistica e l’estensione delle procedure di revisione conseguenti pianificate, sulla base della riconsiderazione dei rischi identificati e valutati. Ciò si può verificare nel caso in cui il revisore venga a conoscenza di informazioni che divergono significativamente da quelle disponibili all’epoca della pianificazione delle procedure di revisione. Ad esempio, gli elementi probativi acquisiti svolgendo le procedure di validità possono contraddire gli elementi probativi acquisiti attraverso le procedure di conformità.

La natura, la tempistica e l’estensione della direzione e supervisione dei membri del team di revisione, e del riesame del loro lavoro, dipendono da molti fattori, a titolo esemplificativo:

* le dimensioni e la complessità dell’impresa;
* l’area della revisione;
* i rischi di errori significativi identificati e valutati. Ad esempio, un aumento nei rischi di errori significativi identificati e valutati in una data area della revisione richiede di norma un corrispondente incremento nell’estensione e nella tempestività della direzione e supervisione dei membri del team di revisione e un riesame più dettagliato del loro lavoro;
* le capacità e la competenza dei singoli membri del team che svolgono il lavoro di revisione.

Al riguardo il principio di revisione internazionale ISA Italia 220 contiene le linee guida in merito alla direzione, alla supervisione e al riesame del lavoro di revisione.

# 6.

# Le risposte del revisore al rischio identificato e valutato

## 6.1 Le “risposte generali di revisione” e le “procedure conseguenti”: il principio ISA Italia 330

In questo capitolo si intende approfondire la responsabilità del revisore nel definire e mettere in atto le risposte per fronteggiare i rischi di errori significati identificati e valutati a livello di asserzioni nella revisione contabile di bilancio, in conformità al principio di revisione ISA Italia 315.

La valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio e, di conseguenza, le “risposte generali di revisione” sono influenzate dalla comprensione dell’ambiente di controllo da parte del revisore. Un ambiente di controllo efficace può consentire al revisore di avere più fiducia nel controllo interno e nell’attendibilità degli elementi probativi generati all’interno dell’impresa e, conseguentemente, permette al revisore, per esempio, di eseguire alcune delle procedure di revisione ad una data intermedia piuttosto che a fine esercizio.

Le carenze nell’ambiente di controllo, invece, hanno l’effetto contrario. Il revisore può fronteggiare un ambiente di controllo inefficace:

* svolgendo un numero maggiore di procedure di revisione a fine esercizio piuttosto che ad una data intermedia;
* acquisendo maggiori elementi probativi mediante procedure di validità;
* aumentando il numero di sedi da includere nella revisione contabile.

Tali considerazioni hanno quindi un impatto significativo sull’approccio generale di revisione poiché comportano, per esempio, un maggiore utilizzo delle procedure di validità, (approccio di validità), ovvero un approccio che utilizza sia le procedure di conformità, sia le procedure di validità, (approccio combinato).

La valutazione, da parte del revisore, dei rischi di errori significativi identificati a livello di asserzioni fornisce una base per considerare l’approccio di revisione appropriato al fine di definire e svolgere le procedure di revisione conseguenti. Ad esempio, il revisore può stabilire che:

1. per una particolare asserzione, possa far fronte in maniera efficace al rischio identificato e valutato di errori significativi soltanto svolgendo procedure di conformità;
2. per specifiche asserzioni, sia appropriato svolgere unicamente procedure di validità e, quindi, il revisore esclude l’effetto dei controlli dalla valutazione dei rischi di errori significativi. Ciò può verificarsi, ad esempio, quando il revisore non ha identificato un rischio per il quale le sole procedure di validità non forniscono elementi probativi sufficienti e appropriati e pertanto non è tenuto a verificare l'efficacia operativa dei controlli; ovvero
3. sia efficace un approccio combinato, che preveda l’utilizzo sia di procedure di conformità, sia di procedure di validità.

Non è necessario per il revisore definire e svolgere procedure di revisione conseguenti quando la valutazione del rischio di errore significativo è al di sotto di un livello accettabilmente basso. Tuttavia, indipendentemente dall’approccio scelto e dai rischi di errori significativi identificati e valutati il revisore definisce e svolge procedure di validità per ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile ed informativa.

Il principio di revisione internazionale ISA Italia 330[[43]](#footnote-43) individua le “procedure di revisione conseguenti” precisando innanzitutto alcuni aspetti definitori:

* procedura di conformità: è la procedura di revisione definita per valutare l’efficacia operativa dei controlli nel prevenire od individuare e correggere errori significativi a livello di asserzioni;
* procedura di validità: è la procedura di revisione definita per individuare errori significativi a livello di asserzioni e comprendono:
* le verifiche di dettaglio sulle classi di operazioni, saldi contabili e informativa;
* le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità.

Lo svolgimento di procedure di revisione conseguenti, deve considerare:

1. le ragioni alla base della valutazione del rischio di errori significativi a livello di asserzioni per ciascuna classe di operazioni, saldo contabile e informativa rilevanti per la revisione, incluso:
   * 1. la probabilità e l’entità di errori dovuti alle caratteristiche particolari delle classi di operazioni, saldi contabili o informativa rilevanti, ossia, il rischio intrinseco;
     2. la valutazione del rischio tenuto conto dei controlli che fronteggiano il rischio di errori significativi, ossia il rischio di controllo, e l’acquisizione di elementi probativi per stabilire se i controlli operino efficacemente, ovvero la pianificazione sulla verifica dell’efficacia operativa dei controlli, in termini di natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità[[44]](#footnote-44);
2. l’acquisizione degli elementi probativi che dovranno essere tanto più persuasivi quanto più alta sia la valutazione del rischio da parte del revisore.

La definizione e lo svolgimento delle procedure di revisione conseguenti, la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in base ed in risposta ai rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di asserzioni, forniscono un evidente collegamento tra le procedure di revisione conseguenti e la valutazione del rischio.

### 6.1.1 Le procedure di conformità

Le procedure di conformità, nella definizione già data nel paragrafo precedente, sono finalizzate ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull’efficacia operativa di controlli, quando:

1. nella valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni il revisore si aspetti che i controlli operino efficacemente, ovvero il revisore pianifichi di verificare l’efficacia operativa dei controlli nel determinare la natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità;
2. le procedure di validità non possono fornire, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati a livello di asserzioni[[45]](#footnote-45).

Nel definire e svolgere le procedure di conformità, il revisore deve acquisire elementi probativi tanto più persuasivi quanto maggiore è l’affidamento riposto dal revisore sull’efficacia di un controllo[[46]](#footnote-46). Pertanto, sono elementi essenziali delle procedure di conformità:

* la natura[[47]](#footnote-47) e l’estensione;
* la tempistica;
* l’utilizzo di elementi probativi acquisti durante il periodo intermedio
* i controlli sui rischi significativi;
* la valutazione dell’efficacia operativa dei controlli.

Il principio ISA Italia 330 definisce i contenuti di ciascuno di essi.

**La natura e l’estensione delle procedure di conformità**

La natura di una procedura di revisione attiene alla sua finalità, procedura di conformità o procedura di validità, ed alla sua tipologia: ispezione, osservazione, indagine, richiesta di conferma, ricalcolo, riesecuzione o procedura di analisi comparativa.

Bisogna dire che, le motivazioni alla base della valutazione di un rischio sono rilevanti al fine di determinare la natura delle procedure di revisione. Ad esempio, qualora un rischio identificato e valutato sia più basso in ragione delle particolari caratteristiche di una classe di operazioni indipendentemente dalla considerazione dei relativi controlli, il revisore può stabilire che le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità da sole forniscano elementi probativi sufficienti e appropriati. Di contro, se il rischio identificato e valutato è più basso in quanto il revisore pianifica di verificare l’efficacia operativa dei controlli, il revisore può basare le procedure di validità su tale valutazione. Ciò può verificarsi, ad esempio, nel caso di una classe di operazioni con caratteristiche ragionevolmente omogenee e non complesse che sono regolarmente elaborate e controllate dal sistema informativo dell’impresa.

L’estensione di una procedura di revisione attiene alla sua ampiezza in termini quantitativi, per esempio, alle dimensioni del campione o al numero di osservazioni di un controllo.

La natura e l’estensione delle procedure di conformità è di primaria importanza per fronteggiare i rischi identificati e valutati. Il revisore deve:

1. svolgere altre procedure di revisione in combinazione con indagini al fine di acquisire elementi probativi sull’efficacia operativa dei controlli, incluso:

* verificare che siano stati eseguiti i controlli nei momenti in cui avrebbero dovuto operare durante il periodo amministrativo sottoposto a revisione;
* verificare l’uniformità con cui i controlli siano stati applicati e da chi o con quali mezzi siano stati eseguiti;

1. determinare se i controlli da verificare dipendano a loro volta da altri controlli (controlli indiretti) e, in tal caso, qualora tali controlli indiretti non siano già stati verificati, determinare se sia necessario acquisire elementi probativi che supportino l’efficace funzionamento degli stessi.

**La tempistica**

La tempistica di una procedura di revisione attiene al momento in cui questa viene svolta o al periodo o alla data a cui si riferiscono gli elementi probativi. Il revisore deve verificare i controlli nel momento specifico, ovvero durante tutto il periodo, per il quale egli intenda fare affidamento su tali controlli, al fine di conseguire un’appropriata base per supportare il livello di affidamento previsto. Tuttavia, si distinguono le seguenti ipotesi:

* l’utilizzo di elementi probativi durante un periodo intermedio, in questo caso il revisore deve:

1. acquisire elementi probativi sui cambiamenti significativi relativi a tali controlli, successivi al periodo intermedio;
2. determinare gli ulteriori elementi probativi da acquisire nel periodo rimanente;

* l’utilizzo di elementi probativi acquisiti da precedenti revisioni. In tale ipotesi nel determinare se sia appropriato o meno utilizzare elementi probativi sull’efficacia operativa dei controlli acquisiti sull’efficacia operativa dei controlli devono essere presi in esame i seguenti aspetti:

1. l’efficacia delle altre componenti del sistema di controllo interno, inclusi l’ambiente di controllo, il processo adottato dall’impresa per monitorare il sistema di controllo interno e il processo per la valutazione del rischio adottato dall’impresa;
2. i rischi derivanti dalle caratteristiche del controllo, incluso se esso sia manuale ovvero automatizzato;
3. l’efficacia dei controlli generali IT;
4. l’efficacia del controllo e la sua applicazione da parte dell’impresa, inclusa la natura e l’estensione delle deviazioni nell’applicazione del controllo rilevate in precedenti revisioni, e se siano avvenuti cambiamenti di personale che influenzino in modo significativo l’applicazione del controllo;
5. se, in presenza di mutamenti nelle circostanze, la mancanza di modifiche in uno specifico controllo comporti un rischio;
6. i rischi di errori significativi ed il grado di affidamento riposto sul controllo.

L’utilizzo di elementi probativi sull’efficacia operativa di controlli specifici, acquisiti in una precedente revisione, impone la necessità di stabilire l’attuale rilevanza e l’ attendibilità delle evidenze mediante l’acquisizione di elementi probativi atti a dimostrare se, successivamente al completamento della revisione precedente, siano intervenuti cambiamenti significativi in tali controlli. Il revisore deve acquisire tali elementi probativi svolgendo indagini in combinazione con osservazioni o ispezioni allo scopo di confermare la comprensione di quei controlli specifici, e:

1. se si sono verificati cambiamenti che incidono sulla rilevanza degli elementi probativi acquisiti nel corso della precedente revisione, il revisore deve verificare i controlli nella revisione in corso;
2. se tali cambiamenti non sono avvenuti, i controlli devono essere verificati almeno una volta ogni tre revisioni.

### 6.1.2 Alcune considerazioni sulle procedure di conformità

Alla luce di quanto esposto fin qui devono essere evidenziate alcune considerazioni.

Le procedure di conformità vengono svolte solamente su quei controlli che il revisore ha stabilito siano adeguatamente configurati per prevenire, o individuare e correggere, un errore significativo in una asserzione rilevante e pianifica di verificare tali controlli. Qualora siano stati utilizzati controlli sostanzialmente differenti in momenti diversi del periodo amministrativo sottoposto a revisione, ciascun controllo viene di fatto considerato separatamente.

Verificare l’efficacia operativa dei controlli è diverso dall’acquisirne una comprensione e dal valutarne la configurazione e la messa in atto. Tuttavia, in entrambi i casi vengono utilizzate le stesse tipologie di procedure di revisione. Il revisore può quindi decidere che sia efficiente verificare l’efficacia operativa dei controlli e, contemporaneamente, valutare la configurazione e stabilire se siano stati messi in atto. Inoltre, sebbene alcune procedure di valutazione del rischio possano non essere state specificamente configurate come procedure di conformità, esse possono nondimeno fornire elementi probativi sull’efficacia operativa dei controlli e, di conseguenza, fungere da procedure di conformità. Ad esempio, le procedure di valutazione del rischio eseguite dal revisore possono avere incluso:

* indagini sull’utilizzo dei budget da parte della direzione;
* l’analisi del raffronto da parte della direzione tra spese mensili previste ed effettive;
* l’esame dei rapporti relativi all’analisi degli scostamenti tra i dati previsti e quelli effettivi.

Tali procedure di revisione forniscono una conoscenza sulla configurazione delle politiche di gestione del budget dell’impresa e sulla loro effettiva messa in atto e possono altresì fornire elementi probativi sull’efficacia operativa di tali politiche nel prevenire o individuare errori significativi nella classificazione delle spese.

In aggiunta, il revisore può definire una procedura di conformità da svolgere simultaneamente ad una verifica di dettaglio sulla stessa operazione. Sebbene lo scopo di una procedura di conformità sia diverso da quello di una verifica di dettaglio, è possibile conseguire contemporaneamente entrambi gli scopi mediante l’esecuzione di una procedura di conformità e di una verifica di dettaglio sulla stessa operazione, realizzando il cosiddetto “test con duplice obiettivo”. Ad esempio, il revisore può definire e valutare i risultati di un test per l’esame di una fattura, stabilendo se sia stata approvata ed acquisendo elementi probativi di validità in merito all’operazione stessa. Un test con duplice obiettivo viene definito e valutato considerando separatamente ciascuno degli scopi del test.

In alcuni casi, il revisore può non essere in grado di definire efficaci procedure di validità che, di per sé, forniscano elementi probativi sufficienti ed appropriati a livello di asserzioni. Ciò può verificarsi nel caso in cui un’impresa conduca la propria attività utilizzando i sistemi IT e la documentazione delle operazioni sia prodotta o conservata solamente attraverso il sistema IT stesso. In tal caso, il principio ISA 330, al paragrafo 8 b) richiede al revisore di svolgere procedure di conformità sui controlli che fronteggiano il rischio per il quale le sole procedure di validità non forniscono elementi probativi sufficienti e appropriati.

### 6.1.3 I Controlli sui rischi significativi e le procedure di validità

Qualora il revisore intenda fare affidamento sui controlli relativi a un rischio che è stato identificato come significativo, i controlli devono essere verificati durante il periodo amministrativo in esame mediante le procedure di validità. L’assenza di errori riscontrata mediante lo svolgimento di procedure di validità non fornisce tuttavia elementi probativi sull’efficacia dei controlli relativi all’asserzione oggetto di verifica.

L’individuazione di deviazioni nell’applicazione dei controlli sui quali il revisore intenda fare affidamento, devono essere verificate mediante specifiche indagini atte a comprendere tali aspetti e le potenziali conseguenze per stabilire se:

1. le procedure di conformità che sono state svolte forniscano una base appropriata ai fini dell’affidabilità dei controlli;
2. siano necessarie ulteriori procedure di conformità; ovvero
3. i rischi di errori significativi richiedano di essere affrontati utilizzando procedure di validità.

Indipendentemente dai rischi di errori significativi identificati e valutati, il revisore deve definire e svolgere le procedure di validità per ogni classe di operazioni, saldo contabile ed informativa significativi e relative alla fase di chiusura del bilancio, con riferimento a:

1. il controllo della corrispondenza o la riconciliazione delle informazioni contenute nel bilancio con le sottostanti registrazioni contabili, incluso concordare o riconciliare i diversi elementi dell’informativa, qualora tali informazioni provengano o meno dalla contabilità generale e sezionale;
2. l’esame delle scritture contabili e delle altre rettifiche significative effettuate in fase di redazione del bilancio.

Le procedure di validità in risposta ai rischi significativi devono includere le verifiche di dettaglio.

**La tempistica**

Un elemento rilevante delle procedure di validità è la tempistica. Se sono svolte ad una data intermedia, il revisore deve coprire il restante periodo con:

1. procedure di validità in combinazione con procedure di conformità per il periodo intercorrente; ovvero
2. esclusivamente procedure di validità conseguenti, se il revisore le ritiene sufficienti,

che forniscano una base ragionevole per estendere le conclusioni di revisione dalla data intermedia fino alla data di chiusura del periodo amministrativo.

L’individuazione ad una data intermedia di errori che il revisore non aveva previsto al momento della valutazione dei rischi di errori significativi, rende necessario valutare se modificare la relativa valutazione del rischio, nonché natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità pianificate per il restante periodo.

Svolgere procedure di validità ad una data intermedia senza effettuare ulteriori procedure ad una data successiva fa aumentare il rischio che il revisore non individui quegli errori che potrebbero invece manifestarsi alla fine del periodo amministrativo. Tale rischio si incrementa all’aumentare della lunghezza del periodo rimanente. I fattori che possono incidere sulla decisione di svolgere procedure di validità ad una data intermedia sono:

* l’ambiente di controllo e altri controlli;
* la disponibilità ad una data successiva delle informazioni necessarie per l’applicazione delle procedure di revisione;
* la finalità delle procedure di validità;
* il rischio identificato e valutato di errori significativi;
* la natura delle classi di operazioni, dei saldi contabili e delle relative asserzioni;
* la capacità del revisore di svolgere appropriate procedure di validità ovvero procedure di validità in combinazione con procedure di conformità per coprire il rimanente periodo, al fine di ridurre il rischio che non siano individuati errori che potrebbero manifestarsi alla fine del periodo amministrativo.

### 6.1.4 La rilevanza e le considerazioni sulle conferme esterne tra le procedure di validità

Le procedure di conferma esterna sono spesso rilevanti quando si riferiscono ad asserzioni concernenti i saldi contabili e i loro elementi costitutivi, ma non sono necessariamente limitate a tali fattispecie. Il revisore può, ad esempio, chiedere conferma esterna di condizioni contrattuali, di contratti o di transazioni tra l’impresa e i terzi. Le procedure di conferma esterna possono anche essere svolte per ottenere elementi probativi in merito all’assenza di certe condizioni. Ad esempio, può richiedersi una conferma specifica in merito all’inesistenza di accordi collaterali che possano riguardare la rilevazione per competenza dei ricavi dell’impresa. Altre situazioni nelle quali le procedure di conferma esterna possono fornire elementi probativi rilevanti per fronteggiare i rischi di errori significativi identificati e valutati, includono:

* saldi bancari e altre informazioni concernenti i rapporti con le banche;
* crediti verso clienti e relative condizioni;
* giacenze di magazzino detenute presso terzi in conto lavorazione o in deposito;
* atti relativi a titoli di proprietà detenuti presso legali o finanziatori in custodia, deposito o a garanzia;
* titoli e partecipazioni custoditi presso terzi o acquistati da intermediari, ma non ancora consegnati alla data del bilancio;
* debiti finanziari, incluse le relative condizioni di rimborso e le clausole limitative (“*covenants*”);
* debiti verso fornitori e relative condizioni.

Sebbene le conferme esterne possano fornire elementi probativi rilevanti relativamente a certe asserzioni, vi sono alcune asserzioni per le quali queste forniscono elementi probativi meno rilevanti. Ad esempio, in merito all’esigibilità dei crediti verso clienti, o quelli concernenti l’esistenza di tali crediti.

I fattori che possono aiutare il revisore nello stabilire se le procedure di conferma esterna siano da svolgere come procedure di validità, includono:

* la conoscenza da parte del soggetto circolarizzato di quanto richiesto *–* le risposte possono risultare più attendibili se fornite da una persona del soggetto circolarizzato che possiede le necessarie conoscenze sull’informazione oggetto di conferma;
* la capacità o la volontà di rispondere del soggetto circolarizzato *–* per esempio, tale soggetto:
  + può non accettare le responsabilità per rispondere ad una richiesta di conferma;
  + può considerare rispondere troppo costoso o troppo dispendioso in termini temporali;
  + può essere preoccupato in merito alle possibili responsabilità legali conseguenti alla risposta;
  + può contabilizzare le transazioni in altre valute; ovvero
  + può operare in un ambiente nel quale rispondere alle richieste di conferma non rappresenta un aspetto significativo delle proprie attività lavorative giornaliere.

In queste situazioni, i soggetti circolarizzati possono, alternativamente, non rispondere, rispondere in maniera casuale o cercare di limitare l’attendibilità attribuibile alla risposta; il grado di obiettività del soggetto circolarizzato *–* se il soggetto circolarizzato è una parte correlata dell’impresa, le risposte alle richieste di conferma possono risultare meno attendibili

Gli elementi probativi ricevuti direttamente dal revisore sotto forma di conferme esterne da appropriati soggetti circolarizzati, possono aiutare il revisore ad ottenere elementi probativi aventi l’elevato livello di attendibilità, necessario al revisore per fronteggiare i rischi significativi di errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Per esempio, se il revisore riscontra che la direzione è sottoposta a pressioni per rispettare le previsioni di utile, può sussistere il rischio che le vendite vengano gonfiate mediante una non corretta contabilizzazione dei ricavi relativi ad accordi di vendita con condizioni che non ne consentono l’imputazione nel periodo o mediante la fatturazione di vendite prima della spedizione. In tali circostanze il revisore può, ad esempio, definire le richieste di conferme esterne che non si limitino a richiedere conferma dei saldi in essere, ma che includano anche la conferma dei dettagli delle condizioni di vendita, inclusi date, eventuali diritti di reso e termini di consegna. In aggiunta a ciò, il revisore può ritenere efficace integrare tali procedure di conferma esterna con indagini presso il personale non amministrativo dell’impresa, in merito a modifiche delle condizioni di vendita e dei termini di consegna.

## 6.2 L’ adeguatezza della presentazione di bilancio

L’adeguatezza della presentazione di bilancio impone lo svolgimento di procedure di revisione per valutare se la presentazione del bilancio nel suo complesso sia conforme al quadro normativo di riferimento sull’informazione finanziaria, ovvero:

* l’appropriata classificazione e descrizione delle informazioni finanziarie e delle operazioni, degli eventi e delle condizioni sottostanti;
* l’appropriata presentazione, struttura e contenuto.

Sulla base delle procedure di revisione svolte e degli elementi probativi acquisiti, prima di concludere la revisione, è necessario valutare se le valutazioni dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni continuino ad essere appropriate. Si ricorda che, il revisore deve giungere ad una conclusione relativamente al fatto che sono stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati al fine di formare il proprio giudizio, e considerare tutti gli elementi probativi pertinenti, indipendentemente dal fatto che sembrino confermare o contraddire le asserzioni di bilancio.

Se il revisore non ha acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati relativi ad una asserzione rilevante che riguarda una classe di operazioni, saldo contabile o informativa, egli deve cercare di ottenere ulteriori elementi probativi. Nell’ipotesi che tali elementi non fossero sufficienti ed appropriati, il giudizio deve essere espresso con rilievi o deve essere dichiarata l’impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio.

È bene sottolineare, sotto il profilo più operativo, che la revisione di bilancio è un processo cumulativo ed iterativo. Man mano che il revisore svolge le procedure di revisione pianificate, gli elementi probativi acquisiti possono indurlo a modificare la natura, la tempistica o l’estensione di altre procedure di revisione pianificate. Il revisore può venire a conoscenza di informazioni che differiscono in modo significativo da quelle su cui era basata la valutazione del rischio. Ad esempio:

* l’estensione degli errori individuata dal revisore svolgendo procedure di validità può modificare il proprio giudizio sulla valutazione del rischio e può indicare una carenza significativa nel controllo interno;
* il revisore può venire a conoscenza di incoerenze nelle registrazioni contabili o di elementi probativi contraddittori o mancanti;
* inoltre, le procedure di analisi comparativa svolte nella fase di riesame complessivo della revisione possono indicare un rischio di errori significativi precedentemente non identificato.

In tali circostanze, il revisore può ritenere necessario riesaminare le procedure di revisione pianificate, sulla base della riconsiderazione dei rischi di errori significativi identificati e valutati e l’effetto su classi di operazioni, saldi contabili o informativa rilevanti per la revisione e le loro asserzioni rilevanti[[48]](#footnote-48).

Le linee guida del principio ISA Italia 330[[49]](#footnote-49), precisano che il revisore non può assumere che un caso di frode o errore dovuto a comportamento o evento non intenzionale sia un evento isolato. Pertanto, la considerazione di come l’individuazione di un errore influenzi i rischi di errori significativi identificati e valutati è importante per determinare se la valutazione continui ad essere appropriata.

Il giudizio del revisore sulla sufficienza e sull’appropriatezza degli elementi probativi è influenzato da fattori quali:

* significatività dell’errore potenziale nell’asserzione e probabilità che lo stesso abbia un effetto significativo, singolarmente o insieme ad altri errori potenziali, sul bilancio;
* efficacia delle risposte e dei controlli da parte della direzione per fronteggiare i rischi;
* esperienza acquisita durante precedenti revisioni in merito ad errori potenziali simili;
* risultati delle procedure di revisione svolte, incluso se tali procedure di revisione abbiano identificato casi specifici di frode o di errore dovuto a comportamenti od eventi non intenzionali;
* fonte e attendibilità delle informazioni disponibili;
* persuasività degli elementi probativi;
* comprensione dell’impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile e del suo sistema di controllo interno

## 6.3 La documentazione

La fase di risposta ai rischi identificativi e valutati deve includere la documentazione atta a dimostrare che le informazioni contenute nel bilancio corrispondono o si riconciliano con le sottostanti registrazioni contabili, inclusa la corrispondenza o la riconciliazione dei diversi elementi dell'informativa, qualora tali informazioni provengano o meno dalla contabilità.Di conseguenza la documentazione comprende:2

1. le risposte generali di revisione per far fronte ai rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di bilancio e la natura, la tempistica e l’estensione delle procedure di revisione conseguenti svolte;
2. la correlazione di tali procedure con i rischi identificati e valutati a livello di asserzioni;
3. i risultati delle procedure di revisione, incluse le conclusioni qualora non altrimenti esplicitate.

Se il revisore pianifica di utilizzare gli elementi probativi sull’efficacia operativa dei controlli, acquisiti in precedenti revisioni, la documentazione deve includere tali conclusioni raggiunte sulla possibilità di fare affidamento su quei controlli verificati in una precedente revisione.

# 7.

# La formazione del giudizio e la relazione di revisione sul bilancio

## 7.1 La valutazione degli elementi probativi e della significatività

La formazione del giudizio[[50]](#footnote-50) di revisione si costruisce sul fatto che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria e contabile applicabile[[51]](#footnote-51) e la conclusone complessiva guarda alla ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi ovvero a comportamenti o eventi non intenzionali. A tal fine, la conclusione complessiva deve tenere conto che:

1. siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati, in conformità al principio di revisione internazionale ISA Italia n. 330;
2. gli errori non corretti, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi, in conformità al principio di revisione internazionale ISA Italia 450;
3. gli aspetti significativi includano la comprensione degli aspetti qualitativi delle prassi contabili dell’impresa, inclusi gli indicatori di possibili ingerenze nelle valutazioni d a parte della direzione.

Come già detto nei capitoli precedenti, con riferimento all’attività di revisione, il revisore deve valutare se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle disposizioni del quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile. Tale valutazione deve includere la considerazione degli aspetti qualitativi delle prassi contabili dell’ente ( inclusi gli indicatori di possibili ingerenze nelle valutazioni della direzione), legati alle disposizioni del quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile:

1. il bilancio esponga in modo appropriato i principi contabili significativi scelti e applicati. Nell’effettuare tale valutazione, il revisore deve considerare la rilevanza dei principi contabili per l’impresa e se siano stati presentati in modo comprensibile;
2. i principi contabili scelti e applicati siano coerenti con il quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile e siano appropriati;
3. le stime contabili e la relativa informativa predisposte dalla direzione siano ragionevoli;
4. le informazioni presentate in bilancio siano rilevanti, attendibili, comparabili e comprensibili. Nell’effettuare tale valutazione, il revisore deve considerare se:

* le informazioni che avrebbero dovuto essere incluse siano state incluse, e se tali informazioni siano classificate, aggregate o disaggregate e descritte in modo appropriato;
* la presentazione complessiva del bilancio sia stata compromessa dall’inserimento di informazioni non rilevanti o tali da ostacolare una corretta comprensione degli aspetti esposti.

1. il bilancio fornisca un’informativa adeguata che consenta ai potenziali utilizzatori di comprendere l’effetto delle operazioni e degli eventi significativi sulle informazioni fornite in bilancio;
2. la terminologia utilizzata in bilancio, inclusa l’intestazione di ciascun prospetto di bilancio, sia appropriata.

## 

## 7.2 Le tipologie di “giudizio”

Sulla base degli obiettivi generali di revisione, il revisore:

* si forma un giudizio sul bilancio sulla base della valutazione delle conclusioni tratti dagli elementi probativi acquisiti; ed
* esprime il giudizio tramite una relazione scritta;

si distinguono due tipologie di giudizio:

1. senza modifica;
2. con modifica, in conformità al principio ISA Italia 705.

Un giudizio senza modifica nel caso in cui concluda che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi ed in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria[[52]](#footnote-52) applicabile:

* sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi; ovvero
* non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi; la relazione di revisione deve riportare un giudizio con modifica.

**Le conseguenze di un giudizio con modifica**

Si distinguono due ipotesi:

* qualora il bilancio redatto in conformità alle disposizioni di un “quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione”, non fornisce una corretta rappresentazione, il revisore deve discutere la questione con la direzione, che ha la possibilità di includere nel bilancio informazioni ulteriori rispetto a quelle specificamente richieste dal quadro normativo, ovvero in circostanze estremamente rare di derogare ad una disposizione del quadro normativo al fine di fornire una corretta rappresentazione di bilancio.
* Se il bilancio è redatto secondo le disposizioni di un “quadro normativo basato sulla conformità”, il revisore non è tenuto a valutare se il bilancio fornisce una corretta rappresentazione. Tuttavia, qualora in questa ipotesi ed in circostanze estremamente rare, il revisore concluda che il bilancio sia fuorviante, egli deve discutere la questione con la direzione e, a seconda del modo in cui la stessa viene risolta, deve stabilire se, e con quali modalità, darne comunicazione nella relazione di revisione. Risulta insolito considerare un bilancio fuorviante se redatto secondo un quadro normativo basato sulla conformità qualora il revisore, secondo quanto previsto dal principio di revisione ISA Italia 210, abbia stabilito che il quadro normativo è accettabile.

## 7.3 La forma ed il contenuto della relazione di revisione

Il principio di revisione ISA Italia 700 mira a conseguire un punto di equilibrio appropriato tra l'esigenza di uniformità e comparabilità nelle relazioni di revisione a livello globale e quella di accrescere il loro valore rendendo le informazioni da esse fornite maggiormente rispondenti alle richieste degli utilizzatori. Favorisce l’uniformità nella predisposizione delle relazioni di revisione riconoscendo la necessità di flessibilità per adattarsi alle circostanze particolari dei singoli ordinamenti giuridici. La revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali ISA Italia, persegue detta uniformità nella predisposizione delle relazioni favorendo la credibilità all’interno del mercato globale e rendendo più facilmente riconoscibili le revisioni contabili svolte in conformità a principi universalmente riconosciuti. L’uniformità contribuisce altresì a favorire la comprensione delle relazioni di revisione da parte dell’utilizzatore e ad individuare circostanze inusuali ove queste ricorrano[[53]](#footnote-53).

La relazione di revisione svolta in conformità ai principi di revisione internazionali ISA Italia ha forma scritta e comprende sia le relazioni emesse in formato cartaceo sia quelle in formato elettronico. Si compone di:

* il titolo: in cui viene esplicitamente indicato che si tratta della relazione di un revisore indipendente, ad esempio “Relazione del revisore indipendente”, che distingue tale relazione da quelle emesse da altri soggetti.
* il destinatario: la relazione è solitamente indirizzata a coloro per i quali la stessa è stata redatta, in base alle circostanze dell’incarico:
* gli associati degli enti del terzo settore[[54]](#footnote-54);
* o in presenza di enti con strutture di governance previste dall’autonomia statutaria, gli altri soggetti, i soci fondatori o l’organo amministrativo (in caso di enti privi di assemblea come le fondazioni.
* Il “Giudizio” del revisore, costituisce la prima sezione della relazione di revisione che deve inoltre:

1. identificare l’impresa il cui bilancio è stato oggetto di revisione contabile;
2. dichiarare che il bilancio è stato oggetto di revisione;
3. identificare l’intestazione di ciascun prospetto che costituisce il bilancio;
4. fare riferimento alle note che includono anche la sintesi dei più significativi principi contabili applicati;
5. specificare la data o il periodo amministrativo di riferimento per ciascun prospetto che costituisce il bilancio. Esempio: la relazione di revisione dichiara che il revisore ha svolto la revisione contabile del bilancio dell’impresa, che è costituito dai prospetti che costituiscono il bilancio previsti dal quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile, specificando la data o il periodo amministrativo di riferimento di ciascun prospetto e dalle note al bilancio, che includono anche una sintesi dei più significativi principi contabili applicati.

La relazione di revisione degli ETS deve comprendere il quadro normativo utilizzando le espressioni: “… in conformità ai principi contabili OIC, standards e alle disposizioni contenute nel Codice del terzo settore , D. Lgs 117/2012, sugli enti del terzo settore e/o altre leggi speciali che regolano vincoli patrimoniali o regimi fiscali di vantaggio”

Vedremo meglio nel capitolo che seguirà che, il quadro normativo degli enti del terzo settore prevede che il bilancio sia composto da: la situazione patrimoniale ed il rendiconto gestionale, o il rendiconto per cassa, e la relazione di missione che è una sintesi dei principi contabili applicati più significativi e altre informazioni esplicative.

Nelle ipotesi eventuale in cui sussistono conflitti tra i principi contabili e le disposizioni di legge o regolamentari, e altre fonti di leggi speciali, il principio di revisione internazionale ISA Italia 210 tratta delle circostanze

Al momento della formazione del giudizio ciascun quadro normativo viene considerato separatamente ed il giudizio fa riferimento ai quadri normativi. Di conseguenza,

1. qualora il bilancio sia conforme a ciascuno dei quadri normativi considerato singolarmente, sono espressi due giudizi:

* un giudizio in merito al fatto se il bilancio è redatto in conformità al quadro normativo nazionale del terzo settore, e
* un giudizio in merito al fatto se il bilancio è redatto in conformità all’altro quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile: gli OIC. Tali giudizi possono essere espressi separatamente ovvero in una frase unica , per esempio, il bilancio rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi […], in conformità ai principi contabili generalmente accettati nell’ordinamento giuridico del Codice del Terzo Settore.

1. Qualora il bilancio sia conforme soltanto ad uno dei due quadri normativi e non anche all’altro, può essere espresso un giudizio senza modifica che il bilancio è stato redatto in conformità ad uno dei quadri normativi (per esempio, il quadro normativo nazionale), ma è espresso un giudizio con modifica per quanto concerne l’altro quadro normativo (per esempio, l’applicazione degli OIC) in conformità al principio di revisione internazionale ISA Italia 705.

### 7.3.1 Le altre sezioni e la responsabilità del redattore del bilancio

Le altre sezioni della relazione di revisione sono:

**Gli elementi base del giudizio.**

La sezione si colloca subito dopo il “Giudizio” in quanto finalizzata a fornire importanti elementi circa il contesto dal quale deriva il giudizio del revisore:

1. dichiara che la revisione contabile è stata svolta in conformità ai principi di revisione interazionali;
2. fa riferimento alla sezione
3. della relazione di revisione che descrive le responsabilità del revisore stabilite dai principi di revisione internazionali;
4. include una dichiarazione che il revisore è indipendente dall’impresa in conformità alle norme ed ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile;
5. dichiara se il revisore ritiene di aver acquistato elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio.

**La continuità aziendale.**

Anche per gli ETSil revisore deve emettere la relazione in conformità del principio di revisione ISA Italia 570 “Continuità aziendale”.

**La responsabilità per il bilancio.**

La relazione deve includere una sezione dal titolo “Responsabilità del bilancio” dei soggetti preposti al processo di predisposizione dell’informativa finanziaria identificabili come responsabili dell’attività di governance dell’ETS[[55]](#footnote-55). Come già si è detto nel capitolo tre, che tratta della responsabilità del redattore del bilancio e del revisore, l’ordinamento italiano prevede per le società due forme di sistema di amministrazione e controllo per le società ed estesi anche agli ETS: tradizionale/ monistico e dualistico. Secondo il modello adottato si specifica il titolo della relazione sulla responsabilità per la redazione del bilancio:

* tradizionale o monistico: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d’esercizio;
* dualistico: l’organo responsabile per la redazione del bilancio d’esercizio è il consiglio di gestione.

Si ricorda che, con riferimento a tale due ipotesi il sistema , il sistema giuridico nazionale presenta una serie di norme che si sono succedute nel tempo in relazione ai diversi sistemi di amministrazione e controllo, descrivendone le responsabilità. In particolare, con riferimento al sistema tradizionale, l’ordinamento nazionale identifica, ai sensi dell’art. 2403, co.1, del Codice civile, il collegio sindacale quale soggetto tenuto a vigilare sull’adeguatezza dell’assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento. Nel sistema dualistico le funzioni di cui all’art. 2403, co.1, del Codice civile sono attribuite al consiglio di sorveglianza. Nel sistema monistico, l’art. 2409-octiesdecies del Codice civile attribuisce al comitato per il controllo sulla gestione la vigilanza sull’adeguatezza della struttura organizzativa della società, del sistema di controllo interno e del sistema amministrativo e contabile, nonché della sua idoneità a rappresentare correttamente i fatti di gestione. (Analoghe responsabilità competono all’organo di controllo degli ETS in virtù della normativa applicabile).

La sezione della relazione di revisione dedicata alla descrizione della responsabilità di coloro che nell’ambito dell’Ente sono responsabili per la redazione del bilancio, deve essere, quindi titolata : “Responsabilità degli amministratori o dei componenti del consiglio di gestione per il bilancio” e deve descrivere:

1. per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile e per quella parte del controllo interno che essa ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non internazionali[[56]](#footnote-56);
2. per la valutazione della capacità dell’ETS di continuare ad operare come un’entità in funzionamento[[57]](#footnote-57)e, nella redazione del bilancio, per l’utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale, nonché per una adeguata informativa sugli aspetti riguardanti la continuità aziendale. La spiegazione della responsabilità della direzione per tale valutazione deve includere una descrizione di quando l’utilizzo del presupposto della continuità aziendale sia appropriato.

La direzione e/o i responsabili delle attività di governance, si assumono la responsabilità per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile, inclusa, ove pertinente, la sua corretta rappresentazione. La direzione si assume altresì la responsabilità per quella parte del controllo interno che ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. La descrizione delle responsabilità della direzione nella relazione di revisione include il riferimento ad entrambe le responsabilità: sulla corretta rappresentazione e sul controllo interno, in quanto ciò aiuta a spiegare agli utilizzatori il presupposto per lo svolgimento della revisione contabile[[58]](#footnote-58).

Nel prosieguo si farà riferimento alla formulazione che può essere utilizzata anche nella relazione di revisione per descrivere le responsabilità secondo quanto richiesto nel paragrafo presente principio di revisione. Il principio ISA Italia 700 oltre a includere la descrizione delle responsabilità della direzione nella relazione di revisione[[59]](#footnote-59), il revisore può fare riferimento ad una descrizione più dettagliata delle responsabilità citate includendo un riferimento a dove possono essere acquisite tali informazioni- Ad esempio, nella relazione annuale dell'impresa o sul sito web dell'autorità appropriata).

Con riferimento alle disposizioni del Codice del Terzo settore il revisore deve far riferimento alla responsabilità in merito all’adeguatezza dei libri e delle registrazioni contabili, ovvero del sistema contabile congiuntamente con riferimento all’articolo 13, secondo comma, ed ai commi 1,2 dell’articolo 87. I libri, le registrazioni contabili e i sistemi contabili, costituiscono una parte integrante del controllo interno, come definito dal principio di revisione internazionale ISA Italia 315.

### 7.3.2 La responsabilità del revisore

La sezione della responsabilità del revisore deve[[60]](#footnote-60) dichiarare:

* gli obiettivi del revisore, ed in particolare:
  + 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;
  + l’emissione di una relazione di revisione che includa il proprio giudizio su:
* la ragionevole sicurezza intesa come l’elevato 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;
* che gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e, alternativamente:
  + 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; ovvero
  + fornire una definizione o una descrizione della significatività in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

La sezione della responsabilità del revisore deve inoltre dichiarare che nell'ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali ISA Italia:

* il revisore esercita il giudizio professionale e mantiene lo scetticismo professionale per tutta la durata dell’incarico;
* identifica e valuta i rischi di errori significativi nel bilancio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
* definire e svolgere le procedure di revisione in risposta a tali rischi, ovvero, non individuare un errore significativo dovuto a frodi 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 interni;
* acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio.

In particolare, 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. Acquisire 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 dell’impresa.

Qualora il revisore, congiuntamente alla revisione contabile del bilancio, abbia anche la responsabilità di esprimere un giudizio sull’efficacia del controllo interno, egli deve:

* valutare l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dalla direzione, inclusa la relativa informativa;
* giungere ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull’eventuale esistenza di un’incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell’impresa di continuare ad operare come un’entità in funzionamento.

Se il revisore giunge alla conclusione che esiste un'incertezza significativa, egli è 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 proprio giudizio. Le conclusioni del revisore sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della relazione di revisione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che un’impresa cessi di operare come un’entità in funzionamento. Quando il bilancio è redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, valutare la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

## 7.4 Le informazioni supplementari e il giudizio di conformità

Come indicato al paragrafo A15, dell’ISA Italia 700, il bilancio può attestare la conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile e, inoltre, fornire informativa circa la misura in cui sia conforme ad un altro quadro normativo sull’informazione finanziaria.

Possono verificarsi due ipotesi:

1. l’informativa circa la conformità all’altro quadro normativo sia fuorviante: viene espresso un giudizio con modifica in conformità al principio di revisione internazionale ISA Italia n. 705;
2. l’informativa non sia fuorviante, ma il revisore la giudichi di importanza tale da risultare fondamentale per la comprensione del bilancio da parte degli utilizzatori, in conformità al principio di revisione internazionale ISA Italia n. 706, viene aggiunto un richiamo d’informativa per richiamare l’attenzione su tale informativa.

Il giudizio di revisione si estende anche alle informazioni supplementari che costituiscono parte integrante del bilancio in ragione della loro natura e delle modalità con cui sono rappresentate [[61]](#footnote-61). Tale valutazione è oggetto di giudizio professionale. Per esempio:

* quando le note al bilancio includono una spiegazione o una riconciliazione della misura in cui il bilancio è conforme ad un altro quadro normativo sull’informazione finanziaria, il revisore può considerarla un'informazione supplementare che non può essere distinta chiaramente dal bilancio. Il giudizio del revisore si estende anche alle note o alle tabelle supplementari cui rinvia il bilancio;
* quando un ulteriore prospetto di conto economico, che espone voci specifiche di costo, è collocato in una tabella separata inclusa come appendice al bilancio, il revisore può considerarlo un'informazione supplementare che può essere distinta chiaramente dal bilancio.

Non è necessario che nella relazione di revisione si faccia specifico riferimento alle informazioni supplementari rientranti nel giudizio del revisore laddove sia sufficiente il riferimento alle note nella descrizione dei prospetti che costituiscono il bilancio, contenuta nella relazione di revisione[[62]](#footnote-62).

La valutazione del revisore in merito al fatto se le informazioni supplementari non oggetto di revisione contabile siano presentate in modo che potrebbero essere interpretate come rientranti nel giudizio del revisore include, per esempio, il caso in cui tali informazioni siano presentate in relazione al bilancio e a qualunque informazione supplementare oggetto di revisione contabile, nonché se esse siano chiaramente definite come “non oggetto di revisione contabile”. L’estensore del bilancio potrebbe modificare la presentazione delle informazioni supplementari non oggetto di revisione contabile che si potrebbero presumere come rientranti nel giudizio del revisore, per esempio:

* eliminando dal bilancio qualunque rinvio alle tabelle supplementari o alle note non oggetto di revisione contabile in modo che la distinzione tra le informazioni oggetto di revisione contabile e quelle che non lo sono risulti sufficientemente chiara;
* collocando le informazioni supplementari non oggetto di revisione contabile all’esterno del bilancio ovvero, qualora ciò non sia possibile nelle circostanze, almeno collocando le note non oggetto di revisione contabile dopo le note al bilancio richieste e definendole in modo chiaro come “non oggetto di revisione contabile”. La compresenza di note oggetto e di note non oggetto di revisione contabile comporta che le seconde possano essere erroneamente interpretate come note oggetto di revisione contabile.

Il fatto che le informazioni supplementari non siano state oggetto di revisione contabile non solleva il revisore dalle responsabilità descritte nel principio di revisione internazionale ISA Italia 720[[63]](#footnote-63).

## 7.5 Alcune considerazioni sul giudizio di continuità aziendale

Qualora esista una incertezza significativa relativa alla capacità dell’ente di continuare ad operare come un’entità di funzionamento, si richiede che il revisore debba darne conto nella sua relazione. Di conseguenza come per le società, per gli Enti del Terzo Settore “la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell’attività”. Ciò trova fondatezza nel processo di aziendalizzazione degli ETS e nel codice della crisi d’impresa.

## 7.6 Uno schema di relazione di revisione al bilancio 2022

**Relazione di revisione sul bilancio d’esercizio redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione – Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Ente del terzo settore**.

Ai fini della rappresentazione dello schema “tipo” di relazione di revisione, si assumono le seguenti circostanze:

* Revisione contabile del bilancio d’esercizio dell’ABC al 31/12/2022 redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
* Ente del terzo settore che non esercita attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale il cui bilancio è sottoposto a revisione legale ai sensi dell’art. 31 del D.lgs. 117/17 (nel seguito CTS).
* Giudizio senza modifica.
* Il sistema di amministrazione e di controllo è costituito dall’organo di amministrazione di cui all’art. 26 del CTS e dall’organo di controllo di cui all’art. 30 del CTS, entrambi collegiali. 45
* Non si tratta di una revisione contabile di gruppo; pertanto, non si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
* Il bilancio d’esercizio è redatto dall’organo di amministrazione dell’ente (nel caso specifico consiglio direttivo) in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione (quadro normativo sull’informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
* Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell’ordinamento giuridico italiano.
* Il revisore è giunto alla conclusione che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, è appropriato esprimere un giudizio senza modifica.
* In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che non sussiste un’incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell’ente di continuare a operare come un’entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) 570.
* In aggiunta alla revisione contabile del bilancio d’esercizio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento (giudizio ai sensi dell’art. 14, comma 2, lettera e), del D.lgs. 39/10).

**RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE INDIPENDENTE AI SENSI DELL’ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39**

Agli associati di ABC ETS

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d’esercizio

**Giudizio**

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile del bilancio d’esercizio della ABC (l’Ente), costituito dallo stato patrimoniale al 31/12/2022 e dal rendiconto gestionale per l’esercizio chiuso a tale data e dalle sezioni “Parte generale” e “Illustrazione delle poste di bilancio” incluse nella relazione di missione. Il suddetto bilancio d'esercizio è stato preparato in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

A [mio][nostro] giudizio, il bilancio d’esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria di ABC al 31-12-2022 e del risultato economico per l’esercizio chiuso a tale data in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

**Elementi alla base del giudizio**

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

**Responsabilità del consiglio direttivo e dell’organo di controllo di ABC per il bilancio d’esercizio**

Il consiglio direttivo è responsabile 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 dallo stesso ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Il consiglio direttivo è responsabile per la valutazione della capacità dell’Ente di continuare a 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. Il consiglio direttivo utilizza il presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio d’esercizio a meno che abbia rilevato l’esistenza di cause di estinzione o scioglimento e conseguente liquidazione dell’Ente o condizioni per l’interruzione dell’attività o non abbia alternative realistiche a tali scelte.

L’organo di controllo ha la responsabilità della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell’informativa finanziaria dell’Ente.

**Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio d’esercizio**

I [miei][nostri] 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 [mio][nostro] 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 degli utilizzatori prese sulla base del bilancio d’esercizio.

Nell’ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), [ho][abbiamo] esercitato il giudizio professionale e

[ho][abbiamo] mantenuto lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile. Inoltre:

[ho][abbiamo] identificato e valutato i rischi di errori significativi nel bilancio d’esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho][abbiamo] definito e svolto procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho][abbiamo] acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il nostro 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;

[ho][abbiamo] 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 dell’Ente;

ho][abbiamo] valutato l’appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dal consiglio direttivo, inclusa la relativa informativa;

[ho][abbiamo 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.

[ho][ [Abbiamo] comunicato ai responsabili delle attività di governance, identificati a 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.

**Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari**

**Giudizio di conformità e coerenza ai sensi dell’art. 14, comma 2, lettera e), del D.lgs. 39/10**

I componenti del Consiglio direttivo della ABC ETS. sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla della ABC al 31/12/2022, incluse la sua coerenza con il relativo bilancio [d’esercizio][consolidato] e la sua conformità alle norme di legge. 58 / 60

[Ho] [Abbiamo] svolto le procedure indicate nel principio di revisione SA Italia n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione di missione con il bilancio d’esercizio della ABC al 31/12/2022 e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A [mio][nostro] giudizio, la relazione di missione è coerente con il bilancio d’esercizio della ABC al 31/12/2022 ed è redatte 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][abbiamo] nulla da riportare oltre a quanto già sopra evidenziato. [Nome, Cognome e Firma del revisore

Sede del revisore

Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell’incarico Denominazione della società di revisione

Sede del revisore responsabile dell’incarico

[Data]

# PARTE III - IL BILANCIO E LA NORMA SULL’INFORMATIVA FINANZIARIA DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

# 8.

# Le voci significative del bilancio degli ETS

## 8.1 L’artico 13 e l’articolo 87 del Codice e l’obbligo della tenuta delle scritture contabili

Lo schema di bilancio degli ETS “non piccoli”[[64]](#footnote-64), prefigura la creazione dei dati contabili partendo da un modello partiduplistico, analogo o similare a quello delle società di capitali. Le scritture contabili evidenziano contestualmente il fenomeno finanziario e il correlato fenomeno economico, dando così la possibilità (necessità) di predisporre lo stato patrimoniale e il rendiconto gestionale.

Ciò premesso, gli schemi , i cui contenuti fissi sono specificati dall’art. 13[[65]](#footnote-65), del CTS, “Scritture contabili e bilancio” partono dalla prassi societaria, ovvero dagli schemi[[66]](#footnote-66) delle società, secondo i contenuti di cui agli artt. 2423, c.c. e ss., per poi apportare i dovuti adattamenti e le opportune modifiche (vedi Tab. 9).

L’art. 87, co. 1, lett. a), CTS disciplina gli aspetti amministrativi di natura fiscale con i profili rendicontativi di natura civilistica, richiedendo agli ETS con riferimento all’attività complessivamente svolta, la tenuta delle scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con compiutezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, e rappresentarle adeguatamente nel bilancio ai sensi dell’art. 13 distinguendo le attività indicate all’art. 6 da quelle di cui all’art. 5, CTS (a tale fine è considerato perseguito quando le scritture sono tenute separate e seguendo le indicazioni di cui agli artt. 2216 e 2217 del codice civile).

L’ articolo 5 dispone che gli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali incluse le cooperative sociali, esercitano in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, ed individua un’elencazione delle attività di interesse generale, se svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l’esercizio, aventi ad oggetto:

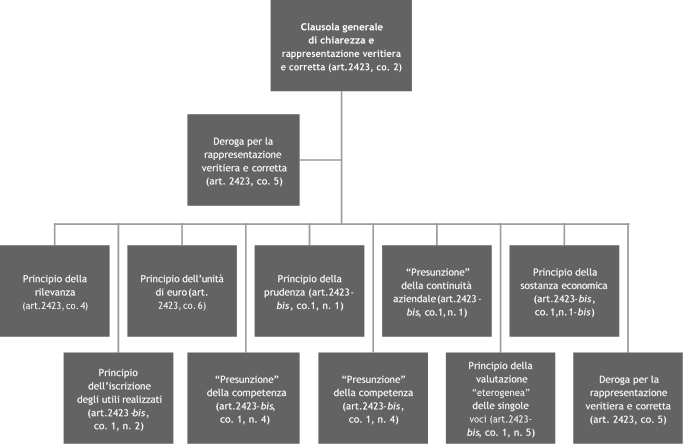
* 1. interventi e servizi sociali
  2. interventi e prestazioni sanitarie;
  3. prestazioni sociosanitarie
  4. educazione, istruzione e formazione professionale,
  5. ambiente e risorse naturali
  6. tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio
  7. formazione universitaria e post-universitaria;
  8. ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
  9. attività culturali, artistiche o ricreative … incluse attività di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato
  10. radiodiffusione sonora a carattere comunitario,
  11. organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;
  12. formazione extra-scolastica
  13. servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al 70% da ETS
  14. cooperazione allo sviluppo;
  15. commercio equo e solidale
  16. inserimento o reinserimento nel mercato del lavoro
  17. alloggio sociale
  18. accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;
  19. agricoltura sociale
  20. organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;
  21. beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti
  22. cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;
  23. promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici
  24. cura di procedure di adozione internazionale
  25. protezione civile
  26. riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

Le attività diverse o secondarie diverse dalle attività di interesse generale ai sensi dell’art. 6 devono essere consentite dall'atto costitutivo o dallo statuto e devono essere secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale[[67]](#footnote-67), tenendo conto dell'insieme delle risorse, anche volontarie e gratuite, impiegate in tali attività in rapporto all'insieme delle risorse, anche volontarie e gratuite, impiegate nelle attività di interesse generale.

L’articolo 13 esamina poi gli adempimenti concernenti la redazione del bilancio e disciplina gli aspetti rendicontativi, nonché, gli obblighi di tenuta delle scritture contabili[[68]](#footnote-68). La normativa in materia di bilancio è stata completata dal Ministero Lavori Politiche Sociali (in breve “MLPS”) con il decreto del 5 marzo 2020, che definisce la modulistica di bilancio.

Nonostante, scritture contabili e bilancio siano trattati in capitoli differenti del CTS, il tributario collocato nell’art. 87 e quello civilistico nell’art. 13, si è scelto un approccio di lettura unitario, verso una compliance integrata tra norme di matrice fiscale e di rendicontazione. L’approccio è verso un unico sistema di rilevazione che possa essere in grado di adempiere agli obblighi fiscali e contestualmente capace di definire le risultanze necessarie per la predisposizione dei prospetti di bilancio.

**Tab. 9 – Sintesi principi generali contenuti negli artt. 2423 e 2423*-bis* del Codice civile**



## 8.2 La struttura del bilancio

Il decreto MLPS specifica gli schemi “fissi” pur prevedendo delle “aree di elasticità”. Tale impostazione conferisce “stabilità” e “comparabilità” tra gli enti. L’omogeneizzazione del modello comporta una conseguente comparabilità tra i soggetti, riducendo la discrezionalità in capo ai redattori e consentendo più agevoli controlli professionali (organo di controllo e revisori) e pubblici esterni (Ufficio del Runts, Ministero o, per delega dello stesso, reti associative). Allo stesso tempo, l’omogeneità dei dati prospetta un potenziale utilizzo dei dati aggregati del Terzo settore, al fine di definire e valutare l’intervento statale a supporto del settore medesimo.

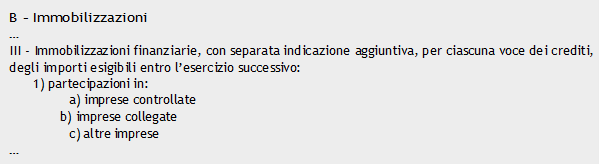
Gli schemi si compongono di una struttura similare a quella delle società. Utilizzando la nomenclatura tecnica dell’Oic 12 la struttura è così rappresentati:

* Classi – lettere dell’alfabeto maiuscole;
* Sottoclassi – lettere dell’alfabeto romano;
* Voci – lettere dell’alfabeto minuscole;
* Sottovoci – numeri romani.

Il MLPS specifica le “voci”, individuando poi il livello di dettaglio per mezzo dell’identificazione delle lettere adottate per la classificazione (voci precedute da numeri arabi, etc…).

Nello stato patrimoniale il livello di dettaglio muta in ragione e in funzione delle necessità riscontrate, andando, per esempio, dalla classe “A) Quote associative o apporti ancora dovuti”, che non presenta ulteriori livelli di classificazione, alla classe “B Immobilizzazioni” che arriva sino alle sottovoci, per esempio, nel caso delle Immobilizzazioni finanziarie.

*La Classificazione Immobilizzazioni finanziarie- partecipazioni*



Il decreto consente (è una facoltà “vincolata”, non un obbligo) i seguenti “interventi” sugli schemi:

* suddivisione delle voci e delle sottovoci, “quando questo favorisce la chiarezza del bilancio”, senza eliminare la voce complessiva e l’importo corrispondente. Tale soluzione potrebbe essere eseguita, a parere di chi scrive, con più tecniche: una impostazione potrebbe essere quella di dividere la voce in più voci, mantenendo l’importo complessivo intatto. Per esempio, la voce “terreni e fabbricati” della classe B “Immobilizzazioni”, sottoclasse II “Immobilizzazioni materiali” potrebbe essere distinto, soddisfatte le condizioni, in “terreni” e “fabbricati”, oppure in “terreni e fabbricati istituzionali” o “terreni e fabbricati a reddito” o “terreni e fabbricati strumentali”. In alternativa, laddove da un importo complessivo si voglia evidenziare un valore, potrebbe essere incluso un “di cui”;
* raggruppamento delle voci e sottovoci “quando il raggruppamento è irrilevante o quando esso favorisce la chiarezza del bilancio”, con la conseguenza che le voci o le sottovoci nulle per due esercizi consecutivi possono essere annullate. Si consideri che l’eliminazione delle voci e sottovoci “superflue” risulta, a parere di chi scrive, un elemento particolarmente importante per alimentare una migliore leggibilità del bilancio;
* aggiunta voci o sottovoci “laddove questo favorisce la chiarezza del bilancio, voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole dell’alfabeto”. Per esempio, i contributi da fondazioni bancarie potrebbe rappresentare una voce 6*-bis*) dei proventi della Sezione A “Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale”.

I raggruppamenti o le eliminazioni effettuati devono risultare esplicitati nella relazione di missione, al punto 3[[69]](#footnote-69).

### 8.2.1 Lo Stato Patrimoniale

Lo stato patrimoniale ha da sempre avuto il compito di fornire ai lettori del bilancio una rappresentazione della posizione finanziaria e patrimoniale dell’azienda presentata. Il modello, solitamente esposto con uno schema a sezioni contrapposte, riporta da un lato le attività (sezione dell’attivo) e dall’altro le passività e il patrimonio netto (sezione del passivo) appare funzionale anche alle esigenze informative degli ETS i quali devono poter esporre, in termini economico-aziendali, gli investimenti e le fonti di investimento. Le poste degli schemi dovranno essere riviste per essere adattate alle realtà di riferimento; tanto per fare alcuni esempi, i crediti verso soci per versamenti ancora dovuti non possono esistere perché non esistono conferimenti negli enti non lucrativi, così come il capitale sociale non può sussistere, non avendo gli ETS assetti proprietari ben definiti.

In una lettura “aziendalistica” del bilancio, lo stato patrimoniale, pur rappresentando un prospetto rendicontativo, fornisce informazioni importanti in una logica di analisi prospettica, in quanto evidenzia le risorse che l’ente ha a disposizione per la gestione futura.

Come previsto dai criteri classificatori che stanno alla base dell’art. 2424, cc, le attività sono principalmente classificate in ragione della destinazione delle stesse, mentre le passività sono classificate in funzione delle fonti di finanziamento, o meglio dei soggetti a cui le pertinenti obbligazioni sono collegate.

Le attività sono, come già indicato, principalmente distinte tra immobilizzazioni e attivo circolante, a seconda che gli elementi siano destinati a perdurare all’interno dell’azienda per un periodo pluriennale, in quanto strumentali al processo produttivo, oppure siano destinati ad essere dismesse con la conclusione del ciclo operativo che le interessa.

Di seguito si riporta lo schema “Modello A”, DM 39/2020 ed un commento ai contenuti delle singole Voci dell’Attivo e del Passivo:

**STATO PATRIMONIALE**

**Attivo**

1. Quote associative o apporti ancora dovuti
2. Immobilizzazioni:
3. - Immobilizzazioni immateriali:
   1. costi di impianto e di ampliamento
   2. costi di sviluppo
   3. diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell’ingegno
   4. concessioni, licenze, marchi e diritti simili
   5. avviamento
   6. immobilizzazioni in corso e acconti
   7. altre Totale
4. - Immobilizzazioni materiali:
   1. terreni e fabbricati
   2. impianti e macchinari
   3. attrezzature
   4. altri beni
   5. immobilizzazioni in corso e acconti Totale
5. - Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l’esercizio successivo:
   1. partecipazioni in:
      1. imprese controllate
      2. imprese collegate
      3. altre imprese
   2. crediti:
      1. verso imprese controllate
      2. verso imprese collegate
      3. verso altri enti del Terzo settore
      4. verso altri
   3. altri titoli Totale

Totale immobilizzazioni

C) Attivo circolante:

Rimanenze:

1) materie prime, sussidiarie e di consumo

2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati

3) lavori in corso su ordinazione

4) prodotti finiti e merci

5) acconti Totale

II - Crediti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l’esercizio successivo:

1) verso utenti e clienti

2) verso associati e fondatori

3) verso enti pubblici

4) verso soggetti privati per contributi

5) verso enti della stessa rete associativa

6) verso altri enti del Terzo settore

7) verso imprese controllate

8) verso imprese collegate

9) crediti tributari

10) da 5 per mille

11) imposte anticipate

12) verso altri Totale

III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:

1) partecipazioni in imprese controllate

2) partecipazioni in imprese collegate

3) altri titoli Totale

IV -Disponibilità liquide:

1) depositi bancari e postali

2) assegni

3) danaro e valori in cassa Totale

Totale attivo circolante

D) Ratei e risconti attivi

Passivo

1. Fondi per rischi e oneri:
   1. per trattamento di quiescenza e obblighi simili
   2. per imposte, anche differite
   3. Totale
2. Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato
3. Debiti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l’esercizio successivo:
   1. debiti verso banche
   2. debiti verso altri finanziatori
   3. debiti verso associati e fondatori per finanziamenti
   4. debiti verso enti della stessa rete associativa
   5. debiti per erogazioni liberali condizionate
   6. acconti
   7. debiti verso fornitori
   8. debiti verso imprese controllate e collegate
   9. debiti tributari/debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale
   10. debiti verso dipendenti e collaboratori
   11. altri debiti Totale
4. Ratei e risconti passivi

Il commento delle singole voci deve prendere in considerazione i principi contabili, il glossario del DM MLPS e le disposizioni del Codice del terzo settore.

**Attività**

**Crediti**

Le principali tipicità riferibili ad immobilizzazioni ed attivo circolante devono rinvenirsi nella classificazione dei crediti in conformità con l’Oic 15, Crediti, come i *“diritti ad esigere, ad una scadenza individuata o individuabile, ammontari fissi o determinabili di disponibilità liquide, o di beni/servizi aventi un valore equivalente, da clienti o da altri soggetti”*, che accolgono nel dettaglio delle voci, classificate per destinatario (debitore), gli *stakeholders* tipici degli ETS inclusi gli enti della rete associativa. La definizione serve, prima ancora di chiarire cosa deve rientrare tra i crediti, a delineare cosa “non” deve rientrare tra i crediti. Le promesse di donazione, per esempio, se non instaurano in capo al beneficiario un diritto ad esigere non possono rappresentare un credito né altra attività patrimoniale.

48

**Crediti per cinque per mille**

Fuoriesce dalla suddetta classificazione per destinatario l’indicazione, meritevole di essere riportata separatamente per la rilevanza che ricopre per gli ETS, dei crediti per il 5 per mille. Il Glossario del MPL specifica che il credito per il 5 per mille rappresenta lo *“importo assegnato a seguito della pubblicazione dell’elenco finale dei beneficiari, delle preferenze espresse e del valore del contributo del 5 per mille assegnati secondo quanto riportato nel sito dell’Agenzia delle Entrate”*. Spetterà ai principi contabili stabilire il momento della rilevazione, anche se la definizione sembra proprio orientare l’iscrizione del credito del 5per mille alla pubblicazione da parte dell’Agenzia delle Entrate dell’elenco dei beneficiari. Eliminate alcune voci di pertinenza delle società -come, per esempio, gli strumenti finanziari derivati o l’indicazione di evidenziare separatamente gli immobili concessi in locazione finanziaria- vale la pena spendere qualche parola aggiuntiva su alcune voci societarie rimaste anche nello schema degli ETS.

**Avviamento**

L’attivo patrimoniale, tra le voci ha mantenuto l’avviamento, da intendersi come indicano i principi contabili nazionali come il maggior valore attribuibile a un’azienda acquisita dall’ente per eseguire attività diverse. È riproposta la posta partecipazioni in controllate, in quanto è possibile che un ETS controlli una società di servizi per eseguire un’attività strumentale alla propria attività. Tali mantenimenti partono dall’assunto che, laddove si verifichino circostanze analoghe a quelle che si possono verificare nelle società, il trattamento in ossequio al disposto dell’art.3, co.2, viene parificato al trattamento riservato dalla norma civilistica e dai principi contabili alle società.

**Quote associative da versare**

Per quanto concerne le classi estranee alla voce immobilizzazioni e attivo circolante, si deve rilevare che la classe A “quote associative o apporti ancora dovuti” rappresenta una posta particolare riferibile agli apporti dovuti originariamente e, alla data di bilancio, non ancora versate (apporti ancora dovuti) oppure alle quote associative dovute dagli associati e non versate. Con riferimento a quest’ultimo caso, spetterà all’ Oic indicare come determinare tale importo, stante che spesso gli ETS, come le associazioni di maggiori dimensioni detengono associati morosi per più tempo nell’organizzazione senza richiedere in maniera convinta la quota dovuta. È chiaro che l’organo di controllo e le varie ed eventuali commissioni di voto non possono esimersi dal controllo di regolarità dell’esercizio di voto. Altre volte, lo statuto prevede che l’associato debba versare la quota entro un termine (12 o 24 mesi) prima di essere considerato moroso e, quindi, escluso (o escludibile) dall’organizzazione. In tal caso, il credito per un numero di quote superiore a quelle indicate nello statuto non dovrebbe essere inserito. Ancora, è evidente che spetterà all’organizzazione iscrivere, nel caso in cui i principi contabili non prevedano alcunché di particolare, una quota di svalutazione dei crediti appropriata.

**Ratei e risconti attivi**

La classe D “ratei e risconti attivi” origina direttamente dagli schemi civilistici delle società e si collega all’applicazione del più volte citato principio della competenza economica. Ciò detto e senza volersi soffermare oltremodo su un tema nota nella dottrina ragionieristica, sembra utile menzionare che la posta è destinata a ricevere particola- re attenzione da parte degli Ets. Nella posta sono destinati a confluire, per esempio, i contributi su progetti aventi utilità pluriennale e manifestazione finanziaria anticipata rispetto alla manifestazione economica.

**Passività**

Le passività sono organizzate, in funzione delle fonti di finanziamento, distinguendo *in primis* tra patrimonio netto e passività propriamente dette.

**Patrimonio Netto**

La struttura “organizzativa” delle quote ideali del patrimonio netto appare come approccio uniformata al contenuto della classe A del Patrimonio netto delle società, anche se il contenuto muta considerevolmente. Quest’ultimo per gli enti riconosciuti viene deposi- tato parzialmente o totalmente in conti *ad hoc* che devono essere mantenuti a garanzia dei soggetti terzi ed essere utilizzato solo in casi di insolvenza, situazione questa che nel futuro non sembra più richiesta dall’art. 8 del CTS per gli Enti iscritti al registro Unico del Terzo Settore.

Specificamente, rileva evidenziare che il “capitale proprio” non esiste nel contesto degli enti non profit, poiché gli enti del Terzo settore non hanno assetti proprietari ben de- finiti. L’ente medesimo non è tanto il proprietario del patrimonio, quanto il mezzo per raggiungere la missione sociale.

A livello concettuale, il patrimonio degli enti non lucrativi può essere distinto in base alla sua origine in:

* patrimonio di dotazione, quale apporto iniziale dei soci fondatori;
* patrimonio di funzionamento, quale patrimonio derivante dallo svolgimento dell’attività;
* patrimonio di dismissione, quale valore attribuito alla struttura organizzativa nel suo complesso in operazioni “straordinarie” (si pensi alle operazioni di fusione e scissione di cui all’art.42-bis del Codice civile);
* patrimonio di liquidazione, quale patrimonio esistente al momento in cui la stessa cessa di essere operativa e il patrimonio deve essere devoluto.

Il patrimonio netto rilevato nel bilancio d’esercizio è, in sostanza, rappresentativo del patrimonio di funzionamento, evidentemente inclusivo del patrimonio di dotazione. Si deve rilevare che il patrimonio netto, proprio in quanto classe residuale, non presenta problematiche valutative. Ciò che viene imputato al patrimonio netto è il risultato di precedenti valutazioni (si pensi all’avanzo/disavanzo economico) oppure è il riflesso di valutazione di altri elementi (si pensi all’apporto di un elemento non monetario in sede di costituzione), ma non origina da valutazioni delle poste del patrimonio netto medesimo. Dal punto di vista espositivo, il decreto ha scelto, quindi, di seguire la prassi di molti enti che ad oggi prevede di distinguere il patrimonio che si genera successivamente alla costituzione tra patrimonio vincolato e patrimonio libero. Nel patrimonio vincolato vi sono le riserve generate da fondi vincolati in base a scelte definite in via preordinata dallo statuto, da decisioni dell’organo esecutivo o di terzi. Il patrimonio libero è fondamentalmente composto dalle riserve di “avanzi economici” accumulati nel corso del tempo, oltre al risultato d’esercizio.



**Passività**

La sezione delle passività propriamente dette segue, anche in questo caso, la logica generale di classificazione dello stato patrimoniale delle società, distinguendo tra fondi (rischi ed oneri, e per trattamento di fine rapporto) e debiti, intesi come “passività di natura determinata ed esistenza certa, che rappresentano obbligazioni a pagare ammontari fissi o determinabili di disponibilità liquide, o di beni/servizi aventi un valore equivalente, di solito ad una data stabilita. Tali obbligazioni sono nei confronti di finanziatori, fornitori e altri soggetti”. Il decreto nella sua parte del Glossario fornisce alcune ulteriori considerazioni che possono far pensare a future applicazioni per mezzo della predisposizione dei principi contabili. Anzitutto, viene evidenziato cosa debba intendersi per “debito per erogazioni liberali condizionate”, rappresentativo di fatto (si veda la tabella seguente per la definizione completa) di una voce di debito che identifica la contropartita dell’erogazione (iscritta nell’attivo) che dovrà essere restituita nel caso in cui non sia soddisfatta la condizione sottostante la liberalità medesima. Rinviando al capitolo 9 per ulteriori considerazioni inerenti al trattamento contabile, si tratta, quindi, di una posta “temporanea” destinata a permutarsi in componente positivo di reddito o patrimoniale in caso di esito positivo o in contro-bilanciamento dell’annullamento della voce dell’elemento erogato in caso di esito negativo.

**Altri debiti**

Le definizioni portano anche alcune ulteriori aggiunte riguardanti la composizione della voce degli “altri debiti”, evidenziando che tale posta contiene, in via esemplificativa e non esaustiva, anche i debiti verso volontari per i rimborsi spese non rimborsati evidentemente alla data di chiusura dell’esercizio, verso i dipendenti e verso i collaboratori per prestazioni lavorative eseguite, inclusivi, laddove siano soddisfatte le condizioni definitorie dei debiti, anche le fatture non emesse ma maturate in base al principio della competenza economica dell’evento sottostante.

### 8.2.2 Il rendiconto gestionale

Il rendiconto gestionale presenta specificità ed un livello di dettaglio superiori rispetto allo stato patrimoniale differenziandosi dallo schema previsto dal Codice civile[[70]](#footnote-70), anche solo per la terminologia, rendiconto gestionale e non già conto economico[[71]](#footnote-71). Le linee guida e l’approccio delle Raccomandazioni del CNDCEC, nella Circolare 2019, riprese anche dall’Agenzia per le Onlus, è punto di riferimento principale dell’attuale schema del decreto ministeriale.

Questo si spiega nella funzione del rendiconto gestionale di un’ETS che non è quella di evidenziare il reddito prodotto nel corso dell’esercizio, stante la finalità non lucrativa con cui si muove l’organizzazione. Anche la scelta del legislatore di deviare dalla terminologia societaria - conto economico - evidenzia il fatto che la rendicontazione finanziaria assume nel contesto degli enti non lucrativi un ruolo differenziato rispetto a quanto previsto a livello di società**.**

Non vi è dubbio che, il rendiconto gestionale assuma un ruolo cruciale per comprendere la capacità dell’ente di ottimizzare le risorse e poter raggiungere un equilibrio economico, che è condizione necessaria per consentire all’organizzazione di continuare ad essere operativa nel medio-lungo periodo. L’economicità di gestione deve essere analizzata unitamente all’analisi della produzione sociale, per poter esprimere un giudizio esauriente sull’attività dell’organizzazione, motivo per cui il legislatore ha chiesto agli enti di maggiori dimensioni di accompagnare il bilancio d’esercizio con un bilancio sociale, al fine di illustrare più compiutamente anche i risultati sociali perseguiti e ottenuti.

La classificazione proposta dal Modello MLPS opta per un criterio volto a raggruppare i componenti di reddito in funzione delle diverse aree gestionali, distinguendo nei fatti i proventi per provenienza e gli oneri per destinazione[[72]](#footnote-72). La distinzione contemplata dal Modello tra ricavi, rendite e proventi, è rilevante anche ai fini fiscali, laddove per ricavi si intendono i corrispettivi ricevuti quali sinallagma per una prestazione resa o per un’attività ceduta, mentre i proventi accolgono anche i componenti positivi che non trovano correlazione diretta o associata nell’attività svolta e tra queste le liberalità. Tale approccio conferma sostanzialmente quanto già compiuto, fatte le debite eccezioni dovute alle scelte organizzative effettuate dal legislatore del CTS, dalla prassi del CNDCEC e dell’Agenzia per le Onlus.(Si deve, quindi, considerare che la contabilizzazione per aree gestionali risulti nei fatti già richiesta dalla vigente disciplina normativa). Vale la pena ricordare che, a prescindere dal bilancio, gli ETS devono utilizzare una contabilità che sia in grado di distinguere le attività di interesse generale da quelle diverse, ex art. 87 del CTS, rendicontare la raccolta pubblica, ex art. 48, co. 3 del CTS, distinguere i ricavi commerciali dai proventi, ex art. 79 del CTS:

**Costi e oneri/, rendite e proventi da attività diverse** - componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività diverse di cui all’art- 6 del CTS;

**Costi e oneri/Ricavi e proventi da attività di raccolta fondi**, componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento di raccolta fondi occasionali e non occasionali, ex art. 7 CTS;

**Costi e oneri/Ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali**, componenti negativi/positivi di reddito derivanti da operazioni aventi natura di raccolta finanziaria /generazione di profitti di natura finanziaria e di matrice patrimoniale, primariamente connessa alla gestione del patrimonio immobiliare, laddove tale attività non sia attività di interesse generale ex art. 5 CTS, laddove si tratti invece di attività di interesse generale, i componenti di reddito sono imputabili nell’area A del rendiconto gestionale.

La classificazione per aree gestionali comporta anche una serie di ulteriori possibili considerazioni sull’operatività dell’ente funzionali non solo alla predisposizione del bilancio consuntivo e alla rendicontazione dei progetti, bensì anche all’attività direzionale e alla preparazione del bilancio previsionale. Inoltre, la rappresentazione dei risultati per sezioni (componenti negativi e positivi di competenza) contrapposte appare sempre appropriata ed attuale[[73]](#footnote-73) e consente di avere una visione immediata del peso e dei risultati delle singole aree[[74]](#footnote-74): (Il Decreto MLPS ha optato per un criterio volto a raggruppare i componenti positivi di reddito in funzione delle diverse aree gestionali, distinguendo i proventi per provenienza e i costi per destinazione)

|  |  |
| --- | --- |
| Oneri da attività di interesse Generale | Proventi da attività di interesse generale |
| Oneri da attività diverse | Proventi da attività diverse |
| Oneri da raccolta fondi | Proventi da raccolta fondi |
| Oneri da attività patrimoniale-finanziaria | Proventi da attività patrimoniale-finanziaria |
| Oneri di supporto generale | Proventi di supporto generale |

L’ indicazione dei componenti economici legati alle attività diverse consente, di individuare con impatto immediato il raggiungimento o il non raggiungimento di almeno uno degli indicatori del test della secondarietà delle attività diverse. Il primo indicatore conclude, infatti, che i proventi derivanti da attività diverse inferiori al 30% dei proventi complessivi - entrate complessive - sostanziano una situazione di secondarietà delle attività di cui all’art. 6 del CTS. Per molti versi complessa è la presentazione di dati funzionali alla misurazione del secondo criterio dello schema di regolamento dell’art. 6 del CTS, per il quale le attività diverse hanno natura secondaria se i relativi ricavi non superano il 66% dei costi complessivi. All’interno dei costi complessivi, si ricorda, sono fatti rientrare anche i costi figurativi dell’impiego dei volontari abituali di cui all’art. 17, co. 1 del CTS determinati sulla base delle ore di attività spese per l’organizzazione e quantificate a livello monetario secondo le retribuzioni lorde previste per le corrispondenti qualifiche dei contratti collettivi di cui all’art. 51 del D.Lgs n.81/2015, nonché le erogazioni di beni e servizi gratuite e la differenza tra valore normale e costo effettivo dei beni o servizi acquistati.

L’esposizione dei risultati per aree rende possibile anche effettuare alcuni ragionamenti di efficacia ed efficientamento dell’attività svolta. Tanto per fare alcuni esempi, partendo da alcuni casi virtuosi già in essere:

* sarebbe possibile relazionare i costi delle attività di interesse generale sui costi complessivi, evidenziando quanto l’ETS sta investendo sulle attività portanti della struttura;
* potrebbero essere comparati i costi dell’attività di *fundraising* con i pertinenti proventi, verificando quanto costa raccogliere 1 euro;
* sarebbe possibile relazionare i costi di supporto generale con i costi complessivi, evidenziando quanto drena l’attività della struttura all’attività istituzionale dell’ente. L’analisi delle singole aree può apparire, ancora, funzionale ad alcuni ragionamenti di riconciliazione con la sezione fiscale: se i proventi da attività diverse di una ODV - dove le attività di interesse generale che hanno marginalità positive rientrano tra le attività diverse e sono, per tale motivo, qualificabili ai fini fiscali come entrate commerciali - superano il 50% dei proventi complessivi, per esempio, risulterebbe ovvio che l’ente non abbia le caratteristiche per superare il test di non commercialità di cui all’art. 79, co.5.

Segue una rappresentazione per singola area**:**

**A) Attività di interesse generale**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **ONERI E COSTI** | Est | Es t-1 | **PROVENTI E RICAVI** | Est | Es t-1 |
| **A) costi e oneri da attività di interesse generale** |  |  | **A) Ricavi, vendite e proventi da attività di interesse generale** |  |  |
| 1)Materie prime sussidiarie, di e di merci |  |  | 1) Proventi da quote associative e apporti dei fondatori |  |  |
| 2) Servizi |  |  | 2) proventi associati per attività mutuali |  |  |
| 3) Godimento di beni di terzi |  |  | 3) ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori |  |  |
| 4) Personale |  |  | **4) erogazioni liberali** |  |  |
| 5) Ammortamenti |  |  | **5) proventi del 5 per mille** |  |  |
| 6) Accantonamenti per Rischi ed oneri |  |  | 6) contributi da soggetti privati |  |  |
| 7) Oneri diversi di gestione |  |  | 7) ricavi per prestazioni e cessioni a terzi |  |  |
| 8) Rimanenze iniziali |  |  | 8) Contributi da enti pubblici |  |  |
|  |  |  | **9) Proventi da contratti con enti pubblici** |  |  |
|  |  |  | 10) altri ricavi, rendite e proventi |  |  |
|  |  |  | 11) Rimanenze finali |  |  |
| Totale |  |  | Totale |  |  |
|  |  |  | **Avanzo/disavanzo attività di interesse generale** |  |  |

**B) Attività diverse**[[75]](#footnote-75)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **B) costi e oneri da attività diverse** | Est | Es t-1 | **B) Ricavi, vendite e proventi da attività diverse** | Est | Es t-1 |
| 1)Materie prime sussidiarie, di e di merci |  |  | 1) Proventi da quote associative e apporti dei fondatori |  |  |
| 2) Servizi |  |  | 2) contributi da soggetti privati |  |  |
| 3) Godimento di beni di terzi |  |  | 3) ricavi per prestazioni e cessioni a terzi |  |  |
| 4) Personale |  |  | **4) contributi da enti pubblici** |  |  |
| 5) Ammortamenti |  |  | 5) proventi da contratti da enti pubblici |  |  |
| 6) Accantonamenti per Rischi ed oneri |  |  | 6) altri ricavi, rendite e proventi |  |  |
| 7) Oneri diversi di gestione |  |  | 7) rimanenze finali |  |  |
| 8) Rimanenze iniziali |  |  |  |  |  |
| Totale |  |  | Totale |  |  |
|  |  |  | **Avanzo/disavanzo attività diverse** |  |  |

Dal Glossario Decreto MLPS «… componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento di attività diverse, sia che esse siano svolte con modalità commerciali o non commerciali…»

1. **Raccolta fondi**[[76]](#footnote-76)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **C) costi e oneri da attività di raccolta** | Est | Es t-1 | **C) Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta di fondi** | Est | Es t-1 |
| 1) Oneri per raccolte fondi abituali |  |  | 1) Proventi da raccolta fondi abituali |  |  |
| 2) Oneri per raccolta fondi occasionali |  |  | 2) proventi da raccolte fondi occasionali |  |  |
| 3) altri oneri |  |  | 3) Altri proventi |  |  |
| Totale |  |  | Totale |  |  |
|  |  |  | **Avanzo/disavanzo attività raccolta fondi** |  |  |

Glossario Decreto MLPS «… componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento di attività di raccolta fondi occasionali e non occasionali …»

**D) Attività finanziarie e patrimoniali[[77]](#footnote-77)**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **D) costi e oneri da attività finanziarie e patrimoniali** | Est | Es t-1 | **D) Ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali** | Est | Es t-1 |
| 1) su rapporti bancari |  |  | 1) da rapporti bancari |  |  |
| 2) su prestiti |  |  | 2) da prestiti |  |  |
| 3) da patrimonio netto |  |  | 3) da patrimonio netto |  |  |
| 4) da altri beni patrimoniali |  |  | 4) da altri beni patrimoniali |  |  |
| 5) accantonamenti per rischi ed oneri |  |  |  |  |  |
| 6) altri oneri |  |  |  |  |  |
| Totale |  |  | Totale |  |  |
|  |  |  | **Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali** |  |  |

**E) Avanzo-disavanzo d’esercizio**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **E) costi e oneri da supporto generale** | Est | Es t-1 | **E) Proventi da Supporto generale** | Est | Es t-1 |
| 1)Materie prime sussidiarie, di e di merci |  |  | 1) Proventi da distacco del personale |  |  |
| 2) Servizi |  |  | 2) altri proventi di supporto generale |  |  |
| 3) Godimento di beni di terzi |  |  |  |  |  |
| 4) Personale |  |  |  |  |  |
| 5) Ammortamenti |  |  |  |  |  |
| 6) Accantonamenti per Rischi ed oneri |  |  |  |  |  |
| 7) Altri oneri |  |  |  |  |  |
| Totale |  |  | Totale |  |  |
| **Totale oneri e costi** |  |  | **Totale proventi e ricavi** |  |  |
|  |  |  | **Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte** |  |  |
| Imposte |  |  |  |  |  |
|  |  |  | **Avanzo/disavanzo d'esercizio** |  |  |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Costi e proventi figurativi** |  |  |  |  |  |
| Costi figurativi | Est | Es t-1 | Proventi figurativi | Est | Es t-1 |
| 1) da attività di interesse generale |  |  | 1) da attività di interesse generale |  |  |
| 2) da attività diverse |  |  | 2) da attività diverse |  |  |
| Totale |  |  | Totale |  |  |

### 8.2.3 La relazione di Missione

La relazione di missione rappresenta il completamento dell’informativa di bilancio degli ETS. Mentre, stato patrimoniale e rendiconto gestionale configurano prospetti quantitativi di sintesi, la relazione di missione rappresenta un prospetto di informativa qualitativa e di dettaglio. Al riguardo, l’art. 13, co. 1, CTS precisa che la relazione di missione debba illustrare “le poste di bilancio, l’andamento economico e gestionale dell’ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie”.

La funzione attribuita alla relazione, quindi, si pone come un mix delle funzioni storicamente richieste nelle società commerciali in nota integrativa e nella relazione sulla gestione. È assimilabile per alcuni tratti:

* + alla nota integrativa, in quanto illustra le poste di bilancio e richiama la funzione di esplicazione, integrazione e illustrazione tipica della nota integrativa delle società di capitali;
  + acquisisce alcuni caratteri comunicativi della relazione sulla gestione, in quanto dovrebbe collocare la missione e l’attività svolta dall’ETS nel suo ambiente economico-sociale di riferimento, delineando i caratteri essenziali dell’andamento gestionale e dando la possibilità, in tal modo, di fornire alcuni spunti utili per delineare la presumibile attività futura.

Il Codice specifica il contenuto delle informazioni che devono essere presenti nella relazione di missione, ed in particolare:

* la documentazione relativa al carattere secondario e strumentale delle attività di cui all’art. 6 (ex art.13, co. 6 del CTS). Il legislatore stesso indica che tale informazione debba essere inserita nella relazione di missione, oppure per gli enti di piccole dimensioni in calce al rendiconto per cassa, oppure per gli ETS commerciali in nota integrativa;
* un rendiconto specifico (redatto ai sensi del comma 3 dell’art. 48, tenuto e conservato ai sensi dell’art. 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600), dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all’art. 79, co. 4, lettera a). Tale prospetto deve essere inserito all’interno del bilancio in ossequio a:
* le indicazioni dell’art. 13 del CTS;
* le indicazioni degli artt. 2427 e 2428 del Codice civile;
* le considerazioni già espresse dalla prassi contabile.

## 8.3 Il principio di “rilevanza” delle informazioni nel Codice del Terzo Settore ed il principio di “rappresentazione veritiera e corretta”

Il Codice del Terzo settore rafforza il principio di “rilevanza” delle informazioni a partire dall’articolo 2423, co. 4, c.c. In sostanza, nel caso in cui le informazioni non siano utili agli *stakeholders* primari per prendere decisioni in merito alle relazioni da mantenere con l’ente, le informazioni possono essere omesse per mantenere il *focus* sulle informazioni rilevanti[[78]](#footnote-78). Resta da comprendere, in applicazione del rinvio alla disciplina societaria, anche quale sarà nella pratica lo spazio di intervento soggettivo da parte dei singoli estensori del bilancio.

Tra l’altro il rinvio all’applicabilità dei principi di cui all’art. 2423 del c.c. implica la validità dell’applicabilità, 3° comma in base al quale “se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo”.

Le “informazioni complementari” divengono, quindi, obbligatorie, laddove si rinvengano situazioni che contestualmente risultano:

* ulteriori rispetto a quelle che sono specificatamente richieste dal decreto;
* significative per orientare il processo decisionale degli stakeholders.

L’ordine con cui sono collocate le informazioni della relazione di missione non è, quindi, casuale. Le richieste informative possono essere raggruppate in *cluster* di argomenti volti a soddisfare specifiche esigenze informative. La classificazione delle informazioni può essere suddivisa come segue:

* informazioni di carattere generale, inclusa un’analisi delle principali linee guida seguite per la redazione dei prospetti di sintesi (punti 1-3);
* informazioni in merito alle poste dello stato patrimoniale (punti 4-10);
* informazioni in merito alle poste del rendiconto gestionale (punti 11-12);
* informazioni concernenti la struttura e il funzionamento sociale (punti 13-17);
* comunicazione in relazione all’andamento gestionale (punti 18-19);
* rispetto di richieste informative ai fini del CTS (punti 20-24) e più precisamente;
* comunicazione delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie (punto 20);
* documentazione del carattere secondario e strumentale delle attività diverse (punto 21);
* prospetto illustrativo dei costi e dei proventi figurativi (punto 22);
* differenze retributive tra lavoratori dipendenti (punto 23);
* descrizione dell’attività di raccolta fondi (punto 24).

### 8.3.1 L’identikit dell’Ente

I primi tre punti tendono a fornire un identikit dell’ente:

* le informazioni generali sull’ente, la missione perseguita e le attività di interesse generale di cui all’articolo 5 richiamate nello statuto, l’indicazione della sezione del Registro unico nazionale del Terzo settore in cui l’ente è iscritto e del regime fiscale applicato, nonché le sedi e le attività svolte;
* i dati sugli associati o sui fondatori e sulle attività svolte nei loro confronti; informazioni sulla partecipazione degli associati alla vita dell’ente;
* i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all’origine in moneta avente corso legale nello Stato; eventuali accorpamenti ed eliminazioni delle voci di bilancio rispetto al modello ministeriale

Le informazioni generali sull’ente includono, oltre al nominativo, la finalità per cui l’ente si è costituito ed opera, le attività di interesse generale richiamate nello statuto, la sezione del Runts in cui l’ente è iscritto e le sedi (legale e, se esistenti, operative).

Il punto 2), intende fornire una rappresentazione sintetica dell’ente, quali il numero degli associati (preferibilmente ad inizio e chiusura dell’esercizio), le attività svolte nei loro confronti, in termini generali e, se del caso, specifiche (incluso il numero delle assemblee tenute), nonché indicazioni sulla partecipazione degli associati alla vita dell’ente, anche per comprendere l’effettiva e concreta esistenza dell’organizzazione.

Il punto 3) configura la tipica illustrazione dei criteri valutativi adottati per la costruzione del bilancio, con l’inclusione della rilevazione degli eventuali (auspicabili) accorpamenti ed eliminazioni di voci e sottovoci.

### 8.3.2 Le informazioni patrimoniali-finanziarie e l’OIC 28

I punti dal 4) al 10) includono le informazioni sugli elementi patrimoniali-finanziari:

* i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; eventuali contributi ricevuti; 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;
* la composizione delle voci “costi di impianto e di ampliamento” e “costi di sviluppo”, nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento;
* distintamente per ciascuna voce, l’ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, con specifica indicazione della natura delle garanzie;
* la composizione delle voci “ratei e risconti attivi” e “ratei e risconti passivi” e della voce “altri fondi” dello stato patrimoniale;
* le movimentazioni delle voci di patrimonio netto devono essere analiticamente indicate, con specificazione in appositi prospetti della loro origine, possibilità di utilizzazione, con indicazione della natura e della durata dei vincoli eventualmente posti, nonché della loro avvenuta utilizzazione nei precedenti esercizi;
* l’indicazione degli impegni di spesa o di reinvestimento di fondi o contributi ricevuti con finalità specifiche;
* una descrizione dei debiti per erogazioni liberali condizionate.

I punti sopra citati, non richiedono particolari specifiche rispetto a quanto già indicato con riferimento all’informativa societaria. In particolare, nei limitati casi in cui siano presenti i costi di impianto e di ampliamento capitalizzati, le norme di comportamento dell’Organo di controllo degli ETS prevedono sia necessario, in ossequio al richiamo dell’art. 3, co. 2, l’espressine della propria opinione in merito.

Il punto 8) pone l’accento sulla rilevanza del prospetto di rappresentazione della movimentazione delle componenti del patrimonio netto. Nell’applicazione delle disposizioni dovrà essere tenuto in considerazione, con i sostanziali accorgimenti dell’Oic 28 con riguardo al prospetto previsto dal numero 7-bis dell’articolo 2427, comma 1, del Codice civile.

**Tab.11 L’analisi del prospetto Oic 28 e 7-bis dell’articolo 2427, co.1, c.c.**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Descrizione** | **Importo** | **Origine / natura (eg riserva di capitale o di utili)** | **Possibilità di utilizzazione**  **(eg A, B, C, D)** | **Quota disponibile\*** | **Riepilogo delle utilizzazioni effettuate nei tre precedenti esercizi** | |
| **per copertura perdite** | **per altre ragioni** |
| Capitale |  |  |  |  |  |  |
| Riserva da soprapprezzo delle azioni |  |  |  |  |  |  |
| Riserva di rivalutazione |  |  |  |  |  |  |
| Riserva legale |  |  |  |  |  |  |
| Riserve statutarie |  |  |  |  |  |  |
| Altre riserve |  |  |  |  |  |  |
| Riserva per azioni o quote di società controllante |  |  |  |  |  |  |
| Riserva da utili netti su cambi |  |  |  |  |  |  |
| Riserva da valutazione delle partecipazioni con il metodo del Patrimonio Netto |  |  |  |  |  |  |
| Riserva da deroghe ex articolo 2423 |  |  |  |  |  |  |
| (…) |  |  |  |  |  |  |
| Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi |  |  |  |  |  |  |
| Utili (perdite) portati a nuovo |  |  |  |  |  |  |
| Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio |  |  |  |  |  |  |
| Totale |  |  |  |  |  |  |
| Quota non distribuibile |  |  |  |  |  |  |
| Residua quota distribuibile |  |  |  |  |  |  |
| Legenda:  A: per aumento di capitale B: per copertura perdite  C: per distribuzione ai soci D: per altri vincoli statutari  \*Al netto dell’eventuale riserva negativa per azioni proprie in portafoglio e delle perdite portate a nuovo. | | | | | | |

La finalità del prospetto, seppur apparentemente riconciliabile con quanto previsto in ambito societario, assume origine e finalità specifiche nel CTS. La tabella dell’OIC 28 vuole, in estrema sintesi, individuare la composizione indisponibile, la parte distribuibile e quella indistribuibile delle poste ideali del patrimonio netto per evidenziare la parte del patrimonio disponibile e quella vincolata[[79]](#footnote-79).

La tabella trova un miglior riferimento nella *fund accounting* impiegata soprattutto nelle *not-for-profit organizations* di matrice nord-americana per evidenziare l’andamento e la gestione dei progetti. Per tale motivo, la tabella (che si presume debba avere, in ogni caso, forma matriciale per meglio rappresentare l’andamento del patrimonio nel corso dell’esercizio e dell’esercizio comparativo) acquisisce importanza specifica e dovrebbe muovere originariamente dalla distinzione, premessa la separata esposizione del fondo di dotazione, del patrimonio vincolato dal patrimonio libero.

La disciplina del prospetto è stata originariamente prevista dalla Raccomandazione n. 1 del CNDCEC, quale documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende no profit, e, poi, ulteriormente dettagliata dalla Raccomandazione n. 4, Prospetto di rappresentazione della movimentazione delle componenti del patrimonio netto.

La ratio sottostante è che il suddetto prospetto fosse un prospetto quantitativo obbligatorio alla pari del rendiconto gestionale e stato patrimoniale (di cui di fatto rappresenta un dettaglio), in quanto ritenuto fondamentale ai fini della comunicazione esterna e della gestione interna. Nello specifico, la gestione interna deve distinguere dal punto di vista gestionale i fondi che presentano un vincolo di destinazione da quelli che risultano liberi, in linea a quanto previsto dagli standard statunitensi, ed in particolare allo SFAS 117, Statement of activities[[80]](#footnote-80).

### 8.3.3 Le informazioni su impegni e reinvestimento fondi

I punti successivi della relazione di missione richiedono la descrizione degli impegni di spesa o di reinvestimento di fondi o contributi ricevuti con finalità specifiche. Si tratta di informazioni sui debiti fuori bilancio, ossia sugli impegni esistenti alla data di chiusura dell’esercizio, ma che ancora non rilevano ai fini dell’iscrizione di una passività in bilancio. In ambito societario, il paragrafo 124 dell’OIC 12 dispone che “gli impegni, non risultanti dallo stato patrimoniale, rappresentano obbligazioni assunte dalla società verso terzi che traggono origine da negozi giuridici con effetti obbligatori certi ma non ancora eseguiti da nessuna delle due parti”. La categoria impegni comprende sia impegni di cui è certa l’esecuzione e il relativo ammontare (ad esempio: acquisto e vendita a termine), sia impegni di cui è certa l’esecuzione ma non il relativo importo (ad esempio: contratto con clausola di revisione prezzo). L’importo degli impegni è il valore nominale che si desume dalla relativa documentazione. Qualora l’impegno non sia quantificabile se ne dà informativa in nota integrativa.

Le informazioni inerenti all’andamento economico e gestionale originate dalla lettura del rendiconto gestionale ed incluse nella relazione di missione, in realtà, sono riferibili anche ai punti 11) e 12), che rivedono:

11) un’analisi delle principali componenti del rendiconto gestionale, organizzate per categoria, con indicazione dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali;

12) una descrizione della natura delle erogazioni liberali ricevute.

Il punto 11 è dedicato specificamente all’analisi dell’andamento gestionale e si riferisce ai singoli elementi di ricavo e di costo dell’entità o alla sua incidenza eccezionale. Invero, seppur avente una descrizione ampia risulta focalizzato sull’esame del dettaglio delle componenti del rendiconto gestionale, in linea con lo scopo della relazione di missione di illustrare i dati riportati nei prospetti quantitativi. In questa circostanza, si espleta in modo evidente la funzione della relazione di trasformare i dati in informazioni. È importante evidenziare che la rilevanza che la relazione includa, partendo dal piano dei conti, un dettaglio più esaustivo delle aree del rendiconto gestionale, evidenziando i punti di for- za e criticità anche in un’ottica comparativa.

### 8.3.4 Le informazioni sul funzionamento sociale[[81]](#footnote-81)

I punti che vanno dal 13) al 17) riguardano specifiche informazioni concernenti la modalità di adempi- mento di obblighi normativi oppure il funzionamento sociale, con riferimento a:

13) il numero medio dei dipendenti, ripartito per categoria, nonché il numero dei volontari iscritti nel registro dei volontari di cui all’articolo 17, comma 1, che svolgono la loro attività in modo non occasionale;

14) l’importo dei compensi spettanti all’organo esecutivo, all’organo di controllo, nonché al soggetto incaricato della revisione legale. Gli importi possono essere indicati complessivamente con riferimento alle singole categorie sopra indicate;

15) un prospetto identificativo degli elementi patrimoniali e finanziari e delle componenti economiche inerenti ai patrimoni destinati ad uno specifico affare di cui all’articolo 10 del D.Lgs 117/2017 e s.m.i.;

16) 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 dell’ente;

17) la proposta di destinazione dell’avanzo, con indicazione degli eventuali vincoli attribuiti all’utilizzo parziale o integrale dello stesso, o di copertura del disavanzo.

Le informazioni relative ai punti di cui sopra sono rilevanti, perché dovranno trovare corrispondenza ed evidenza nelle conseguenti attività gestionali dell’organizzazione. Ad esempio, riguardo le informazioni sull’attività dei volontari, l’art. 17, co. 1 del CTS recita che “gli enti del Terzo settore possono avvalersi di volontari nello svolgimento delle proprie attività e sono tenuti a iscrivere in un apposito registro i volontari che svolgono la loro attività in modo non occasionale”. È evidente che, il numero dei volontari iscritti nel registro (che, nella previsione concernente il numero dei dipendenti, appare una richiesta sul dato puntuale alla data di chiusura dell’esercizio) in questo caso inciderà anche sul calcolo utilizzato per definire la natura giuridica dell’ente, come nel caso di ODV e APS[[82]](#footnote-82).

L’altro aspetto rilevante dell’informativa, riguarda le operazioni non concluse a standard di mercato con parti correlate[[83]](#footnote-83), intese come operazioni che potrebbero essere alterate, dato il ruolo ricoperto dell’organizzazione dai soggetti stessi che le compiono (o soggetti loro vicini), Se, per esempio, un ETS vende un immobile a lui donato al figlio di un componente dell’organo di amministrazione al 50% del valore che il mercato attribuisce allo stesso, probabilmente c’è un problema di corretta amministrazione. L’informazione, così peraltro integrata nelle Linee guida dell’Agenzia per le Onlus, ha anche il pregio di prevenire situazioni ambigue e consentire la migliore *accountability* degli ETS.

### 8.3.5 L’obbligo di tenuta delle scritture contabili

Riguardo gli effetti della riforma e le conseguenze sugli obblighi contabili e tenuta dei libri e registri, si ricorda che, il già citato articolo 87 del CTS prevede che, gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all’articolo 79, comma 5, che non applicano il regime forfetario di cui all’articolo 86, a pena di decadenza dai benefici fiscali per esse previsti, devono:

1. in relazione all’attività complessivamente svolta, redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con compiutezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, e rappresentare adeguatamente nel bilancio di cui all’articolo 13 distintamente le attività indicate all’articolo 6 da quelle di cui all’articolo 5, con obbligo di conservare le stesse scritture e la relativa documentazione per un periodo non inferiore quello indicato dall’articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600;
2. in relazione alle attività svolte con modalità commerciali, di cui agli articoli 5 e 6, tenere le scritture contabili previste dalle disposizioni di cui all’articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, anche al di fuori dei limiti quantitativi previsti al comma 1 del medesimo articolo.

Gli obblighi di cui al comma 1, lettera a), si considerano assolti anche qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro degli inventari, tenuti in conformità alle disposizioni di cui agli articoli 2216 e 2217 del Codice civile.

I soggetti di cui al comma 1 che nell’esercizio delle attività di cui agli articoli 5 e 6 non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore all’importo stabilito dall’articolo 13, comma 2 possono tenere per l’anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste al primo comma, lettera a), il rendiconto di cassa di cui all’articolo 13, comma 2 .

Dalla lettura della norma, appare inequivocabile che l’organizzazione contabile è presupposto fondamentale per poter definire un adeguato consuntivo della situazione patrimoniale e finanziaria della realtà rappresentata nel bilancio (anche per gli ETS così come per qualsiasi complesso aziendale). Si evince altresì, un criterio modulare che definisce un sistema amministrativo e rendicontativo che prende in debita considerazione la dimensione economica degli enti. Seppur l’art. 13 del CTS, come detto già più volte, si limita a prevedere che gli ETS che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale debbano tenere le scritture contabili societarie - ex art. 2214 del Codice civile e ss. -, l’art. 87 (nei commi sopra riportati) sviluppa un articolato sistema , secondo il quale la tenuta delle scritture contabili rappresenta per gli ETS non commerciali un adempimento fiscale. Di conseguenza l’ETS che non applica il regime forfetario deve:

* redigere, in relazione all’attività complessivamente svolta, scritture contabili cronologiche e sistematiche funzionali all’adeguata rappresentazione in bilancio di attività diverse e di interesse generale, dovendo conservare per almeno 10 anni le stesse. L’adempimento si considera assolto se l’ente tiene il libro giornale e il libro degli inventari in conformità alle disposizioni societarie (artt. 2216 e 2217 c.c.);
* può tenere il rendiconto per cassa di cui all’art. 13, co. 2, in luogo delle scritture contabili, se le attività di cui agli articoli 5 e 6 non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a 220.000 euro;
* in relazione alle attività svolte con modalità commerciali di cui agli articoli 5 e 6, dovrà tenere le scritture contabili previste dalle disposizioni dell’articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, la cosiddetta “contabilità semplificata” prevista per le imprese minori anche al di fuori dei limiti quantitativi previsti al comma 1 del medesimo articolo.

### 8.3.6 Dal piano dei conti al bilancio

Nel capitolo precedente, è stato evidenziato che stato patrimoniale e rendiconto gestionale sono costruiti secondo logiche classificatorie predeterminate e regolate da schemi fissi. In questa prospettiva, occorre considerare la relazione tra il bilancio e piano dei conti . Senza dubbio si può affermare un rapporto biunivoco in quanto il piano dei conti parte dalla classificazione del bilancio e, contestualmente, deve essere costruito in maniera tale da fornire un supporto alla predisposizione del bilancio spetta, quindi all’ente, definire il proprio piano dei conti, ovvero l’insieme dei conti che l’organizzazione ritiene utile impiegare per rappresentare adeguatamente i propri fatti di gestione . Non esiste, infatti, a differenza di altri contesti giurisdizionali quali quello francese e spagnolo, un piano di contabilità generale da cui attingere per la definizione dei conti e la struttura del piano. Questo di fatto, fornisce un dettaglio ulteriore rispetto ai prospetti quantitativi di bilancio, e non essendo soggetto a particolari vincoli, l’ente può basare la propria costruzione sulla propria tipicità, così da consentire eventualmente di riportare livelli maggiori di dettaglio delle voci di bilancio nella relazione di missione. Qui, i principi contabili giocheranno, dettagliando le previsioni tecniche, un ruolo importante nella definizione del piano dei conti.

L’organizzazione del piano dei conti, in ogni caso deve servire a consentire:

* il rispetto della normativa di bilancio;
* il monitoraggio e il controllo del rispetto di specifici parametri monetari che coinvolgono adempimenti normativi extra-contabili (in particolar modo, civilistici e fiscali, come l’eccessiva rilevanza delle attività diverse, l’eccessiva rilevanza delle entrate commerciali su quelle non commerciali);
* un’organizzazione gestionale che consenta ai decisori interni di poter prendere le migliori decisioni per l’ente (per esempio, rendendo possibile visualizzare i trend di periodo o gli squilibri economici e finanziari);
* lo sviluppo di un sistema di monitoraggio costante che, anche (ma non solo) con riferimento ai punti sopra menzionati, riesca a evidenziare particolari situazioni di rischio finanziario e gestionale (per esempio, carenza di liquidità, mancanza di risorse materiale di magazzino, etc.). La preparazione di piani funzionali per l’adeguamento alla nuova normativa del Terzo settore può essere sicuramente il momento propizio per sviluppare un sistema amministrativo che riesca non solo a soddisfare gli adempimenti ma anche a consentire un monitoraggio costante delle situazioni di pericolo.

Al riguardo vale la pena osservare che, la costruzione del piano dei conti degli ETS possa essere finalizzata a rilevare:

* attività come classificate nei circuiti gestionali societari;
* i rapporti con interlocutori rilevanti quali soci, associati, dirigenti, volontari ed altre “parti correlate”;
* i rapporti con enti pubblici, Ets collegati (per es., appartenenti alla medesima rete associativa), stakeholders particolari;
* operazioni rientranti in attività di interesse generale o nelle attività diverse;
* raccolta fondi.

Sotto il profilo pratico, la modulazione dei conti finanziari, operazione che interessa la predisposizione dello stato patrimoniale, dovrà essere curata tenendo in considerazione le tipicità delle poste interessate e gli eventuali vincoli giuridici e normativi connessi. Da questo punto di vista, è interessante considerare, l’analisi della classe del patrimonio netto. Una tabella esemplificativa può essere così rappresentata:

Esemplificazione di piano dei conti con riferimento alla classe A “Patrimonio Netto” della sezione del passivo dello Stato patrimoniale

110.1 Fondi di dotazione dell’ente

110.1.1 Patrimonio minimo personalità giuridica ex art. 22 CTS (oppure ex Dpr 361/00)

110.1.2 Patrimonio eccedente il rispetto del patrimonio per personalità giuridica

110.2 Patrimonio vincolato

110.2.1 Riserve statutarie

110.2.1.1 Riserva statutaria ex art….

110.2.2 Riserve vincolate per decisione degli organi istituzionali

110.2.2.1Riserva vincolate per progetto “XX”

110.3 Patrimonio libero

110.3.1 riserve di utili o avanzi di gestione

110.3.2 altre riserve

110.3.2.1 riserva di rivalutazione immobili ex legge

Nella sopra richiamata esemplificazione, per esempio, il livello 1 dei conti Fondo di dotazione è diviso sulla base del patrimonio minimo richiesto ex lege, in quanto, la riduzione del patrimonio oltre 1/3 del minimo potrebbe comportare un problema . Il suo monitoraggio è, quindi, rilevante ai fini gestionali.

Il piano, inoltre, dovrebbe essere tagliato su misura rispetto all’attività promossa.

Un’impostazione giustamente condivisibile predilige la definizione di livelli dettagliati più alti dei conti afferenti all’area gestionale di riferimento e, quindi, i sottoconti articolati per natura e non viceversa . La precisazione è doverosa e si spiega con un esempio: si pensi ad un immobile utilizzato in parte come sede per sostegno di persone svantaggiate e in parte come bar. Se si utilizza l’approccio sopra descritto, l’ETS dovrà determinare a priori l’utilizzo dell’immobile (per es., 70% attività di recupero, e 30% bar) e, quindi in sede di scritture di assestamento imputare direttamente il costo dell’ammortamento per aree gestionali. Se, al contrario, si imputa il costo per natura, l’ETS calcola la quota di ammortamento complessiva e, poi, ripartisce l’onere in proporzione.

Negli Ets di minori dimensioni, la tenuta di un normalizzato piano dei conti non è obbligatoria. Tuttavia, il mantenimento di un piano per mezzo di un sistema meccanografico potrebbe essere, soprattutto nel medio periodo, una scelta che semplifica piuttosto che una complicanza, nonché uno strumento di garanzia verso eventuali accertamenti e controlli. In ultimo, il piano dei conti, essendo funzionale alla predisposizione del bilancio, dovrebbe essere operativo, nella situazione ideale, già a partire dall’inizio del periodo amministrativo 2021, ossia nella gran parte dei casi (in cui il periodo amministrativo coincide con l’anno solare), a partire dal 1° gennaio 2021. In tal modo verrebbero evitate faticose e fantasiose riconciliazioni tra il vecchio piano e il nuovo bilancio.

### 8.3.7 I libri contabili

Richiamando il comma 4 dell’art. 13, del Codice del Terzo Settore, già menzionato nel corso della presente trattazione, si ricorda che, in caso di esercizio esclusivo o principale di attività d’impresa gli ETS “commerciali” devono tenere le scritture contabili di cui all’art. 2214 c.c. Di fatto il CTS richiama solo l’art. 2214, non menzionando in via analogica anche gli artt. Dal 2215 al 2219 del C.c. il comma dell’art. 15 prevede l’obbligo di tenuta del:

1. libro giornale;
2. libro delle adunanze e delle deliberazioni d’assemblea;

Il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell’organo di amministrazione, dell’organo di controllo e di eventuali altri organi sociali. I libri di cui alle lettere a) e b) sono tenuti a cura dell’organo di amministrazione, mentre gli altri libri di cui alla lettera c) sono tenuti a cura dell’organo a cui si riferiscono.

Gli aderenti o associati, hanno il diritto di esaminare i libri sociali secondo le modalità stabilite dall’atto costitutivo e dello statuto dell’Ente, mentre non hanno diritto ad esaminare i libri contabili, salvo che questo non sia previsto dallo Statuto o dall’’atto costitutivo

Sotto il profilo fiscale, l’art. 87, CTS, in merito alla tenuta e conservazione delle scritture contabili, prevede che, gli obblighi fiscali di cui al comma 1, si considerano assolti qualora la contabilità consti di:

1. libro giornale;
2. libro degli inventari;
3. libri tenuti in conformità degli artt. 2216 e 2217 c.c.

Il comma 3 del medesimo articolo, prevede che gli ETS non commerciali (esclusi i forfettari ex art. 86 ODV e APS) in caso di proventi annui inferiori ad euro 220,000 possono tenere il rendiconto per cassa entrate e spese complessive (art. 13, comma2).

Per le attività svolte con modalità commerciali gli ETS non commerciali (non in regime forfettario ex art. 86 ODV e APS) in relazione alle attività di interesse generale (art.5) e attività diverse (art. 6), devono tenere le scritture contabili previste dall’art. 18 del Dpr n. 600/1973 (contabilità semplificata) anche al di fuori dei limiti quantitativi e relativi libri contabili .

Gli ETS non commerciali non sono soggetti all’obbligo di certificazione dei corrispettivi (ricevuta o scontrino fiscale) limitatamente alle attività non commerciali di interesse generale 8art. 5, CTS) e delle attività diverse (art. 6, CTS), restano fermi gli obblighi IVA (fatturazione, registrazione, dichiarazione, versamento) sono fatti salvi gli esoneri previsti dal regime forfettario per ODV e APS (art. 86, CTS).

## 8.4 L’informazione sull’andamento economico ed il raggiungimento dello scopo sociale

I punti 18 e 19 evidenziano che l’illustrazione dell’andamento economico e gestionale dell’ente è funzione e descrizione attribuita specificamente dal legislatore alla relazione di missione, con riferimento a:

18) l’illustrazione della situazione dell’ente e dell’andamento della gestione. L’analisi è coerente con l’entità e la complessità dell’attività svolta e può contenere, nella misura necessaria alla comprensione della situazione dell’ente e dell’andamento e del risultato della sua gestione, indicatori finanziari e non finanziari, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze. L’analisi contiene, ove necessario per la comprensione dell’attività, un esame dei rapporti sinergici con altri enti e con la rete associativa di cui l’organizzazione fa parte;

19) l’evoluzione prevedibile della gestione e le previsioni di mantenimento degli equilibri economici e finanziari;

20) indicazione delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie, con specifico riferimento alle attività di interesse generale;

21) informazioni e riferimenti in ordine al contributo che le attività diverse forniscono al perseguimento della missione dell’ente e l’indicazione del carattere secondario e strumentale delle stesse;

22) un prospetto illustrativo dei costi e dei proventi figurativi, se riportati in calce al rendiconto gestionale, da cui si evincano:

* i costi figurativi relativi all’impiego di volontari iscritti nel registro di cui all’articolo 17, comma 1 del decreto legislativo 2 agosto 2017, n. 117 e s.m.i.;
* le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni o servizi, per il loro valore normale;
* la differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell’attività statutaria e il loro costo effettivo di acquisto;
* accompagnato da una descrizione dei criteri utilizzati per la valorizzazione degli elementi di cui agli alinea precedenti;

23) la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti, per finalità di verifica del rispetto del rapporto uno a otto, di cui all’articolo 16 del d. lgs. 117/2017 e s.m.i., da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda, ove tale informativa non sia già stata resa o debba essere inserita nel bilancio sociale dell’ente;

24) una descrizione dell’attività di raccolta fondi rendicontata nella Sezione C del rendiconto gestionale, nonché il rendiconto specifico previsto dall’articolo 87, comma 6 dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione effettuate occasionalmente di cui all’articolo 79, comma 4, lettera a) del d. lgs. 117/2017 e s.m.i.

L’informativa al punto 20) è un’informazione di fonte primaria richiesta in conformità all’art. 13, co. 1). L’informazione dovrebbe sostanziarsi, in buona misura, nei principali strumenti tramite cui viene perseguita (vengono perseguite) l’attività (le attività) di interesse generale. Se, per esempio, l’ente svolge interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell’ambiente e all’utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, il punto dovrebbe esaminare il modello di intervento ed eventualmente un riferimento ai principali interventi/bandi rappresentativi dell’attività svolta. Il punto 21) richiede di illustrare il ruolo che le attività diverse svolgono per il perseguimento della missione. Il decreto, più specificamente, richiede di indicare informazioni e riferimenti in merito a:

* il contributo fornito al perseguimento della missione dell’ente;
* l’indicazione del carattere secondario e strumentale, fornito da parte delle attività diverse.

Il primo aspetto coglie lo scopo di autofinanziamento attribuito dalla Riforma alle attività diverse (originariamente eseguibili solo in via limitata da parte degli enti non profit e, in primis, da parte delle Onlus). Per esempio, se l’ETS con riferimento all’ attività di interesse generale registra uno squilibrio di 90, una prima informazione del punto dovrebbe aiutare a comprendere se le attività diverse svolgono il ruolo attribuitogli di finanziare le attività di interesse generale. Se le attività diverse sono in perdita (marginalità negativa), la spiegazione del contributo fornito al perseguimento della missione potrebbe, per esempio, essere rinvenibile nella stretta correlazione che tali attività ricoprono per il perseguimento della missione, pur essendo le attività di per sé non inquadrabili come attività di interesse generale.

Il punto 22) della relazione richiede l’illustrazione della composizione dei costi complessivi. A tal proposito, gli elementi di bilancio dovrebbero dare tutti i riferimenti necessari per il calcolo dei medesimi. Nel caso in cui, infatti, l’ente basi il proprio calcolo sulla determinazione quantitativa dell’attività volontaristica (secondo parametro indicato sopra nella tabella), i costi complessivi saranno desumibili dalla sommatoria dei costi contabili e di quelli figurativi.

Il punto 23) richiede di rendere noto la forbice concernente le differenze retributive dei dipendenti dell’ETS (art. 16 del D.L.gs n. 117 del 3 agosto 2017), laddove questa informazione non sia contenuta nel bilancio sociale.

L’ultimo punto, il 24), soddisfa l’adempimento fiscale e civilistico inerente all’informativa sulla raccolta fondi. Si ricorda che, l’art. 87, co. 6 del CTS richiede agli Ets non commerciali (art. 79, co. 5), ed anche a quelli che si avvalgono del regime forfettario di cui all’art. 86 del CTS, che effettuano raccolte pubbliche di fondi di inserire all’interno del bilancio un rendiconto specifico da conservare per dieci anni (“…dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all’articolo 79, comma 4, lettera a)”, ossia delle raccolte effettuate occasionalmente). L’adempimento ha finalità fiscale e tende a giustificare la mancata tassazione (senza altre condizioni di sorta) delle raccolte occasionali, al pari degli enti non commerciali. L’adempimento assume una connotazione civilistica anche per mezzo del richiamo dell’inserimento dei rendiconti delle raccolte fondi nel bilancio e, per tramite dell’art. 48, co. 3, del suo deposito. (Il punto 24) sostanzia e contestualmente coordina il disposto normativo sopra richiamato con quanto previsto anche nel rendiconto gestionale[[84]](#footnote-84)).

Dalla lettura coordinata della norma sembrerebbe poter ipotizzare che dal prospetto redatto dagli ETS “non piccoli” debbano emergere i valori complessivi delle componenti economiche delle raccolte fondi non occasionali e delle raccolte fondi occasionali, e per quest’ultime l’indicazione delle specifiche concernenti le entrate e le spese delle singole manifestazioni. Spetterà, ad ogni modo, al redattore focalizzare la propria attenzione sul livello di dettaglio delle suddette raccolte non occasionali, tenendo anche conto del rispetto del concetto di rilevanza. Se vi sono, per esempio, due raccolte fondi non occasionali particolarmente importanti per descrivere l’andamento gestionale potrebbe essere opportuno, fornire specifiche annotazioni in merito ad entrambi gli eventi. Il prospetto della relazione di missione dovrà essere riconciliato con le risultanze della Sezione C del bilancio. Questo significa, tra le altre cose, che:

* la sommatoria degli importi delle singole rendicontazioni delle raccolte pubbliche occasionali rendicontate nella relazione di missione dovrà fornire l’importo complessivo di cui alle voci C2) per costi e proventi;
* l’importo dei componenti reddituali delle raccolte fondi abituali riportato nel prospetto della relazione dovrà coincidere con il medesimo importo di cui alle voci C1) per costi e proventi riportato nella relazione di missione.

Il coordinamento degli importi richiede la non semplice decisione concernente l’imputazione dei costi indiretti, intesi quali costi non specificamente attribuibili ad un evento. Nel caso (non raro) in cui ad esempio un dipendente presti la propria attività per una campagna, l’imputazione del costo del dipendente (e degli altri costi indiretti) alla raccolta evidentemente rende il conteggio più preciso e fornisce un’informazione preziosa per esprimere un giudizio più compiuto sulla riuscita (o sulla non riuscita) dell’evento. Il calcolo dei costi indiretti ribaltabili sul singolo evento non è operazione sempre semplice ed attendibile. Anche in questo caso, le linee guida (o i principi contabili) potrebbero effettuare un ragionamento volto a consentire, ma non obbligare le organizzazioni, anche in virtù del principio della rilevanza, a computare i costi indiretti nel calcolo. Sembra utile effettuare alcune ulteriori considerazioni in merito agli ETS che sono tenuti a (o che decidono di predisporre anche il bilancio sociale. In questa logica, non potendosi soffermare oltremodo sul contenuto del bilancio sociale che richiederebbe ben altro approfondimento, basti ai nostri fini osservare che esistono alcune relative sovrapposizioni tra bilancio d’esercizio e bilancio sociale, nonostante che tali informazioni siano compilate e predisposte con spirito difforme. In taluni casi, infatti, le informazioni possono apparire duplicate. In realtà questo è vero solo limitatamente, poiché il bilancio sociale ha finalità diversa rispetto al bilancio d’esercizio. Questo, infatti, è destinato a produrre informazioni inerenti alla modalità di perseguimento della propria mission, nonché ai risultati sociali raggiunti. Ciò evidentemente fornisce una diversa chiave di lettura del medesimo fenomeno che viene investigato sotto un altro profilo. La seguente tabella effettua un parallelismo tra le informazioni del bilancio d’esercizio e le informazioni del bilancio sociale che possono essere parzialmente sovrapponibili.

Si riporta di seguito lo schema di sintesi dei contenuti del Modello C, della relazione di missione.

### 8.4.1 L’attività volontaristica, il peso dei costi e proventi figurativi: calcoli e criticità

Tra gli elementi di novità del decreto ministeriale da attenzionare è la rappresentazione dei costi e dei proventi figurativi, entro cui rientrano la valorizzazione dell’attività volontaristica. La modalità con cui lo stesso è misurato è un tema di discussione tra tecnici a livello nazionale e internazionale[[85]](#footnote-85).

Il legislatore per gli ETS non piccoli nell’ordine ha previsto:

* la facoltà di indicare a piè del rendiconto gestionale i costi ed i proventi figurativi;
* l’illustrazione nella relazione di missione di un prospetto illustrativo dei costi e dei proventi figurativi. Il prospetto viene rappresentato solo se l’ente ha deciso di riportare la misurazione dei costi e dei proventi figurativi in calce al rendiconto gestionale.

Segue un esempio:

Esempio - Costi e proventi figurativi\*nel bilancio degli ETS di non piccole dimensioni

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Costi figurativi** | **Es.t** | **Es.t-1** | **Proventi figurativi** | **Es.t** | **Es.t-1** |
| 1) da attività di interesse generale |  |  | 1) da attività di interesse generale |  |  |
| 2) da attività diverse |  |  | 2) da attività diverse |  |  |
| Totale |  |  | Totale |  |  |

La relazione di missione riporta al punto 22) il prospetto illustrativo dei costi e dei proventi figurativi, se riportati in calce al rendiconto gestionale, da cui si evincano:

* i costi figurativi relativi all’impiego di volontari iscritti nel registro di cui all’articolo 17, comma 1 del decreto legislativo 2 agosto 2017, n. 117 e s.m.i.;
* le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni o servizi, per il loro valore normale;
* la differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell’attività statutaria e il loro costo effettivo di acquisto;

accompagnato da una descrizione dei criteri utilizzati per la valorizzazione degli elementi di cui agli alinea precedenti;

Dal Glossario del Decreto MLPS sulle poste del bilancio, si evince la definizione dei Costi e proventi figurativi: componenti economici di competenza dell’esercizio che non rilevano ai fini della tenuta della contabilità, pur originando egualmente dalla gestione dell’ente.

Un esempio di costi figurativi è dato dall’impiego di volontari iscritti nel registro di cui all’articolo 17, comma 1, del decreto legislativo n. 117 del 2017, calcolati attraverso l’applicazione, alle ore di attività di volontariato effettivamente prestate, della retribuzione oraria lorda prevista per la corrispondente qualifica dai contratti collettivi di cui all’articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, così come un esempio di proventi figurativi è riferibile alla traduzione in termini economici dell’apporto che i volontari forniscono attraverso lo svolgimento della propria attività personale, spontanea e gratuita.

L’apporto dell’attività volontaristica è un elemento essenziale di funzionamento di molti ETS, ed anche la più grande risorsa. Di conseguenza, sotto diversi profili gli enti optano per la rilevazione. Una motivazione si legge nello schema del decreto laddove richiede di effettuare il calcolo per dimostrare la secondarietà delle attività diverse. Si ricorda la disposizione contenuta nell’art. 5 del CTS che definisce l’attività di interesse generale dell’ente, e la possibilità che l’ente possa svolgere attività diverse, qualora queste risultino strumentali e secondarie – ex art. 6 CTS: se:

* i relativi ricavi non superano il 30% delle entrate complessive dell’ente del Terzo settore; oppure
* i relativi ricavi non superano il 66% dei costi complessivi[[86]](#footnote-86) dell’ente del Terzo settore.

Nel caso in cui, quindi, l’ente opti per il secondo criterio di calcolo, sarà necessario dimostrare i risultati derivanti dalla misurazione dei costi complessivi per provare la secondarietà delle attività diverse. Ed è rilevante il fatto che seppur il costo figurativo non abbiamo un peso contabilmente, di fatto rilevi nella misurazione dei costi complessivi.

Al riguardo, il glossario, specifica che i costi e i proventi figurativi sono quei componenti economici di competenza dell’esercizio che non rilevano ai fini della tenuta della contabilità, pur originando egualmente dalla gestione dell’ente. Un esempio di costo e onere figurativo è dato, appunto, dall’opera prestata dai volontari, la cui attività non entra in contabilità proprio perché non comporta (meglio, non può comportare) movimentazioni finanziarie. Questa è, allo stesso tempo, costo e provento: è costo figurativo in quanto l’ente non paga il servizio comunque prestato, è provento figurativo, perché contestualmente il volontario dona la sua attività. Entrambi i due componenti - economici in quanto contribuiscono, eccome, alla gestione dell’organizzazione- dovrebbero essere bilancianti. Se un volontario effettua servizi per 100, l’ente rileva, con le modalità indicate, in calce al rendiconto gestionale (non al suo interno) un costo di 100 e un provento di 100. Ad ogni modo, il decreto prevede la possibilità di misurare tale apporto, indicando che poi l’onere figurativo del costo dei volontari sia considerato per il computo del costo complessivo. Un aiuto per tutte le organizzazioni di volontariato, per esempio, che tramite l’ampliamento del denominatore del calcolo del parametro, si potranno permettere di svolgere qualche attività di autofinanziamento in più. I ricavi derivanti dalle attività diverse saranno, poi, considerati ai fini fiscali come entrate commerciali. Veniamo adesso alla rappresentazione scelta dal Ministero. È bene ricordare che la rappresentazione in bilancio è facoltativa, una volta che l’ente opta per la sua rappresentazione in bilancio occorre rispettare tutte le previsioni in materia. Tuttavia, se l’ente utilizza il parametro del costo complessivo per documentare la secondarietà delle attività diverse non può esimersi dalla sua esposizione in bilancio.

# 9.

# I principi contabili nazionali e L’OIC 35. le poste contabili specifiche dell’ETS

## 9.1 L’OIC 35: criteri, postulati e finalità

L’informativa finanziaria di riferimento degli Enti del Terzo Settore è regolata dai principi contabili OIC. In particolare, l’OIC 35[[87]](#footnote-87) , pubblicato dall’Organismo Italiano di Contabilità a febbraio 2022, è il principio contabile cucito *ad hoc* sugli Enti il Terzo Settore, in considerazione di tre aspetti specifici insiti nella natura dell’ente:

* l’oggetto e l’attività di interesse generale, che possono includere a tiolo esemplificativo, le prestazioni sanitarie, sociosanitarie, la ricerca scientifica, la formazione, il reinserimento nel mercato del lavoro, l’agricoltura sociale;
* il vincolo sul patrimonio e sull’assenza della finalità di lucro: non è possibile la distribuzione, nemmeno indiretta degli utili, all’infuori di una limitata casistica regolamentata dall’art. 8 del CTS;
* la trasparenza, per la quale l’Ente deve assumere l’indicazione di “Ente del Terzo Settore” o dell’acronimo “ETS”, curare libri sociali obbligatori e redigere i bilanci di esercizio e sociale.

Il principio passando per la prescrizione del comma 3, dell’art. 13 CTS, individua:

* i criteri per la presentazione dello stato patrimoniale, del rendiconto gestionale e della relazione di missione degli enti del Terzo Settore, con particolare riguardo alla loro struttura e al loro contenuto[[88]](#footnote-88) ;
* la rilevazione e valutazione di alcune fattispecie tipiche degli enti del Terzo Settore;
* le finalità di bilancio. Il bilancio deve fornire informazioni utili a soddisfare le esigenze informative dei destinatari. I destinatari primari delle informazioni del bilancio del terzo settore sono coloro che forniscono risorse sotto forma di donazioni, contributi o tempo (volontari) senza nessuna aspettativa di un ritorno e i beneficiari dell’attività svolta dagli enti del Terzo Settore;
* il postulato di continuità aziendale[[89]](#footnote-89). L’organo amministrativo deve verificare la sussistenza della continuità aziendale. A tale scopo, effettua una valutazione prospettica della capacità dell’ente con riferimento ad un prevedibile arco temporale futuro di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio. Tale valutazione può essere effettuata predisponendo un budget o un bilancio previsionale che dimostri che l’ente ha, almeno per i dodici mesi successivi alla data di riferimento del bilancio, le risorse sufficienti per svolgere la propria attività rispettando le obbligazioni assunte.

specifica

* le regole di rilevazione contabile relativamente a fattispecie proprie dell’ETS con riferimento a:
* le transazioni non sinallagmatiche tra le quali assumono particolare rilievo le transazioni vincolate ed il modello contabile che ne deriva;
* le quote associative e apporti di soci fondatori dando indicazione sull’iscrizione e sulla rilevazione degli stessi e quindi del fondo di dotazione dell’ente;
* proventi da 5 per mille;
* la svalutazione delle immobilizzazioni materiali ed immateriali prevedendo anche ai fini della determinazione del valore d’uso l’approccio semplificato dell’OIC 9[[90]](#footnote-90).

## 9.2 La rilevazione ed il trattamento delle transazioni non sinallagmatiche

Le transazioni non sinallagmatiche configurano il tratto proprio della natura dell’Ente del Terzo settore, in quanto si tratta di operazioni per le quali non è prevista una controprestazione. Ci si riferisce a:

* le erogazioni liberali;
* i proventi da 5 per mille;
* la raccolta fondi;
* i contributi;

sotto il profilo contabile, si tratta di poste iscritte tra le attività dello stato patrimoniale, al *fair value*[[91]](#footnote-91) (alla data di acquisizione) e pertanto devono rientrare nelle procedure di revisione legale dell’area di riferimento del bilancio.

### 9.2.1 Le erogazioni liberali

Le liberalità sono alla base del sostentamento di molti ETS. I Modelli del Decreto MLPS ed il glossario le classificano tra le attività dello stato patrimoniale distinguendo tra liberalità:

* non vincolate;
* vincolate; e
* condizionate.

A tale classificazione, segue un diverso livello di contabilizzazione generale, secondo le dimensioni dell’ente.

In partita doppia, l’iscrizione nello stato patrimoniale (SP) di dette attività prevede la rilevazione in contropartita del corrispondente provento nel rendiconto gestionale (RG) classificati sulla base della tipologia di attività afferente: area A, B, C, D ,E, ed utilizzando la posta contabile rappresentativa, es. erogazioni liberali, proventi da 5 per mille, raccolta fondi, ecc.[[92]](#footnote-92).

Un esempio: nell’ipotesi di erogazioni liberali in denaro, la rappresentazione contabile segue la seguente rilevazione in partita doppia:



Il trattamento contabile trova fondamento nella natura propria dell’operazione che si contraddistingue per la coesistenza di entrambi i seguenti presupposti [[93]](#footnote-93):

* l’arricchimento del beneficiario con corrispondente riduzione di ricchezza da parte di chi compie l’atto;
* lo spirito di liberalità, inteso come atto di generosità effettuato in mancanza di qualunque forma di costrizione.

e sono rilevate al *fair value* alla data di acquisizione, se attendibilmente stimabile.

L’OIC 35 in linea con il Decreto MLPS distingue tra:

* erogazioni liberali vincolate – liberalità assoggettate, per volontà del donatore, di un terzo esterno o dell’Organo amministrativo dell’ente, ad una serie di restrizioni e/o di vincoli che ne delimitano l’utilizzo, in modo temporaneo o permanente;
* erogazioni liberali condizionate – liberalità aventi una condizione imposta dal donatore in cui è indicato un evento futuro e incerto la cui manifestazione conferisce al promittente il diritto di riprendere possesso delle risorse trasferite o lo libera dagli obblighi derivanti dalla promessa.

Nel dettaglio, le erogazioni liberali vincolate a progetti specifici da organi istituzionali sono le liberalità assoggettate, per volontà dell’Organo amministrativo o altro organo dell’ente, o per volontà del terzo (donatore), ad una serie di restrizioni e/o vincoli che ne delimitano l’utilizzo, in modo temporaneo o permanente.

Contabilmente qualora l’organo amministrativo dell’ente decida di vincolare le risorse ricevute a progetti specifici l’ente rileva l’accantonamento in un’apposita voce del rendiconto gestionale A9) “Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali”, oppure E8) “Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali” quando le somme sono destinate alla copertura delle spese di supporto generale future, con contropartita la voce di Patrimonio Netto Vincolato AII 2) “Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali, come di seguito rappresentato:

La rilevazione contabile segue la rappresentazione in partita doppia:



La suddetta riserva è rilasciata in contropartita alla voce del rendiconto gestionale A10) “Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali” , oppure E9) “Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali” in proporzione all’esaurirsi del vincolo. Nel caso in cui la durata del vincolo non sia definita, per stimare detta proporzione, si fa riferimento all’utilizzo previsto del bene nell’attività svolta dall’ente. Ad es. vita utile del bene.

Nell’ipotesi di erogazioni liberali vincolate da un donatore, queste sono rilevate nell’attivo dello stato patrimoniale in contropartita alla voce del Patrimonio Netto Vincolato AII 3) “Riserve vincolate destinate da terzi”.



La riserva iscritta a fronte di erogazioni liberali vincolate è rilasciata in contropartita alla voce A4 “erogazioni liberali” del rendiconto gestionale[[94]](#footnote-94), in proporzione all’esaurirsi del vincolo. Nel caso in cui la durata del vincolo non sia definita, per stimare detta proporzione, si fa riferimento all’utilizzo previsto del bene nell’attività svolta dall’ente.

Le erogazioni liberali condizionate prevedono una condizione imposta dal donatore in cui è indicato un evento futuro e incerto la cui manifestazione conferisce al promittente il diritto di riprendere possesso delle risorse trasferite o lo libera dagli obblighi derivanti dalla promessa. I debiti per erogazioni condizionate, secondo la definizione contenuta nel decreto ministeriale sono i debiti contratti a fronte di erogazioni liberali che possono essere considerate come acquisite in via definitiva dall’ente al verificarsi di un predeterminato fatto o al soddisfacimento di una specifica situazione. Ai fini dell’iscrizione di tale debito nella voce in oggetto, occorre prevedere altresì l’eventuale non verificarsi della suddetta condizione, ovvero la restituzione dell’attività donata.

Le erogazioni liberali condizionate sono rilevate nell’attivo dello stato patrimoniale in contropartita alla voce del passivo dello stato patrimoniale D5) “debiti per le erogazioni liberali condizionate”. Successivamente, il debito per erogazioni liberali condizionate viene rilasciato in contropartita alla voce A4) “erogazioni liberali” del rendiconto gestionale, proporzionalmente al venir meno della condizione.

La rilevazione contabile segue la seguente rappresentazione:



Al momento del venir meno della condizione:



Le altre erogazioni liberali, diverse da quelle viste sopra, sono rilevate nell’attivo di stato patrimoniale in contropartita alla voce A4 “erogazioni liberali” del rendiconto gestionale. La quota destinata alla copertura dei costi relativi ad esercizi futuri è rilevata nei risconti passivi.

## 9.3 La regola del *fair value*

L’ OIC 35 dedica i paragrafi 22, 23, 24 alla regola per la determinazione del *fair value*. In generale, i principi contabili nazionali prevedono la rilevazione al *fair value* unicamente con riferimento alle immobilizzazioni materiali acquisite gratuitamente. Per gli enti del Terzo Settore tale criterio deve ritenersi estendibile anche alle immobilizzazioni immateriali e alle rimanenze di magazzino ricevute gratuitamente. Ed in particolare, le rimanenze di magazzino ricevuti gratuitamente nel corso dell’anno possono essere rilevati al loro *fair value* al termine dell’esercizio anziché al momento dell’iscrizione in bilancio.

Ciò si spiega nella rilevanza che le operazioni non sinallagmatiche assumono per gli ETS diversamente dai soggetti *profit* e nella necessità di fornire un quadro fedele delle risorse ricevute dall’ente per svolgere la propria missione.

L’iscrizione delle attività al *fair value* avviene quando lo stesso è attendibilmente stimabile. Se il *fair value* non è attendibilmente stimabile, l’ente ne dà conto nella relazione di missione.

Una particolare casistica è rappresentata dai beni acquistati ad un valore simbolico[[95]](#footnote-95) rispetto al loro reale valore di mercato, anche per questi vale la regola applicata alle transazioni non sinallagmatiche.

## 9.4 Alcune considerazioni sulle transazioni non sinallagmatiche

In contropartita alle attività acquisite attraverso le transazioni non sinallagmatiche il principio contabile prevede, , che l’ente rilevi un provento nel rendiconto gestionale. La ratio di fondo è che, in questo modo il rendiconto gestionale dà evidenza della capacità dell’ente di attrarre risorse dall’esterno. Si è detto altresì che, qualora l’organo amministrativo dell’ente decida di vincolare le risorse ricevute a progetti specifici, l’ammontare del vincolo è appostato nell’apposita riserva del patrimonio netto. A fronte dell’iscrizione di detta riserva è rilevato uno specifico accantonamento nel rendiconto gestionale. Negli esercizi successivi il venire meno del vincolo è contabilizzato attraverso il decremento della riserva e la rilevazione dell’utilizzo nel rendiconto gestionale. Questa rappresentazione consente di dare conto delle risorse destinate dall’ente ad attività future e quante risorse vincolate l’ente utilizza nel corso dell’esercizio. Per l’attuazione di questo modello di rappresentazione contabile l’OIC 35 ha previsto l’aggiunta di specifiche voci nel rendiconto gestionale. Ciò è in linea con le disposizioni del decreto ministeriale MLPS che prevede esplicitamente la possibilità di “aggiungere, laddove questo favorisce la chiarezza del bilancio, voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole dell'alfabeto”.

Diverso è il tipo di considerazione da farsi con riferimento al trattamento contabile previsto per le transazioni non sinallagmatiche vincolate da terzi. Per queste, il principio contabile prevede che venga rilevato il vincolo in contropartita all’apposita riserva di patrimonio netto e rilasciato nel rendiconto gestionale proporzionalmente all’esaurirsi del medesimo. La ratio del modello di rappresentazione di non rilevare immediatamente nel rendiconto gestionale le transazioni non sinallagmatiche vincolate da terzi, si spiega nel fatto che a differenza di quelle vincolate dagli organi istituzionali, dette transazioni non rientrano pienamente nella disponibilità dell’ente al momento della rilevazione iniziale. Analogo trattamento deve essere previsto per i contributi in conto impianti (contabilizzati in modo analogo).

Per maggior chiarezza si propongono qui di seguito a puro titolo esemplificativo, e non esaustivo alcuni esempi.

### 9.4.1 Casi esemplificativi

Caso 1: erogazione liberale vincolata da donatore e vincolo dell’organo istituzionale sull’immobile

Nell’anno X un ente riceve 100.000 euro vincolati dal donatore all’acquisto di un immobile. L’ente una volta acquistato l’immobile lo vincolerà ad essere utilizzato come mensa per i poveri senza prevedere una scadenza per questa destinazione. L’immobile ha una vita utile di 20 anni. L’ente prevede di acquistare l’immobile nell’anno X+1 e in quello stesso anno prevede di destinarlo a mensa. L’ente stabilisce che esiste un vincolo di terzi che inizia all’anno X e termina con l’acquisto dell’immobile (X+1), da quel momento il vincolo è posto dagli organi istituzionali dell’ente senza che sia previsto un termine per questo vincolo. Nel complesso, dunque, l’erogazione liberale è sempre vincolata e la durata del vincolo non è determinabile. Pertanto, il vincolo complessivo (di terzi e degli organi istituzionali) verrà rilasciato nel rendiconto gestionale lungo la vita utile dell’immobile coerentemente con il piano di ammortamento dello stesso (20 anni).

L’ente effettuerà le seguenti rilevazioni contabili:

a)



b)



Il bilancio dell’all’anno X+1 ha la seguente rappresentazione



c)



Il Bilancio dell’ETS all’anno X+20 ha la seguente rappresentazione



Caso 2: erogazione liberale vincolata da donatore con borse di studio

Nell’anno X un ente riceve 200.000 euro vincolati dal donatore al finanziamento di cinque borse di studio (due nell’esercizio X+1, tre nell’esercizio X+2). L’ente stabilisce che il vincolo è solamente previsto per decisione di terzi. Il rilascio della riserva al rendiconto gestionale avviene gradualmente sulla base dell’estinzione del vincolo (in proporzione ai costi sostenuti): in parte nell’anno X+1 (anno di sottoscrizione del contratto per le prime due borse di studio) e in parte nell’anno X+2 (anno di sottoscrizione del contratto per le rimanenti tre borse di studio).

a)



b)



Il bilancio dell’ETS all’anno X+1 ha la seguente rappresentazione



c)



Il bilancio dell’ETS all’anno X+2 ha la seguente rappresentazione



## 9.5 I proventi del 5 per mille

L’altra voce di bilancio specifica dell’ ETS, si riferisce ai proventi da 5 per mille che secondo la definizione data dal decreto ministeriale, includono i “proventi derivanti dall’assegnazione a seguito della pubblicazione dell’elenco finale dei beneficiari, delle preferenze espresse e del valore del contributo del 5 per mille secondo quanto riportato nel sito dell’Agenzia delle entrate”. Si distinguono:

I proventi da 5 per mille attribuiti a progetti specifici sono contabilizzati secondo le previsioni relative alle altre erogazioni liberali vincolati. La rilevazione contabile nell’ipotesi che il progetto specifico si riferisca ad “altri beni” segue la rappresentazione:



Al termine del vincolo:



I proventi da 5 per mille non attribuiti a progetti specifici sono classificati nella voce A5 “Proventi del 5 per mille” del rendiconto gestionale in contropartita al credito voce CII 10) “da 5 per mille” dell’attivo dello stato patrimoniale[[96]](#footnote-96). La rilevazione contabile segue la rappresentazione:



## 9.6 La raccolta pubblica o privata di fondi

La raccolta fondi per gli ETS rappresenta una fonte di finanziamento. Il Codice del Terzo Settore tratta espressamente dell’argomento sia a livello civilistico , art. 7 , ove è prevista la raccolta fondi “organizzata e continuativa”, che sotto il profilo tributario al comma 4, dell’ art. 79 .la portata dell’art. 7 citato, si spiega nella definizione propria di raccolta fondi ivi contenuta. Per raccolta fondi deve intendersi “il complesso delle attività e delle iniziative poste in essere da un Ente del terzo settore al fine di finanziarie le proprie attività di interesse generale”. Solo, dunque, la meritorietà della finalità civilistica, solidaristica, e di utilità sociale che si concretizzano nello svolgimento delle attività di interesse generale giustificano da una parte della deroga di un’attività finanziaria al di fuori dei canali istituzionali di raccolta del risparmio, e dall’altra le agevolazioni fiscali e tributarie che accompagnano questa attività da parte dell’ETS. Ma si ritiene dover sottolineare che queste operazioni devono essere svolte unicamente per finanziarie le attività istituzionali proprie dell’Ente.

La raccolta fondi può essere sia pubblica che privata. La raccolta pubblica si riferisce alle proposte dirette al pubblico che vengono normalmente svolte mediante i normali canali di comunicazione. In genere le offerte non hanno contropartita per i sovventori e la raccolta deve avvenire in occasione di particolari circostanze. In sintesi, tale strumento di autofinanziamento degli ETS può comprendere le attività di:

* *fundraising*, volte a sollecitare lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva (comma 1, art. 7);
* marketing sociale, svolte anche in forma organizzativa e continuativa mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione di beni o servizi di modico valore impiegando risorse proprie o di terzi inclusi volontari e dipendenti, nel rispetto del principio di verità, trasparenza, e correttezza nei rapporti con i sostenitori e con il pubblico in conformità alle linee guida del MLPS.

## 9.7 Raccolta pubblica di fondi (RF) e rendiconto separato

In questa sede non si trattano gli aspetti fiscali legati alle agevolazioni piuttosto la rendicontazione contabile[[97]](#footnote-97) che la norma definisce rigorosa.

In particolare, l’art. 20 del DPR 600/1973[[98]](#footnote-98)dispone che indipendentemente dalla redazione del rendiconto annuale economico, finanziario, gestionale, gli enti non commerciali che effettuano raccolta pubblica di fondi (RF) devono redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell’esercizio, un apposito e separato rendiconto. Esiste dunque un obbligo generalizzato di redigere il rendiconto, indipendentemente dagli obblighi contabili in materia che gli enti possono avere ai fini civilistici e ai fini fiscali , e ove gli obblighi sorgono nel momento in cui vi sia un esercizio di attività commerciale. Cosicché anche il regime contabile prescelto o applicato, semplificata o ordinario , non ha rilevanza ai fini di stabilire l’obbligo di redigere il rendiconto. Di conseguenza rientrano nel perimetro di tale obbligo anche gli enti “piccoli”. La ratio sottostante si spiega nel fine solidaristico della raccolta fondi.

Operativamente, dunque, gli enti che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono inserire all’interno del rendiconto o del bilancio d’esercizio redatto ai sensi dell’art. 13, CTS, entro 4 mesi dalla chiusura dell’esercizio il rendiconto specifico e relativo a ciascun evento, redatto ai sensi del comma 3, dell’art. 48, CTS[[99]](#footnote-99). Tale rendiconto si ritiene possa essere un allegato del bilancio d’esercizio dell’ente. La relazione di missione, al n. 24, prevede una descrizione dettagliata dell’”attività di raccolta fondi rendicontata nella sezione C del rendiconto gestionale, nonché il rendiconto specifico previsto dall’art. 87, comma 6dal quale devono risultare anche a mezzo di una relazione illustrativa in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna degli eventi effettuate occasionalmente ai sensi dell’art. 79, comma 4, lettera a) del CTS, e ss modifiche[[100]](#footnote-100).

### 9.7.1 Compliance ed informativa sulla raccolta fondi: i chiarimenti della Nota MLPS n. 17146 del 15.11.2022

Il MLPS nella nota, già citata, n. 17146 del 15.11.2022, con riferimento agli adempimenti successivi alla rendicontazione della raccolta fondi , si è espresso sulla regola dell'inclusione dei rendiconti nel bilancio ed il separato deposito delle rendicontazioni.

In particolare, considerato che ai sensi dell'articolo 7 del CTS, come detto sopra, l'attività in questione può avere oltre che carattere occasionale anche carattere abituale, si ritiene dover far rinvio alle apposite linee guida, approvate con il D.M. n. 107 del 9 giugno 2022 ( pubblicato sulla G.U. n. 170 del 22 luglio 2022), che contengono un riepilogo, per ciascuna delle due tipologie di RF, dei relativi obblighi di rendicontazione, fornendo indicazioni a seconda che l'ente utilizzi, ai sensi del D.M. n. 39/2020 il bilancio economico patrimoniale (e in particolare, oltre allo stato patrimoniale - mod.A - anche il rendiconto economico-gestionale e la relazione di missione - di cui rispettivamente ai mod. B e C) oppure il rendiconto per cassa (mod. D).

Sia nel modello B che nel modello D i dati finanziari saranno inseriti in corrispondenza della macrovoce C) dedicata rispettivamente agli oneri e alle entrate derivanti dalla raccolta fondi; nel bilancio di esercizio, predisposto ai sensi dell’articolo 13, comma 1 del CTS, al punto 24 della relazione di missione dovrà essere riportata una descrizione delle attività, riguardante anche la raccolta di fondi abituale.

Le informazioni riguardanti ciascuna raccolta fondi occasionale dovranno essere allegate alla relazione di missione (mod. C) o al rendiconto per cassa (mod. D) compilando, secondo il facsimile fornito con le linee guida citate, il rendiconto finanziario di dettaglio e la relazione illustrativa.

Sulla base di quanto sopra, sovviene il criterio della prevalenza dell'elemento sostanziale del raggiungimento degli obiettivi di trasparenza rispetto ad eventuali profili di natura meramente formale, sicché deve ritenersi conforme al dettato normativo dell’articolo 48, comma 3 del CTS, il deposito del bilancio comprensivo al suo interno anche dei rendiconti delle singole raccolte fondi occasionali, senza pertanto che l’ente debba effettuare un deposito distinto di questi ultimi, purché, beninteso, tutti gli elementi informativi richiesti dal D.M. n.107/2022 siano presenti per ciascuna RF occasionale tra la documentazione depositata al RUNTS. Tali indicazioni valgono nell’attuale fase di primo utilizzo dell’applicativo in informatico del RUNTS; in futuro, le esigenze di indicizzazione dei documenti a sistema e di raggiungimento di livelli crescenti di accessibilità dei documenti potrebbero richiedere una più attenta "compliance" da parte degli enti, a seguito dell’aggiornamento delle regole tecniche di deposito.

## 9.8 Le quote associative dei soci fondatori

Il principio contabile OIC 35 disciplina il trattamento contabile delle quote associative e degli apporti da soci fondatori ricevuti nel corso dell’esercizio.

Le quote associative o apporti ancora dovuti sono gli importi esigibili da parte dell’ente nei confronti di associati o fondatori a fronte di quote associative o apporti dei soci fondatori”. Essi danno titolo ad un credito, il credito è rilevato nella voce A) “quote associative o apporti ancora dovuti” e sono rilevati tra “I proventi da quote associative e apporti dei fondatori” del rendiconto gestionale nell’esercizio in cui sono ricevuti o dovuti.

I “proventi da quote associative e apporti dei fondatori” sono rilevati nel rendiconto gestionale nell’esercizio in cui sono ricevuti o dovuti.

La rappresentazione contabile prevede l’iscrizione:

* al patrimonio netto nella voce AI “Fondo dotazione dell’ente” se le quote o gli apporti sono relativi alla dotazione iniziale dell’Ente[[101]](#footnote-101) ;
* al rendiconto gestionale nella voce A1) “proventi da quote associative e apporti dei fondatori” negli altri casi.

## 9.9 La svalutazione delle immobilizzazioni materiali ed immateriali

Gli enti del Terzo Settore ai fini della determinazione del valore d’uso delle immobilizzazioni materiali ed immateriali applicano l’approccio semplificato dell’OIC 9 “Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali” per determinare le perdite durevoli di valore. Contabilmente, le eventuali svalutazioni sono rilevate in un’apposita voce denominata “svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali” da aggiungersi nell’apposita area del rendiconto gestionale.

Si ricorda che, l’OIC 9 disciplina altresì il trattamento contabile delle perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali e prevede che, se il valore recuperabile di un’immobilizzazione è inferiore al suo valore contabile, l’immobilizzazione si rileva a tale minor valore. Ovvero, il valore recuperabile di un’attività è il maggiore tra il suo valore d’uso e il suo *fair value,* al netto dei costi di vendita.

Per determinare il valore d’uso di un’immobilizzazione il principio prevede l’ attualizzazione dei flussi di cassa futuri ad un tasso che “riflette il rendimento che gli investitori richiederebbero se si trovassero nella situazione di dover scegliere un investimento che generasse flussi finanziari di importi, tempistica e rischio equivalenti a quelli che la società si aspetta che derivino dall’immobilizzazione in oggetto”. Invero, questa disposizione, che si basa sul concetto di rendimento e premio per il rischio, non è applicabile agli enti del Terzo Settore in quanto enti senza scopo di lucro. Di conseguenza gli Ets adottano l’approccio semplificato che non richiede di attualizzare i flussi di cassa futuri.

## 9.10 La “commercialità” o “non commercialità” delle attività

Gli Enti del Terzo settore perseguono finalità civilistiche, solidaristiche di utilità sociale, attuate mediante lo svolgimento di una o più attività di **interesse generale[[102]](#footnote-102)**. La **rilevanza** della definizione di (*non*) commercialità delle attività e dell’ente è stata centrale nella riforma del terzo settore, e si coglie immediatamente se si pensa che dalla qualifica di ETS non commerciale derivano conseguenze importanti sia sul piano della determinazione del reddito e la sua eventuale attrazione ad Ires, che dell’accesso alle principali agevolazioni ed ai regimi di semplificazione contabile. Per tutti gli ETS diversi dalle imprese sociali, il comma 2 dell’art. 79 statuisce le **condizioni** alle quali le attività di **interesse generale** di cui all’articolo 5 del CTS si considerano di natura commerciale/non commerciale. Agli effetti pratici, ciò si traduce nell’applicazione delle formule:

c.d. **Test (1)** che per ogni attività (*i-esima*) dell’Ente (in applicazione del principio di scomposizione contabile) verifica la (*di*)eguaglianza delle componenti economiche e finanziarie:

Dove ***i costi effettivi sono determinati computando, oltre ai costi diretti, tutti quelli imputabili alle attività di interesse generale e, tra questi, i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari.***

c.d. **Test (2)**, successivo al mancato superamento del Test (1) per ogni attività (*i-esima* ) dell’Ente che verifica la (*di*)eguaglianza delle componenti economiche e finanziarie:

Di recente, il DL Semplificazione 73/2022, convertito in L. 4 agosto 2022[[103]](#footnote-103), ha inteso allargare il lasso temporale concedendo all’ente più tempo per verificare i parametri di commercialità. La norma, secondo nuovo testo, prevede che la natura dell’attività (*i-esima*), deve essere verificata in ciascun periodo d'imposta e l’eventuale risultato che non rispetti la (*di*)eguaglianza prevista dal Test (1) prima, e dal Test (2), dopo, non può perdurare per oltre tre periodi d'imposta consecutivi.

Si riporta di seguito il testo ultimo aggiornati dell’art. 79 a seguito delle modifiche del DL semplificazioni (le parti in neretto indicano le modifiche integrate nel nuovo articolo):

|  |
| --- |
| **Art. 79 CTS e ss modifiche ai sensi del D.Lgs 73/2022** |
| 1. Agli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, si applicano le disposizioni di cui al presente titolo nonché le norme del titolo II del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in quanto compatibili. |
| 2. Le attività di interesse generale di cui all’articolo 5, ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le amministrazioni pubbliche di cui all’articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, l’Unione europea, amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale, si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall’ordinamento  **I costi effettivi sono determinati computando, oltre ai costi diretti, tutti quelli**  **imputabili alle attività di interesse generale e, tra questi, i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari** |
| 2-bis. Le attività di cui al comma 2 si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il **6 per cento** i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre **tre** **periodi d'imposta consecutivi**. |
| 3. Sono altresì considerate non commerciali:  a) le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettera h), se svolte direttamente dagli enti di cui al comma 1 la cui finalità principale consiste nello svolgere attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale e purché tutti gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei loro risultati e non vi sia alcun accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente medesimo nonché ai risultati prodotti;  b) le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettera h), affidate dagli enti di cui al comma 1 ad università e altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e secondo modalità definite dal decreto del Presidente della Repubblica 20 marzo 2003, n. 135;  b-bis) le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettere a), b) e c), se svolte da fondazioni delle ex istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di natura sanitaria o sociosanitaria e che non sia deliberato alcun compenso a favore degli organi amministrativi |
| 4. Non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore **di natura non commerciale ai sensi del comma 5”:**  a) i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;  b) i contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 per lo svolgimento, anche convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'articolo 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7 dicembre 1993, n. 517, delle attività di cui ai commi 2 e 3 del presente articolo. |
| 5. Si considerano non commerciali gli enti del Terzo settore di cui al comma 1 che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo. Indipendentemente dalle previsioni statutarie gli enti del Terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di cui all'articolo 5, svolte in forma d'impresa non in cui all'articolo 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4, lettera b), tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo, nonché le attività di cui all'articolo 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4, lettera b), tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali. |
| 5-bis. Si considerano entrate derivanti da attività non commerciali i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente **i proventi non commerciali di cui agli articoli 84 e 85** e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4 tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti alle attività svolte con modalità non commerciali. |
| 5-ter. Il mutamento della qualifica, da ente di terzo settore non commerciale a ente di terzo settore commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale. **Per i due periodi d’imposta successivi al termine fissato dall’articolo 104, comma 2,** **il mutamento di qualifica, da ente del Terzo settore non commerciale a ente del Terzo settore commerciale o da ente del Terzo settore commerciale a ente del Terzo settore non commerciale, opera a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in cui avviene il mutamento di qualifica.** |
| 6. Si considera non commerciale l'attività svolta dalle associazioni del Terzo settore nei confronti dei propri associati e dei familiari e conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente. Non concorrono alla formazione del reddito delle associazioni del Terzo settore le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi. Si considerano, tuttavia, attività di natura commerciale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati e dei familiari e conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto **salvo che le relative attività siano svolte alle condizioni di cui ai commi 2 e 2-bis.** Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità. |

## 9.11 Check list: specificità dell’ETS e disposizioni normative

In uno schema di sintesi, si confrontano di seguito i requisiti dell’ETS e le principali norme di riferimento.

|  |  |
| --- | --- |
| **Requisiti** | **ETS** |
| Requisiti soggettivi | Art. 4 D.lgs.117/2017 - Soggetti: enti del libro primo del Codice civile |
| Requisiti oggettivi:  Le attività di interesse generale sono tassative (Tab.2)  Le attività diverse  Attività di raccolta fondi | Art. 5, D. Lgs n. 117/2017- elenco attività “meritevoli”  Art. 6, D. Lgs. n. 117/2017 – vincoli di strumentalità e secondarietà rispetto a quelle di interesse generale  Art. 7, D. Lgs n. 117/2017- esame dell’attività dell’ente: per gli ETS deve essere fatto per ogni tipologia di attività se necessario con l’ausilio della contabilità analitica o di un piano dei conti diviso per attività |
| Assenza di scopo di lucro e divieto di distribuzione (anche indiretta ) di utili (Tab. 3) | Artt. 8, comma3, 16, D. Lgs. n. 117/2017- Lavoro negli ETS |
| Devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento dell’ente | Art. 9, D.lgs. n. 117/2017, e disposizioni statutarie |
| Modifiche statutarie | Art. 21, D. Lgs. n. 117/2017 per Associazioni e Fondazioni |
| *Accountability* | Artt. 13, 14, 15,D. Lgs. n.112/2017 |
| Artt. 2423 e ss. C.C. , postulati principi per quanto compatibili |
| OIC 35 e gli altri OIC |
| Controllo interno e revisore legale | Artt. 30, 31 D. Lgs. n.112/2017 |
| Imposte dirette e regimi fiscali | Art. 79, comma 2, D. Lgs. 117/2017: Test commercializzazione |

### 9.11.1 Le norme: artt. 5,8, 13,14,15 CTS

Si riportano i testi normativi che individuano le caratteristiche proprie dell’ETS per:

* attività di interesse generale, art. 5 , CTS;
* vincoli patrimoniali, art. 8, CTS;
* bilancio e scritture contabili, artt. 13,14,15, CTS.

|  |
| --- |
| **Articolo 5 CTS “Le attività di interesse generale”** |
| 1. Gli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali incluse le cooperative sociali, esercitano in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Si considerano di interesse generale, se svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, le attività aventi ad oggetto:  a) interventi e servizi sociali ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, della legge 8 novembre 2000, n. 328, e successive modificazioni, e interventi, servizi e prestazioni di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104, e alla legge 22 giugno 2016, n. 112, e successive modificazioni;  b) interventi e prestazioni sanitarie;  c) prestazioni sociosanitarie di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001, e successive modificazioni;  d) educazione, istruzione e formazione professionale, ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53, e successive modificazioni, nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;  e) interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi, nonché alla tutela degli animali e prevenzione del randagismo, ai sensi della legge 14 agosto 1991, n. 281; (1)  f) interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni;  g) formazione universitaria e post-universitaria;  h) ricerca scientifica di particolare interesse sociale;  i) organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale di cui al presente articolo;  j) radiodiffusione sonora a carattere comunitario, ai sensi dell'articolo 16, comma 5, della legge 6 agosto 1990, n. 223, e successive modificazioni;  k) organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;  l) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa;  m) servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore;  n) cooperazione allo sviluppo, ai sensi della legge 11 agosto 2014, n. 125, e successive modificazioni;  o) attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale, da intendersi come un rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata, situata, di norma, in un Paese in via di sviluppo, sulla base di un accordo di lunga durata finalizzato a promuovere l'accesso del produttore al mercato e che preveda il pagamento di un prezzo equo, misure di sviluppo in favore del produttore e l'obbligo del produttore di garantire condizioni di lavoro sicure, nel rispetto delle normative nazionali ed internazionali, in modo da permettere ai lavoratori di condurre un'esistenza libera e dignitosa, e di rispettare i diritti sindacali, nonché di impegnarsi per il contrasto del lavoro infantile;  p) servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui all'articolo 2, comma 4, del decreto legislativo recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, di cui all'articolo 1, comma 2, lettera c), della legge 6 giugno 2016, n. 106;  q) alloggio sociale, ai sensi del decreto del Ministero delle infrastrutture del 22 aprile 2008, e successive modificazioni, nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;  r) accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;  s) agricoltura sociale, ai sensi dell'articolo 2 della legge 18 agosto 2015, n. 141, e successive modificazioni;  t) organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;  u) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui alla legge 19 agosto 2016, n. 166, e successive modificazioni, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale a norma del presente articolo;  v) promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;  w) promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse generale di cui al presente articolo, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco, incluse le banche dei tempi di cui all'articolo 27 della legge 8 marzo 2000, n. 53, e i gruppi di acquisto solidale di cui all'articolo 1, comma 266, della legge 24 dicembre 2007, n. 244;  x) cura di procedure di adozione internazionale ai sensi della legge 4 maggio 1983, n. 184;  y) protezione civile ai sensi della legge 24 febbraio 1992, n. 225, e successive modificazioni;  z) riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata. |

|  |
| --- |
| **Articolo 8, CTS “Patrimonio e vincoli”** |
| 1. Il patrimonio degli enti del Terzo settore, comprensivo di eventuali ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate è utilizzato per lo svolgimento dell’attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.  2. Ai fini di cui al comma 1, è vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori,  amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo.  3. Ai sensi e per gli effetti del comma 2, si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili:  a) la corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di compensi individuali non proporzionati all’attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni;  b) la corresponsione a lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori del quaranta per cento rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi  di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'articolo 5, comma 1, lettere b), g) o h);  c) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;  d) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, a condizioni più favorevoli di quelle di mercato, a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché' alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, esclusivamente in ragione della loro qualità, salvo che tali cessioni o prestazioni non costituiscano l'oggetto dell’attività di interesse generale di cui all'articolo 5;  e) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di quattro punti al  tasso annuo di riferimento. Il già menzionato limite può essere aggiornato con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze. |

|  |
| --- |
| **Articoli 13, 14, 15 – “Bilancio e scritture contabili”** |
| Art. 13. 1 Gli enti del Terzo settore devono redigere il bilancio di esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto ((gestionale)), con l'indicazione, dei proventi e degli oneri, dell'ente, e dalla relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e ((gestionale)) dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.  2. Il bilancio degli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro può essere redatto nella forma del rendiconto ((...)) per cassa.  3. Il bilancio di cui ai commi 1 e 2 deve essere redatto in conformità alla modulistica definita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il consiglio nazionale del terzo settore.  4. Gli enti del Terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabili di cui all'articolo 2214 del Codice civile.  5. Gli enti del Terzo settore di cui al comma 4 devono redigere e depositare presso il registro delle imprese il bilancio di esercizio redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli articoli 2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter del Codice civile.  Art. 14 - 1. Gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro devono depositare presso il registro unico nazionale del Terzo settore, e pubblicare nel proprio sito internet, il bilancio sociale redatto  secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia di cui all'articolo 97 e il Consiglio nazionale del Terzo settore, e tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell’attività esercitata e delle dimensioni dell'ente, anche ai fini della valutazione  dell'impatto sociale delle attività svolte.  2. Gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a centomila euro annui devono in ogni caso pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito internet, o nel sito internet della rete associativa di cui  all'articolo 41 cui aderiscano, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli  organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché' agli associati.  Art. 15. Oltre le scritture prescritte negli articoli 13, 14 e 17, comma 1, gli enti del Terzo settore devono tenere:  a) il libro degli associati o aderenti;  b) il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, in cui devono essere trascritti anche i verbali redatti per atto pubblico;  c) il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di amministrazione, dell'organo di controllo, e di eventuali altri organi sociali.  2. I libri di cui alle lettere a) e b) del comma 1, sono tenuti accura dell'organo di amministrazione. I libri di cui alla lettera c)  del comma 1, sono tenuti a cura dell'organo cui si riferiscono.  3. Gli associati o gli aderenti hanno diritto di esaminare i libri sociali, secondo le modalità previste dall'atto costitutivo o dallo statuto. |

## 9.12 L’analisi di raccordo tra OIC 35, Decreto MLPS ed obbligo della revisione legale del bilancio d’esercizio

Si rappresenta di seguito uno schema di raccordo tra OIC 35, Decreto MLPS ed obbligo ella revisione legale del bilancio a partire dagli esercizi chiusi al 31 dicembre 2021.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Limite Dimensionale ETS** | **Obbligo bilancio d’esercizio MLPS** | **Principio OIC 35** | **Revisione Legale** |
| Enti con ricavi, proventi o entrate non < 220.000 euro | Redige il bilancio d’esercizio formato da:  stato patrimoniale, rendiconto gestionale, relazione di missione;  Principio di competenza Economica  L’obbligo si applica a partire dai bilanci d’esercizio in corso/chiusi al 31 dicembre 2021 | Si applica l’ OIC 35: alle voci specificate dal principio:  transazioni non sinallagmatiche;  quote ed apporti di soci  Svalutazioni immobilizzazioni materiali ed immateriali  Si applicano gli OIC ordinari:  A tutte le operazioni non disciplinate dall’’OIC 35 | Enti Soggetti a revisione legale  L’obbligo si applica a partire dai bilanci d’esercizio in corso/chiusi al 31 dicembre 2021 |
| Enti con ricavi, proventi o entrate < 220.000 euro | Redige il Rendiconto per cassa  Principio di Cassa | Non si applica l’OIC 35 | Enti Non soggetti all’obbligo di revisione legale |

## 9.13 Rendiconto gestionale o rendiconto per cassa e vincoli sul patrimonio: dubbi applicativi e responsabilità dell’amministratore

A mente dell'articolo 13 del Codice del Terzo settore, il bilancio degli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000 euro può essere redatto nella forma del rendiconto per cassa. Nel caso di enti che hanno acquisito la personalità giuridica tramite l'iscrizione al RUNTS o ne disponevano già, sorge il dubbio che tale modalità potrebbe comportare in capo all’organo responsabili: organo di amministrazione, (ed anche organo di controllo ove presente) difficoltà peculiari in assenza di un bilancio redatto in forma economico-patrimoniale, nell'effettuazione del monitoraggio del patrimonio minimo. Come noto, ove dal monitoraggio del patrimonio emergesse una riduzione dello stesso sotto la soglia di cui all'art. 22 comma 5 del CTS, gli amministratori e l'organo di controllo sarebbero tenuti a promuovere l'adozione delle delibere di ricostituzione, scioglimento, perdita di personalità giuridica, fusione ivi richiamate.

A tale proposito si deve osservare che quella di redigere il bilancio in forma di rendiconto di cassa (come chiarito anche dal già citato D.M. n.39/2020) è una facoltà di cui gli amministratori possono ricorrere o alla quale possono rinunciare; nel primo caso, tuttavia ciò non può tradursi in un'attenuazione delle responsabilità connesse al loro ruolo (lo stesso vale per l'organo di controllo, che ben potrebbe essere presente anche in enti con entrate inferiori ai 220.000 euro. Si pensi ad esempio alle fondazioni, per le quali l'organo di controllo è sempre obbligatorio - art. 30, comma 1 CTS).

Spetta quindi agli amministratori dell'ente con personalità giuridica (ed eventualmente all'organo di controllo ove istituito), la responsabilità di valutare se, in presenza di un patrimonio composto di beni diversi dal denaro (la cui consistenza ed eventuale composizione al momento dell'iscrizione, risulterà dall'atto notarile) l'adozione del rendiconto di cassa soddisfi o meno i criteri di necessaria adeguatezza delle scritture contabili ai fini del monitoraggio del patrimonio: all'esito della valutazione gli stessi potranno in ogni caso optare eventualmente per un bilancio in termini economico-patrimoniali, dato il carattere facoltativo della previsione di legge, espressa in termini generali.

La scelta effettuata potrebbe evidentemente rilevare anche ai fini delle eventuali azioni di responsabilità nei confronti degli amministratori e dell'organo di controllo, ai sensi dell'art. 28 del CTS, incluse quelle esperite dai creditori dell'ente (ai sensi dell'art. 2394 del c.c., richiamato dal citato art. 28 del CTS) qualora dall'inosservanza degli obblighi inerenti la conservazione dell'integrità del patrimonio dell'ente consegua che lo stesso è insufficiente al soddisfacimento dei loro crediti, con effetti sulla continuità aziendale, senza che tale situazione fosse oggettivamente conoscibile o prevedibile sulla base dei dati di bilancio resi disponibili tramite il Runts[[104]](#footnote-104).

# 10.

# La revisione legale delle poste di bilancio dell’ETS

## 10.1 Aspetti introduttivi e pratici per la definizione del programma di revisione

Come per le società, la revisione delle poste contabili comporta la conoscenza per ogni area di bilancio, gli obiettivi , le asserzioni, nonché le attestazioni della direzione/amministrazione da utilizzare per prendere in considerazione le diverse tipologie di errori che possono verificarsi.

Come evidenziato nella seconda parte di questo lavoro, un’attenta revisione legale parte da una puntuale analisi dei rischi e dalla conoscenza del sistema di controllo interno. Raggiunta la conoscenza dei rischi, si procede alla definizione di un programma di revisione alla luce del quadro normativo sull’informativa finanziaria proprio dell’ETS delineato nel capitolo 9.

Si è visto nell’articolazione dei principi di revisione specificati nella seconda parte che la revisione è un vero proprio processo che parte dalla pianificazione ed identificazione dei rischi, per definire la strategia adeguata e le procedure di valutazione dei rischi, fino allo svolgimento e conclusione con la stesura della relazione. Si riprendono qui di seguito le principali definizioni già viste nei contenuti e nelle regole, e linee guida degli ISA Italia per poter andare ad individuare le procedure e le tecniche di revisione del bilancio dell’ETS.

Tab. 12 Sintesi del processo di revisione

**Procedura di conformità**

**Procedura di validità**

### 10.1.1. Le asserzioni

Le asserzioni, della direzione/amministratore, definite nell’ISA Italia 315 (capitolo 2), esplicite e no, contenute nel bilancio, sono utilizzate dal revisore per prendere in considerazione le diverse tipologie di errori potenziali che possono verificarsi. In particolare, la direzione o responsabile della redazione del bilancio nell’attestare che il bilancio è conforme con il quadro normativo sull’informativa finanziaria applicabile, formula implicitamente o esplicitamente delle asserzioni sugli elementi del bilancio, con riguardo alla loro rilevazione, quantificazione, presentazione e informativa, e che distintamente possono rientrare nelle seguenti tre categorie:

* asserzioni relative a classi di operazioni ed eventi dell’esercizio sottoposto a revisione contabile;
* asserzioni relative ai saldi contabili di fine esercizio;
* asserzioni relative alla presentazione e all’informativa di bilancio.

|  |  |
| --- | --- |
| **Asserzioni** | **Descrizione** |
| **Completezza (C)** | È stato incluso nel bilancio tutto ciò che avrebbe dovuto essere stato regi- strato o esposto in nota integrativa.  Non ci sono attività, passività, transazioni o eventi non registrati o non espo- sti; la nota integrativa non ha elementi mancanti o incompleti. |
| **Esistenza (E)** | Tutto ciò che è registrato o esposto nel bilancio esiste e vi è incluso.  Le attività, le passività, le transazioni registrate e gli altri aspetti inclusi in no- ta integrativa esistono, si sono manifestati e sono pertinenti all’impresa. |
| **Accuratezza e competenza (A)** | Tutti i ricavi, i costi, le attività e le passività sono proprietà dell’impresa e so- no stati registrati per un corretto importo e per competenza nell’esercizio corretto. Tale aspetto include anche l’appropriata classificazione degli impor- ti e l’appropriata esposizione nella nota integrativa. |
| **Valutazione (V)** | Le attività, le passività e il patrimonio netto sono registrati in bilancio ad un valore appropriato. Qualsiasi correzione causata da valutazioni, richiesta dalla loro natura o dai principi contabili applicabili, è stata correttamente registrata. |

* Le asserzioni combinate nelle quattro categorie:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Asserzioni** | **Classi di operazioni** | **Saldi contabili** | **Presentazione ed**  **Informative** |
| **Completezza (C)** | Completezza | Completezza | Completezza |
| **Esistenza (E)** | Manifestazione | Esistenza | Manifestazione |
| **Accuratezza e competenza (A)** | * Accuratezza; * competenza; * classificazione | * Diritti e obblighi; * classificazione | * Accuratezza; * diritti e obblighi; * classificazione e comprensibilità |
| **Valutazione** |  | * Valutazione | * Valutazione |

### 10.1.2 Le procedure di valutazione, di conformità e di validità

Acquisita la conoscenza dei rischi, dopo aver definito le asserzioni, analizzato i principi contabili OIC e i principi di revisione ISA Itali e, successivamente, verificato il sistema di controllo interno dell’ente, il revisore può procedere per la definizione di un programma di revisione, attraverso l’individuazione:

* delle procedure di verifica di conformità ;
* delle procedure di validità sui saldi finali;
* le analisi comparative da svolgere; e
* degli indici di bilancio più significativi da prendere in considerazione per i controlli[[105]](#footnote-105).

Le procedure di revisione, in ragione del processo di valutazione del rischio cui conseguono, devono essere definite in termini di:

* natura;
* estensione e
* tempistica.

La natura può essere definita in termini di scopi e di tipo di procedura. Con riferimento allo scopo si distinguono:

• procedure di conformità;

• procedure di validità.

In ragione del tipo di procedura , si distinguono:

• l’ispezione;

• l’osservazione;

• la conferma esterna;

• il ricalcolo;

• la riesecuzione;

• le procedure di analisi comparativa;

• l’indagine.

L’estensione fa riferimento alla numerosità degli elementi probativi. Si distinguono:

* procedure che hanno per oggetto un universo;
* procedure che hanno per oggetto un campione, estratto da un universo, dal quale inferire le caratteristiche di quest’ultimo.

La tempistica fa riferimento al momento nel quale si effettua la procedura. Si distinguono:

* procedure di interim audit, svolte prima della data di chiusura dell’esercizio;
* procedure di *final audit*, svolte dopo la data di chiusura dell’esercizio.

di natura, estensione e tempistica.

Di conseguenza, le procedure possono essere utilizzate, a seconda della fattispecie, come procedura di:

* valutazione del rischio;
* conformità. Sono procedure di revisione definite per valutare l’efficacia operativa dei controlli dell’impresa nel prevenire o individuare e correggere errori significativi a livello di asserzioni, se richieste dai principi di revisione o laddove il revisore abbia deciso di svolgerle. Hanno come scopo l’accertamento dell’effettivo funzionamento del sistema di controllo interno e presuppongono la comprensione del sistema di controllo interno e la conseguente valutazione del rischio di controllo a un livello “basso”, tale per cui il revisore fa affidamento sul sistema di controllo interno, quale meccanismo atto a prevenire o a individuare e correggere gli errori e gli effetti delle frodi;
* validità. Sono procedure di revisione definite per individuare errori significativi a livello di asserzioni; includono le verifiche di dettaglio ed i cd. test di sostanza, che hanno come finalità l’accertamento della corretta applicazione delle asserzioni di bilancio. Sono test di sostanza: le procedure di analisi comparativa; le verifiche di dettaglio:
* distinte in test di dettaglio sulle transazioni e test di dettaglio sui saldi. Le procedure di validità sono definite indipendentemente dai rischi identificati e valutati di errori significativi, il revisore deve definire e svolgere le procedure di validità per ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile ed informativa;
* devono includere le procedure di revisione, relative alla fase di chiusura del bilancio:
* il controllo della corrispondenza o la riconciliazione del bilancio con le sottostanti registrazioni contabili;
* l’esame delle scritture contabili e delle altre rettifiche significative effettuate in fase di redazione del bilancio.

### 10.1.3 Le procedure di conferma esterna

Le procedure di conferme esterne permettono l’acquisizione e la valutazione di elementi probativi attraverso una comunicazione diretta di un terzo in risposta ad una richiesta di informazioni su un saldo contabile, una voce, un’operazione o un’informazione del bilancio.

Il principio internazionale ISA Italia 505 tratta il tema delle conferme esterne e la regola per la quale il revisore quando utilizza le procedure di conferma esterna, deve mantenere il controllo sulle richieste di conferma:

* determinare le informazioni da confermare o da richiedere;
* selezionare il soggetto circolarizzato appropriato;
* definire le richieste di conferma, accertandosi che le stesse siano correttamente indirizzate e contengano le informazioni per fare sì che le risposte siano inviate direttamente al revisore;
* inviare le richieste al soggetto circolarizzato e gli eventuali solleciti.

Nell’ipotesi in cui il revisore identifichi fattori che fanno sorgere dubbi in merito all’attendibilità della risposta ad una richiesta di conferma, deve acquisire ulteriori elementi probativi per risolvere tali dubbi.

Qualora stabilisca che una risposta ad una richiesta di conferma non sia attendibile, deve valutarne le implicazioni sulla valutazione dei relativi rischi di errori significativi, incluso il rischio di frode, nonché sulla relativa natura, tempistica ed estensione delle altre procedure di revisione.

In caso di mancate risposte, il revisore deve svolgere procedure di revisione alternative, al fine di acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili.

Tuttavia, qualora il revisore abbia stabilito che per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sia necessaria una risposta ad una richiesta di conferma positiva, le procedure di revisione alternative non forniranno gli elementi probativi necessari.

L’assenza di risposta impone al revisore di determinare le implicazioni per la revisione contabile e per il proprio giudizio in conformità al principio di revisione internazionale:

* deve indagare sulle eccezioni per stabilire se esse siano o meno indicative di errori;
* deve sempre valutare se i risultati delle procedure di conferma esterna forniscano elementi probativi pertinenti e attendibili, ovvero se siano necessari ulteriori elementi probativi.

Per quanto concerne le conferme negative, poiché esse forniscono elementi probativi meno persuasivi rispetto a quelli forniti dalle conferme positive, il revisore non deve utilizzare le richieste di conferma negativa come uniche procedure di validità per fronteggiare un rischio identificato e valutato di errori significativi a livello di asserzioni, tranne i casi in cui siano presenti tutte le condizioni di seguito riportate:

* il revisore ha valutato il rischio di errore significativo basso ed ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati in merito all’efficacia operativa dei controlli relativi all’asserzione;
* la popolazione di voci soggette alle procedure di conferma negativa comprende un elevato numero di esigui ed omogenei saldi contabili, operazioni, o termini e condizioni contrattuali omogenei;
* la percentuale di eccezioni attesa è molto bassa;
* il revisore non è a conoscenza di circostanze o condizioni che indurrebbero i destinatari delle richieste di conferma negativa a ignorare tali richieste.

Nell’ipotesi in cui i soggetti preposti alla direzione/governance dell’ente neghino al revisore di inviare una richiesta di conferma esterna, quest’ultimo deve:

* svolgere indagini sulle motivazioni del rifiuto della direzione e ricercare elementi probativi in merito alla validità e alla ragionevolezza di tali motivazioni;
* valutare le implicazioni del rifiuto della direzione sulla sua valutazione dei relativi rischi di errori significativi, incluso il rischio di frode, nonché sulla natura, sulla tempistica e sull’estensione delle altre procedure di revisione;
* svolgere procedure di revisione alternative, definite per acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili.

Qualora il revisore concluda che il rifiuto della direzione di consentirgli di inviare una richiesta di conferma sia irragionevole, ovvero qualora il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili mediante procedure di revisione alternative, egli deve comunicare tale circostanza agli organi di *governance* e stabilirne le implicazioni sul giudizio finale.

L’attendibilità degli elementi probativi ottenuti tramite conferma esterna dipende dall’applicazione corretta della procedura di conferma, che prevede da parte del revisore:

* la selezione delle entità alle quali inviare la richiesta;
* la predisposizione del testo della lettera da inviare al terzo;
* l’invio delle richieste di conferma.

Le richieste di conferma contengono una specifica attestazione da parte della direzione dell’ente, che autorizza il destinatario a comunicare le informazioni richieste direttamente al revisore. Le lettere vengono predisposte su carta intestata della società e firmate dalla Direzione.

Il revisore può anche avvalersi del servizio di PEC per l’invio della richiesta di conferme esterne.

Ciò in quanto la trasmissione del documento informatico per via telematica, effettuata mediante PEC, equivale, nei casi consentiti dalla legge, alla notificazione a mezzo raccomandata, in quanto fornisce la prova certa dell’invio, della consegna e della ricezione da parte del destinatario. Rispetto alla raccomandata ordinaria, la PEC garantisce l’integrità del contenuto del messaggio di trasmissione stesso. Inoltre, la PEC consente al revisore di utilizzare anche tali tecniche di validazione dell’identità del mittente (ad esempio, l’utilizzo di firme elettroniche digitali idonee ad assicurare fino a prova contraria), al fine di ottenere un valore probatorio ancora più rafforzato. Il revisore, una volta inviata la richiesta di conferma attraverso PEC, riceve:

* la ricevuta di accettazione dal proprio gestore, che prova l’avvenuta spedizione del messaggio;
* la ricevuta di avvenuta consegna da parte del gestore del destinatario all’indirizzo elettronico dichiarato dal destinatario, che prova l’avvenuta consegna all’indirizzo elettronico dichiarato dal destinatario e il momento esatto in cui essa si è realizzata (giorno e ora).

Durante le fasi di trasmissione del messaggio di posta elettronica certificata, i gestori mantengono traccia delle operazioni svolte su un apposito registro. I suddetti registri sono conservati dal gestore per trenta mesi (art. 11, comma 2, del D.P.R. n. 68/2005). Tale previsione, oltre ad assicurare la tracciabilità delle comunicazioni PEC, tutela il revisore perché, laddove lo stesso non abbia più la disponibilità delle ricevute di accettazione e di avvenuta consegna, può richiedere copia dei dati contenuti nel registro. Laddove il messaggio di PEC presenti degli errori e non risulti consegnabile, il gestore avvisa il revisore del mancato recapito (avviso di non accettazione per eccezioni formali) entro le ventiquattro ore successive all’invio.

È la società di revisione a dovere stabilire le modalità operative con le quali utilizzare la PEC nell’ambito del processo di conferma esterna, decidendo, ad esempio, se aprire o meno plurimi indirizzi PEC (a nome della società di revisione), destinati al solo scopo della circolarizzazione, in relazione all’organizzazione territoriale o per settore industriale.

In ogni caso, laddove decida di inviare la richiesta delle conferme esterne tramite PEC, la società di revisione deve:

* definire preventivamente e comunicare alla società cliente quelle controparti a cui sarà inviata la richiesta di conferma mediante PEC;
* verificare gli indirizzi PEC mediante la consultazione, alternativamente, degli appositi registri pubblici presso le Camere di commercio o presso il portale www.inipec.gov.it;
* specificare nel testo della richiesta di conferma l’indirizzo PEC del revisore al quale dovrà essere inviata la risposta;
* inviare le richieste di conferma in un formato elettronico immodificabile, quale, a titolo esemplificativo, il formato PDF/A. Si può anche usare un formato cartaceo, al quale apporre firma autografa del legale rappresentante (o procuratore) della società cliente e quindi trasformarlo in formato elettronico immodificabile, da allegare al messaggio PEC.

Le principali lettere di conferma utilizzate nell’ambito della revisione legale dei conti si possono elencare a titolo esemplificativo, come segue.

## 10.2 Le aree di bilancio specifiche dell’ETS e le procedure di revisione

Pianificate le procedure di revisione in risposta ai principali rischi identificati, il revisore deve svolgere le attività di verifica sostanziale dei valori di bilancio. A tale scopo si individuano le principali procedure da svolgere secondo le linee guida contenute nei principi di revisione ISA Italia con riferimento a:

* riconoscimento dei ricavi/proventi e crediti: ciclo delle vendite, dei crediti commerciali e non commerciali, e delle transazioni non sinallagmatiche, per attività di interesse generale ed attività diverse; per poi passare ai principali test di sostanza, ivi comprese le procedure di conferma dei saldi dei crediti e la valutazione dei risultati delle attività di revisione;
* riconoscimento dei costi/acquisti e debiti: ciclo degli acquisti e debiti verso fornitori, e debiti per vincoli in transazioni non sinallagmatiche, distinti per attività di interesse generale ed attività diverse;ed attività di raccolta fondi, per poi riportare le principali tipologie di test di validità, ivi comprese le procedure di circolarizzazione dei fornitori, dei terzi e la valutazione dei risultati delle attività di revisione;
* area di magazzino: con particolare riguardo alle verifiche di osservazione fisica, alle verifiche di analisi comparativa , all’esame dei costi standard ed ai test sui saldi contabili che compongono il magazzino, avuto riguardo anche alle rimanenze relativi a merci acquisiti e merci entrate gratuitamente relativamente a transazioni non sinallagmatiche;
* area tesoreria, delle passività finanziaria, a medio lungo termine , passando attraverso i test di sostanza delle voci di cassa e banche, sulle verifiche dei saldi di bilancio delle disponibilità liquide e dei debiti bancari a medio-lungo termine;
* immobilizzazioni materiali immateriali e finanziarie, nonché delle altre voci dell’attivo, passando attraverso le verifiche di sostanza delle immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie, le analisi comparative sui saldi di bilancio, la svalutazione semplificata in applicazione dell’OIC 9, come previsto dall’OIC 35;
* fondo di dotazione patrimoniale (tenuto conto dei vincoli), le altre passività e le altre voci del rendiconto gestionale che passano attraverso le principali procedure di verifica previste per il conto economico.

### 10.2.1 Riconoscimento dei ricavi/proventi

A partire dalle poste di bilancio riferibili sia alle immobilizzazioni che all’ attivo circolante deve rinvenirsi la classificazione dei crediti in conformità

* ai principi contabili:
  + - * OIC 15, da gennaio 2023 l’OIC 34 “ricavi”[[106]](#footnote-106);
      * OIC 23, relativamente ai corrispettivi frazionati previsti dal contratto;
      * OIC 35 per i proventi derivanti da transazioni non sinallagmatiche;
* delle disposizioni del Codice del Terzo settore:
  + - * art. 79, *(non*) commercialità dell’attività;
      * art. 87, contabilità separata;

il revisore individua le principali tipologie di test di sostanza dei saldi dei crediti verso clienti e degli altri crediti relativi all’acquisizione di risorse esterne mediante operazioni non sinallagmatiche, per poi passare alla valutazione dei risultati dell’attività di revisione.

Le operazioni che possono generare i ricavi per l’ETS generalmente possono consistere in vendite di prodotti o servizi (seppure di modico valore) e possono avere natura commerciale e non commerciale ai sensi dell’art. 79, CTS. La *(non*) commercialità perimetra la natura dell’attività e dell’ente sotto il profilo tributario/fiscale.

Di conseguenza il revisore dovrà comprendere le procedure di riconoscimento dei ricavi adottate dall’ente, in quanto tali procedure influenzano il trattamento delle operazioni e la modalità con la quale vengono rilevati i ricavi e/o i proventi e l’area di afferenza A, B, C, D del rendiconto gestionale.

### 10.2.2 Le principali fasi e procedure

Nella tabella a) che segue sono riportate le principali fasi e le relative procedure afferenti al riconoscimento dei ricavi/proventi provenienti da terzi:

**Schema a) le principali fasi e procedure del ciclo vendita**

|  |  |
| --- | --- |
| **Fase** | **Funzioni “ciclo vendite”** |
| Ordini da terzi di beni/prodotti o servizi | Accettazione dell’ordine in conformità ai criteri stabiliti dalla Direzione |
| Spedizione di beni/prodotti | Spedizione di prodotti/merci |
| Fatturazione | Emissione delle fatture di vendita merci/beni/prodotti spediti o servizi resi |
| Incasso | Elaborazione degli incassi in base alle risultanze bancarie |
| Contabilità clienti terzi | Rilevazione nelle scritture contabili delle fatture degli incassi e delle note di accredito nei partitati |
| Contabilità generale/separata | Adeguata classificazione e riepilogo dei ricavi, incassi e crediti in bilancio |

### 10.2.3 Valutazione del rischio

Nell’analisi del ciclo delle vendite-ricavi/proventi il revisore dovrà considerare tutti quei fattori relativi al rischio inerente che potrebbero influenzare le operazioni di vendita ed incasso e dei relativi conti di contabilità. I principali fattori che potrebbero influenzare la valutazione del rischio inerente relativo al ciclo delle vendite sono legati:

* all’attività dell’ente;
* alla complessità del riconoscimento dei ricavi/proventi per singola attività dell’ente;
* alla difficoltà di revisione di alcune operazioni e/o di determinati saldi di bilancio;
* agli errori individuati nei precedenti lavori di revisione.

### 10.2.4 Valutazione del rischio di controllo

Al fine di comprendere le procedure dei controlli inerenti al ciclo delle vendite il revisore generalmente ripercorre le tappe di elaborazione di una tipica operazione dell’ente. c.d. walk trough test attraverso il sistema contabile, documentando le varie funzioni che interessato l’operazione. Inoltre, il revisore deve comprendere le procedure di monitoraggio dei controlli messi in atto dall’ente revisionato attraverso l’analisi di:

* l’ambiente di controllo, compresa l’affidabilità dei sistemi informatici;
* le modalità con le quali la direzione valuta i rischi rilevanti per il ciclo vendite e la loro significatività;
* le misure adottate per identificare e coprire tali rischi di errori significativi;
* l’affidabilità dei controlli esistenti nel caso il revisore decida di fare affidamento su tali controlli nella strategia di revisione.

Per ciascuna classe di operazioni più rilevante all’interno del ciclo vendite, il revisore deve acquisire le informazioni riguardanti il processo che origina le vendite, gli incassi e le rettifiche (sconti/note di accredito), le registrazioni contabili e la documentazione a supporto delle vendite, degli incassi, dei resi e degli sconti, i flussi di ciascuna operazione ed i processi utilizzati per la preparazione delle stime riguardanti taluni saldi (come, ad esempio, la stima del fondo svalutazione crediti).

In tal modo il revisore andrà a identificare e documentare nelle proprie carte di lavoro i controlli rilevanti che aiutano a prevenire, identificare o correggere gli errori significativi. Se la strategia di revisione preveda di fare affidamento sul sistema dei controlli nel ciclo vendite il revisore dovrà condurre dei test sull’effettività di tali controlli (c.d. test di conformità). Le procedure di revisione utilizzate in questa fase consistono principalmente in interviste al personale dell’ente revisionato, disamina dei documenti sottostanti e delle registrazioni contabili.

La tabella b) rappresentata di seguito riepiloga le principali procedure di controllo interno e relativi test di controllo relativi alle operazioni di vendita.

**Schema b) – Obiettivi, possibili errori, procedure di controllo e test di conformità relativi al ciclo vendite**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Obiettivo** | **Possibile errore** | **Procedura di controllo** | **Test di conformità** |
| Validità | Vendite inesistenti | Separazioni delle mansioni | Verifica dell’adeguatezza della separazione delle funzioni |
| Presenza di ordine da terzi e documento di spedizione | Verifica del controllo macht tra quantità per corrispettivo in fattura con ordine e documento di trasporto |
| Registrazione sequenziale delle fatture di vendita | Verifica del controllo svolto sulla progressività dei numeri fattura |
| Completezza | Ricavo non rilevato a fronte di merci/prodotti spediti | Registrazione sequenziale dei documenti di trasporto (DDT) e delle fatture di vendita | Verifica dei test svolti sulla progressività dei numeri DDT e delle fatture di vendita |
| Abbinamento dei DDT all’ufficio fatturazione | Verifica del controllo svolto sul macht data-fatture vs data DDT |
| Fatturazione giornaliera/tempestiva delle merci spedite | Confronto tra data fattura e data di rilevazione contabile |
| Autorizzazioni | Spedizioni o prestazioni di servizi effettuate a corrispettivi non autorizzati | Aggiornamento dei prezzi e specifica delle condizioni di pagamento | Verifica del confronto eseguito tra prezzi/condizioni riportati in fattura |
| Valutazione | Rilevazione di vendite per importi errati | Verifica dell’accuratezza dei calcoli delle fatture di vendita | Verifica del controllo sull’accuratezza dei calcoli da parte degli addetti/dei sistemi informativo |
| Classificazione | Vendite non correttamente classificate | Piano dei conti con appropriata codifica per tipologia di vendita | Verifica sulle analisi svolte sui conti di ricavo per appurare la corretta classificazione |

Le risultanze dei test di controllo per il ciclo vendite avranno un impatto diretto sul rischio di identificazione e pertanto sulla quantità dei test di validità che saranno necessari per mantenere il livello di rischio di revisione adeguato. Tali procedure di validità si estrinsecano in:

* procedure di analisi comparativa utilizzate come test di validità;
* test di validità.

Le analisi comparative rappresentano utili test di revisione per esaminare la correttezza dei conti come quello relativo alle vendite, ai crediti verso clienti, al fondo svalutazione crediti ed alle perdite su crediti ed alle rettifiche per resi e sconti in quanto forniscono sufficienti evidenze a basso costo.

La tabella di seguito riporta alcune verifiche di analisi comparativa per il saldo della voce crediti v/clienti ed i saldi correlati.

**Schema c) – Esempio di Verifica di analisi comparativa ciclo vendite**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Voce di bilancio** | **Verifiche di analisi comparativa** | **Potenziali errori individuati** |
| Crediti verso clienti | Disamina dei singoli crediti di importo significativo e confronto con i dati dell’esercizio precedente | Sovra/sottostima dei conti crediti v/clienti, fondo svalutazione crediti e perdite su crediti |

I test sostanziali sono condotti dal revisore al dine di individuare errori negli ammontari attribuiti alle singole operazioni elaborate dal sistema contabile. La tabella che segue rappresenta per ciascuna asserzione di bilancio alcuni esempi di test di sostanza sui saldi di bilancio

**Schema d) – Verifiche di validità dei saldi afferenti al ciclo vendite**

|  |  |
| --- | --- |
| **Asserzione** | **Test di validità del saldo di bilancio** |
| Validità | Conferma dei saldi di un campione di crediti. In caso di mancata risposta, svolgimento di procedure alternative tramite la verifica degli incassi successivi, ordini di vendita e DDT |
| Completezza | Ottenimento dello scadenziario dei crediti v/clienti e quadratura con il partitario dei clienti. Riconduzione dei DDT alle vendite ed al partitario clienti. |
| Cut off | Esame di un campione di fatture di vendita ed i DDT per i giorni immediatamente precedenti e immediatamente successivi alla chiusura dell’esercizio per la verifica del rispetto della competenza. Resi su vendite: esame di un campione di resi su vendite ricevuti nei giorni immediatamente precedenti e immediatamente successivi alla chiusura dell’esercizio per la verifica del rispetto della competenza di tali resi. |
| Proprietà | Disamina delle conferme bancarie al fine di individuare impegni e vincoli esistenti sui crediti. Interviste alla Direzione e disamina dei verbali del organo di Amministrazione al fine di individuare eventuali cessioni di crediti v/clienti. |
| Accuratezza | Ottenimento di uno scadenziario dei crediti v/clienti e riconciliazione con il totale del partitario crediti v/clienti. Per un campione di voci presenti nello scadenziario, riconduzione alle relative fatture di vendita e verifica della correttezza di importi e scadenze. Ottenimento di una analisi da parte della Consiglio direttivo/amministrazione del fondo svalutazione crediti e del costo per perdite su crediti, riconciliazione degli importi con le schede contabili dei clienti. |
| Valutazione | Esame dei risultati ottenuti dalle conferme esterne ricevute. |
| Classificazione | Verifica dello scadenziario per individuare eventuali crediti commerciali di importo significativo, a lungo termine ed i crediti di natura non commerciale |
| Rappresentazione | Verifica dell’adeguatezza della rappresentazione dei crediti verso parti correlate tramite le informazioni desumibili da interviste con la direzione e altri documenti formali |

### 10.2.5 Conferma dei saldi dei crediti verso clienti/terzi

La conferma dei saldi verso clienti , c.d. circolarizzazione, è il processo di ottenimento e di valutazione di una diretta comunicazione fornita dal terzo, cliente, ad una richiesta, da parte del revisore, di informazioni riguardanti una particolare voce di bilancio. Le procedure di conferma esterne sono trattate nell’ISA Italia 505.

Le risposte alle richieste di conferma forniscono elementi più attendibili e pertinenti e attendibili quando le richieste di conferma sono inviate ad un soggetto circolarizzato che il revisore ritiene abbia le conoscenze necessarie sulle informazioni da confermare.

Le conferme saldi possono soddisfare più di un obiettivo di revisione e normalmente forniscono differenti livelli di certezza con riguardo a diversi obiettivi di revisione. Se il terzo conferma l’ammontare del proprio debito nei confronti della società sottoposta a revisione, il revisore avrà una evidenza molto forte sulla validità del conto clienti. Tuttavia, vi sono una serie di fattori che influenzano l’attendibilità delle conferme saldi:

* la tipologia di richiesta saldi;
* le precedenti esperienze con la società sottoposta a revisione o in incarichi similari;
* le caratteristiche del soggetto chiamato a rispondere.

Per quanto attiene alla tipologia di conferma si distinguono:

* richiesta di conferma positiva;
* richiesta di conferma negativa.

Le prime sono richieste al soggetto circolarizzato di rispondere direttamente al revisore indicando se esso sia in accordo o in disaccordo con le informazioni contenute nella richiesta, ovvero fornendo le informazioni richieste. Le richieste di conferma negativa, invece, si sostanziano nella richiesta di risposta solo nel caso in cui il soggetto circolarizzato sia in disaccordo con le informazioni fornite nella richiesta.

### 10.2.6 Esempio di lettera di circolarizzazione

|  |
| --- |
| Carta intestata della società revisionata  Ragione sociale e indirizzo del cliente/terzo da circolarizzare  Oggetto: Conferma dei saldi e segnalazione di dati e notizie al (data della verifica)  Egregi Signori,  I nostri revisori contabili stanno effettuando il normale esame del nostro bilancio.  Ci pregiamo informarVi che alla data del (data della verifica) il Vostro conto presentava un saldo a nostro credito di euro \_\_\_\_\_\_\_ (inserire saldo alla data di fine esercizio) come risulta dall’estratto conto che accludiamo.  In relazione al normale controllo della contabilità, vogliate inviare questa stessa lettera debitamente compilata e sottoscritta in calce, al seguente indirizzo [PEC] [anticipando la risposta anche via fax] [o in alternativa]  Vi preghiamo di scrivere direttamente ai nostri Revisori contabili confermando la correttezza dei saldi, oppure indicando il diverso saldo a Voi risultante e i motivi della discordanza e di porre attenzione alla data di riferimento della conferma. Le operazioni avvenute successivamente a tale data non sono da noi considerate.  Il completamento della verifica da parte dei nostri revisori richiede che la Vostra risposta pervenga entro il (indicare data).  Tutte le informazioni ed i dati ottenuti durante lo svolgimento dell’incarico di revisione (le “informazioni”) saranno da noi considerati strettamente riservati e confidenziali, e verranno trattati nel rispetto della normativa in materia di protezione dei dati personali (GDPR R.E. 679/2016).  Grati per la Vostra collaborazione e certi che vorrete aderire alla nostra richiesta con cortese sollecitudine, Vi ringraziamo anticipatamente e Vi porgiamo i nostri distinti saluti.  (Nome della Società)  (Nominativo e Firma del legale rappresentante)  SI PREGA DI NON STACCARE  \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  Spettabile Revisore Legale  Oggetto: Conferma dei saldi e segnalazione di dati e notizie al (data della verifica)  In conformità alla richiesta fattaci dalla Spett.le (Nome della Società)  1. Vi confermiamo che il nostro conto con la già menzionata Società presentava al \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ un saldo così composto:  come da scheda contabile, euro \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  come da conto effetti, euro \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Totale euro \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  2. Non siamo d’accordo con il saldo da essa esposto per i seguenti motivi:  ..................................................................  ..................................................................  ..................................................................  Pertanto, sulla base delle nostre risultanze contabili alla data del \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ il saldo  era così composto:  come da scheda contabile, euro \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  come da conto effetti, euro \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  Totale euro \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  Data, Timbro e Firma |

## 10.3 Procedure di revisione degli acquisti

Passando a trattare il secondo ciclo, inerente all’acquisto ed al successivo pagamento dei beni e servizi acquistati da fornitori ed impiegati nell’attività afferente per la produzione di beni o l’erogazione di servizi, nell’ambito delle attività di interesse generale e secondarie secondo le finalità proprie dell’ETS.

Le principali procedure di revisione afferenti al ciclo degli acquisti e dei debiti commerciali, si soffermano sulla rilevazione degli acquisti di beni e servizi, dei relativi debiti e pagamenti, per poi passare alle principali tipologie di test di sostanza, ivi comprese le procedure di conferma esterne da inviare ai fornitori e la valutazione dei risultati delle attività di revisione.

### 10.3.1 Rilevazione dei costi

Come per il ciclo dei ricavi, la comprensione delle modalità di riconoscimento dei costi è fondamentale per la revisione contabile del ciclo degli acquisti. Generalmente i costi sono costituiti da flussi in uscita, da passività o da utilizzi di attività collegati alla produzione e distribuzione di beni o alla prestazione di servizi o ad altre attività che costituiscono l’attività secondaria dell’Ente.

Le passività rappresentano pertanto:

* + i probabili esborsi futuri legati alle obbligazioni per il trasferimento di una attività o per la fornitura di servizi a favore di altre imprese o enti in futuro come risultato di eventi operazioni o eventi passati (schemi e contenuti del bilancio ex art. 13 CTS e Modello B) Rendiconto gestionale Decreto MLPS);
  + oppure i debiti per erogazioni liberali condizionate, legati a vincoli di restituzione delle risorse esterne (principio contabile OIC 35).

Nell’ambito del Codice del Terzo settore l’art. 13 individua i contenuti degli schemi di bilancio rappresentati nei Modelli del Decreto MLPS. La modulistica del rendiconto gestionale individua gli oneri e i costi per singola area di attività dall’altra parte l’OIC 35 ed aggiunge le voci di debito inerenti alle operazioni non sinallagmatiche.

Come per il ciclo dei ricavi, la comprensione delle modalità di riconoscimento dei costi è fondamentale per la revisione contabile del ciclo degli acquisti.

Generalmente i costi sono costituiti da flussi in uscita, da passività o da utilizzi di attività collegati alla produzione e distribuzione di beni o alla prestazione di servizi o ad altre attività che costituiscono l’attività generale dell’ente.

Le operazioni che possono generare dei costi generalmente consistono in:

* costi che afferiscono ad operazioni correlate al conseguimento di ricavi o proventi;
* costi riconosciuti durante il periodo in cui si sostiene l’esborso in contanti o si genera una passività per i beni o servizi utilizzati nel periodo corrente o immediatamente successivo. Tali costi si definiscono costi di periodo e si presume non forniscano benefici futuri;
* costi che vengono attribuiti sistematicamente ai periodi durante i quali si prevede che i relativi beni esplicheranno la propria utilità come ad es. gli ammortamenti di impianti e macchinari.

Per quanto attiene alle passività generate nell’ambito del ciclo acquisti, esse vengono registrate nel conto fornitori.

### 10.3.2 Ciclo di acquisti: principali fasi e procedure

Lo schema qui di seguito, riporta le principali fasi e procedure afferenti al ciclo acquisti di un Ente.

**Schema a) fase e funzioni del ciclo acquisti**

|  |  |
| --- | --- |
| **Fase** | **Funzione ciclo acquisti** |
| Richiesta di acquisto | Origine e approvazione delle richieste di beni e servizi da parte dei soggetti autorizzati |
| Acquisto di beni/servizi | Approvazione degli ordini di acquisto e verifica della loro adeguata esecuzione in termini di prezzo, quantità e qualità della fornitura di beni e servizi |
| Ricevimento/accettazione | Ricevimento e accettazione di beni o servizi debitamente autorizzati |
| Rilevazione delle fatture | Rilevazione delle fatture per acquisto di merci e servizi, ed elaborazione di rettifiche per premi, sconto e resi |
| Pagamento | Elaborazione di pagamento a favore di fornitori |
| Contabilità fornitori | Registrazione di tutte le fatture di acquisto, dei pagamenti e delle rettifiche apportate ai singoli fornitori |
| Rilevazione in contabilità generale/separata | Adeguata accumulazione, classificazione e riepilogo degli acquisti, dei pagamenti e delle passività nella contabilità generale e separata secondo l’attività di riferimento |

### 10.3.3 Valutazione del rischio inerente del ciclo acquisti

Nell’analisi del ciclo degli acquisti il revisore dovrà considerare tutti quei fattori relativi al rischio inerente che potrebbero influenzare le operazioni di acquisto e pagamento e dei relativi conti di contabilità.I principali fattori che potrebbero influenzare la valutazione del rischio inerente relativo al ciclo degli acquisti sono:

* l’attività di riferimento dell’ente;
* errori individuati nei precedenti lavori di revisione.

Per quanto attiene l’attività di riferimento dell’Ente, il revisore dovrà considerare l’adeguatezza della fornitura delle materie prime e prodotti e del prezzo.

Se l’impresa ha rapporti con una molteplicità di fornitori ed i prezzi tendono a rimanere stabili esiste un minor rischio che le operazioni di acquisto siano influenzate da carenza nelle materie prime o che i costi di produzione siano difficili da controllare. Il revisore dovrà valutare gli effetti di questi fattori di rischio inerente ricollegabili all’attività dell’ente per coprire gli obiettivi della revisione come quello della corretta valutazione.

Infine, la presenza di errori identificati nei precedenti lavori di revisione è un buon indice della probabile presenza degli stessi errori anche nel lavoro corrente.

### 10.3.4 Valutazione del rischio di controllo nel ciclo acquisti

Al fine di stimare il rischio di controllo afferente al ciclo degli acquisti, il revisore dovrà analizzare:

* l’ambiente di controllo, compresa l’affidabilità dei sistemi informatici;
* le modalità con le quali i responsabili dell’ente valutano i rischi rilevanti per il ciclo acquisti e la loro significatività;
* le misure adottate per identificare e coprire tali rischi di errori significativi;
* l’affidabilità dei controlli esistenti nel caso il revisore decida di fare affidamento su tali controlli nella strategia di revisione;

per ciascuna classe di operazioni più rilevanti all’interno del ciclo acquisti, le informazioni riguardanti il processo che origina gli approvvigionamenti, i pagamenti e le rettifiche (abbuoni/note di credito), le registrazioni contabili e la documentazione a supporto degli acquisti, dei pagamenti, degli abbuoni, i flussi di ciascuna operazione ed i processi utilizzati per la preparazione delle stime riguardanti taluni saldi come, ad esempio, la stima delle fatture da ricevere.

Al fine di comprendere le procedure dei controlli inerenti al ciclo acquisti il revisore generalmente ripercorre le tappe di elaborazione di una tipica operazione dell’ente, c.d. *walk trough test*, attraverso il sistema contabile, documentando le varie funzioni che elaborano l’operazione aziendale. Inoltre, il revisore deve comprendere le procedure di monitoraggio dei controlli sul ciclo acquisti messi in atto dall’ente revisionato. In particolare, il revisore dovrà comprendere la modalità con la quale i responsabili dell’ente valutano l’attività operativa dei controlli inerenti al ciclo acquisti e le modalità di svolgimento dei controlli da parte del personale addetto alla rilevazione delle operazioni di acquisto, nonché dai controlli automatici presenti nel sistema informatico.

In tal modo il revisore andrà a identificare e documentare nelle proprie carte di lavoro i controlli rilevanti che aiutano a prevenire, identificare o correggere gli errori significativi. Se la strategia di revisione preveda di fare affidamento sul sistema dei controlli nel ciclo acquisti, il revisore dovrà condurre dei test sull’effettività di tali controlli, c.d. test di conformità. Le procedure di revisione utilizzate in questa fase consistono principalmente in interviste al personale della società revisionata, disamina dei documenti sottostanti e delle registrazioni contabili.

Lo schema di seguito riepiloga le principali procedure di controllo interno e relativi test di controllo relativi alle operazioni di acquisto.

**Schema b) Obiettivo errori e procedure**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Obiettivo** | **Possibile Errore** | **Procedura di controllo** | **Test di conformità** |
| Validità | Acquisto non registrato, merci e servizi non ordinati/ricevuti | Separazione delle mansioni | Verifica dell’adeguatezza della separazione delle funzioni |
| Presenza di ordine di acquisto e documento di ricevimento | Verifica di controllo match tra quantità e prezzo in fattura con ordine di acquisto e documento di ricevimento |
| Registrazione sequenziale delle fatture di acquisto e distinte per attività di riferimento (contabilità separata) | Verifica di controllo svolto sulla progressività dei numeri di fattura |
| Completezza | Acquisti effettuati non registrati | Registrazione sequenziale degli ordini di acquisto e dei documenti di ricevimento e delle fatture di acquisto | Verifica dei test svolti sulla progressività dei numeri dei documenti di ricevimento e delle fatture di acquisto |
| Abbinamento documenti di ricevimento con fatture di acquisto e registrazioni contabili | Verifica del controllo svolto sull’abbinamento dei documenti di ricevimento con le fatture di acquisto e registrazione contabili |
| Riconciliazione tra acquisti e debiti verso fornitori | Verifica delle riconciliazioni effettuate |
| Competenza | Rilevazioni di acquisti non di competenza per singola area | Invio dei documenti di ricevimento all’ufficio di contabilità fornitori | Verifica del controllo svolto sul match data documenti di ricevimento |
| Fatturazione giornaliera/tempestiva delle merci ricevute/servizi fruiti | Confronto tra data dei documenti e data di rilevazione contabile e imputazione nell’area contabile afferente |
| Autorizzazioni | Acquisto di beni e servizi non autorizzati | Procedura di autorizzazione degli acquisti in base ai limiti di autorizzazione previsti dall’ente | Verifica della procedura di revisione dei limiti fissati per l’autorizzazione all’acquisto |
| Valutazione | Rilevazione di acquisti per importi errati o non calcolati correttamente | Verifica dei calcoli delle fatture dei fornitori | Verifica del controllo svolto sull’accuratezza dei calcoli da parte degli addetti/sistema informativo |
| Classificazione | Acquisti non correttamente classificati | Piano dei conti con appropriata codifica per ciascuna tipologia di acquisto di beni e servizi | Verifica delle analisi svolte sui conti di costo per appurare la corretta classificazione |

Le risultanze dei test di controllo per il ciclo acquisti avranno un impatto diretto sul rischio di identificazione e pertanto sulla quantità dei test di validità che saranno necessari per mantenere il livello di rischio di revisione adeguato. Tali procedure di validità si estrinsecano in:

* procedure di analisi comparativa utilizzate come test di validità;
* test di validità.

Le analisi comparative rappresentano utili test di revisione per esaminare la correttezza dei conti come quello relativo ai costi per l’acquisto di materie prime, prodotti e servizi, ai debiti verso fornitori, alle fatture da ricevere ed alle rettifiche per abbuoni da fornitori in quanto forniscono sufficienti evidenze a basso costo.

La tabella che segue riporta alcune verifiche di analisi comparativa per il saldo della voce debiti v/fornitori, delle fatture da ricevere e dei ratei passivi.

**Schema c) Verifica di analisi comparativa ciclo acquisti**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Voce di bilancio** | **Verifiche di analisi comparativa** | **Potenziali errori individuati** |
| Debiti/fornitori | Confronto tra il turnover dei debiti v/fornitori e i giorni di scadenza media con i dati relativi all’esercizio precedente e per attività | Sovra/sottostima delle passività e dei costi |
| Confronto degli importi dovuti ai singoli fornitori per l’esercizio corrente con quelli relativi ad esercizi precedenti | Sovra/sottostima delle passività dei debiti v/fornitori |
| Fatture da ricevere /ratei | Confronto tra i saldi fornitori, fatture da ricevere e ratei passivi con i saldi degli esercizi precedenti, indagare scostamenti anomali | Sovra/sottostima delle passività |

I test sostanziali sono condotti dal revisore al fine di individuare errori negli ammontari attribuiti alle singole operazioni elaborate dal sistema contabile.

La tabella che segue riporta per ciascuna asserzione di bilancio, alcuni esempi di test di sostanza sui saldi di bilancio del ciclo acquisti

**Schema d) Verifiche di validità dei saldi afferenti al ciclo acquisti**

|  |  |
| --- | --- |
| **Asserzione** | **Test di validità del saldo di bilancio** |
| Validità | Selezionare un campione di fornitori , ottenimento della relativa scheda contabile e riconciliazione con il partitario fornitori |
| Richiesta dei saldi di un campione di fornitori, c.d. circolarizzazioni. In caso di mancata risposta, svolgimento di procedure alternative tramite la verifica dei pagamenti successivi, ordini di acquisto e documenti di ricevimento merci |
| Completezza | Ricerca di passività non registrate tramite discussione con i responsabili ed esame delle rilevazioni contabili successive alla data di bilancio |
| Riconciliazione delle risposte pervenute dal campionamento di fornitori circolarizzati |
| Cut off | Esame di un campione di fatture di acquisti ed i documenti di ricevimento per i giorni immediatamente precedenti e immediatamente successivi alla chiusura dell’esercizio per la verifica del rispetto della competenza |
| Proprietà | Verifica delle richieste di acquisto e match con fatture di acquisto e documenti di ricevimento |
| Accuratezza | Ottenimento di un elenco di debiti verso fornitori e delle schede per il calcolo delle fatture da ricevere e dei ratei passivi. Totalizzazione dell’elenco e delle schede e verifica della concordanza della contabilità generale |
| Verifica delle voci selezionate tra elenco fornitori e partitario fornitori |
| Valutazione | Esame dei risultati ottenuti dalle conferme esterne ricevute. |
| Ottenimento di un elenco di estratti conto fornitori selezionati e riconciliazione con il relativo conto del partitario fornitori |
| Classificazione | Verifica dell’elenco dei debiti verso fornitori per saldi dare significativi per importi a lungo termine, e per debiti di natura commerciale |
| Rappresentazione | Verifica dell’adeguatezza della rappresentazione dei debiti verso parti correlate tramite le informazioni desumibili da interviste |

### 10.3.5 Conferma dei saldi dei debiti verso fornitori

La conferma dei saldi dei debiti verso fornitori, c.d. circolarizzazione è il processo di ottenimento e di valutazione di una diretta comunicazione fornita da un terzo, in questo caso un fornitore, ad una richiesta, da parte del revisore, di informazioni riguardanti una particolare voce di bilancio. Le procedure di conferma esterne, come già detto per i crediti, sono trattate nell’ISA Italia 505.

Le risposte alle richieste di conferma forniscono elementi più attendibili e pertinenti e attendibili quando le richieste di conferma sono inviate ad un soggetto circolarizzato che il revisore ritiene abbia le conoscenze necessarie sulle informazioni da confermare.

Le conferme saldi possono soddisfare più di un obiettivo di revisione e normalmente forniscono differenti livelli di certezza con riguardo a diversi obiettivi di revisione.

Come già visto, nei paragrafi precedenti, le conferme esterne forniscono evidenze su numerosi obiettivi di revisione. Le conferme esterne da parte dei fornitori riguardano principalmente l’obiettivo della completezza. Se l’ente sottoposto a revisione è dotato di procedure di controllo affidabili che assicurano la registrazione delle fatture di acquisto, il revisore potrà concentrarsi sulla richiesta di conferma dei soggetti con importo significativo. Al contrario, se la società non fosse dotata di un sistema di controllo affidabile, il revisore dovrebbe selezionare un campione di fornitori che comprenda anche fornitori abituali a saldo poco rilevante o pari a zero in quanto i relativi importi a debito potrebbero non essere stati rilevati. Per la conferma del saldo fornitori generalmente i revisori utilizzano una forma di conferma positiva detta conferma in bianco o a saldo zero. Questa tipologia di conferma positiva non riporta il saldo dovuto al fornitore e richiede che quest’ultimo la completi indicando l’importo a suo credito o fornisca altre informazioni. Se il fornitore risponde indicando l’ammontare del proprio debito nei confronti della società sottoposta a revisione, il revisore avrà una evidenza molto forte sulla validità e completezza del saldo fornitori.

Nella tabella che segue si riporta un esempio di richiesta di lettera di circolarizzazione dei fornitori generalmente utilizzate.

### 10.3.6 Esempio di lettera di circolarizzazione

|  |
| --- |
| ESEMPIO DI LETTERA DI CIRCOLARIZZAZIONE FORNITORI  Carta intestata della società revisionata  Ragione sociale e indirizzo del Fornitore da circolarizzare  Oggetto: Conferma dei saldi e segnalazione di dati e notizie al (data della verifica)  Egregi Signori,  I nostri revisori contabili stanno effettuando il normale esame del nostro bilancio.  In relazione a ciò, Vi saremo grati se vorrete inviare direttamente a loro, al seguente indirizzo [PEC] [anticipando la risposta anche via fax] un estratto conto della nostra partita contabile presso di voi, chiusa alla data del (data della verifica).  positiva non riporta il saldo dovuto al fornitore e richiede che quest’ultimo la completi indicando l’importo a suo credito o fornisca altre informazioni. Se il fornitore risponde indicando l’ammontare del proprio debito nei confronti della società sottoposta a revisione, il revisore avrà una evidenza molto forte sulla validità e completezza del saldo fornitori.  La tabella 5 riporta un esempio di richiesta di lettera di circolarizzazione dei fornitori generalmente utilizzate.  Tabella 5 – Esempio di richiesta di conferma saldo fornitori  ESEMPIO DI LETTERA DI CIRCOLARIZZAZIONE FORNITORI  Carta intestata della società revisionata  Ragione sociale e indirizzo del Fornitore da circolarizzare  Oggetto: Conferma dei saldi e segnalazione di dati e notizie al (data della verifica)  Egregi Signori,  I nostri revisori contabili stanno effettuando il normale esame del nostro bilancio.  In relazione a ciò, Vi saremo grati se vorrete inviare direttamente a loro, al seguente indirizzo [PEC] [anticipando la risposta anche via fax] un estratto conto della nostra partita contabile presso di voi, chiusa alla data del (data della verifica).  Vi preghiamo di porre attenzione alla data della conferma. Le operazioni avvenute successivamente a tale data non sono da noi considerate. Il completamento della verifica da parte dei nostri revisori richiede che la Vostra risposta pervenga entro il (indicare data).  Tutte le informazioni ed i dati ottenuti durante lo svolgimento dell’incarico di revisione (le “informazioni”) saranno da noi considerati strettamente riservati e confidenziali, e verranno trattati nel rispetto della normativa in materia di protezione dei dati personali (GDPR R.E. 679/2016).  Grati per la Vostra collaborazione e certi che vorrete aderire alla nostra richiesta con cortese sollecitudine, Vi ringraziamo anticipatamente e Vi porgiamo i nostri distinti saluti.  (Nome della Società)  (Nominativo e Firma del legale rappresentante) |

## 10.4 Procedure di revisione del ciclo di tesoreria

L’adeguata gestione delle disponibilità liquide è essenziale in qualsiasi organizzazione. La gestione della cassa persegue lo scopo principale di assicurare che sia disponibile liquidità sufficiente per il raggiungimento dello scopo istituzionale dell’ente. Il raggiungimento di tale obiettivo richiede una buona capacità di previsione degli incassi e dei pagamenti. Il ciclo della tesoreria interagisce con gli altri cicli e le evidenze raccolte durante la revisione di tali cicli influenzano il tipo e l’ammontare delle evidenze richieste per la revisione dell’area tesoreria.

L’art. 2424 del Codice civile definisce le disponibilità liquide come:

* depositi bancari e postali;
* assegni;
* denaro e valori in cassa.

Le disponibilità liquide possono comprendere moneta, assegni e depositi bancari e postali espressi in valuta. Se non diversamente indicato, le disponibilità liquide esposte nello stato patrimoniale si presumono essere immediatamente utilizzabili per qualsiasi scopo dall’ente, mentre le disponibilità liquide vincolate sono iscritte tra i crediti dell’attivo circolante o dell’attivo immobilizzato in base alle caratteristiche del vincolo.

Nell’ambito dei principi contabili nazionali, le disponibilità liquide sono trattate dal Principio contabile OIC 14 - Disponibilità liquide che ne disciplina i criteri di rilevazione, classificazione, valutazione ed informativa di bilancio.

### 10.4.1 Rilevazione delle disponibilità liquide e dei debiti a medio lungo termine

Dato che tutte le transazioni contabili passano per i conti bancari in una fase della loro esistenza, la cassa è influenzata in un modo o nell’altro da tutti i cicli contabili aziendali. Le fonti di afflussi di tesoreria di un ETS in generale si formano da:

* ciclo delle vendite;
* transazioni non sinallagmatiche[[107]](#footnote-107);
* i contributi e le quote degli associati;
* altre fonti che possono includere: la vendita delle immobilizzazioni.

Dall’altro lato le principali cause di impiego di cassa sono legate agli acquisti di rimanenze, di immobilizzazioni, nonché al ciclo retribuzioni, mentre il pagamento a rimborso dei finanziamenti o altre tipologie di impiego ammesse dallo statuto.

Le passività a medio/lungo temine costituiscono, assieme al fondo di dotazione le principali fonti di finanziamento come nella maggior parte delle imprese. Generalmente per la verifica di queste voci, viene adottata una strategia di sostanza in quanto il numero di operazioni, anche se di dimensione significativa, è limitato.

### 10.4.2 Valutazione del rischio di controllo nel ciclo tesoreria

Il revisore necessita di una sufficiente comprensione del sistema di controllo interno della società sul ciclo della tesoreria, anche quando si esegue una strategia di sostanza, in quanto dovrà essere in grado di prevedere in anticipo gli errori che potrebbero verificarsi e pianificare di conseguenza i test di validità. Riportiamo di seguito le più comuni procedure di controllo interno ed i relativi obiettivi per il ciclo della tesoreria.

* **Esistenza e autorizzazione**: la società dovrebbe essere dotata di procedure di controllo interno che assicurino che tutti i contratti di finanziamento siano stati sottoscritti da soggetti autorizzati. Per il revisore l’esistenza dell’operazione è provata da un contratto debitamente sottoscritto e autorizzato. Inoltre, le procedure di controllo interno dovrebbero prevedere che i contratti che impegnano la società in operazioni di finanziamento significative, debbano essere autorizzati dal consiglio di amministrazione (o da manager munti di delega); mentre per i finanziamenti ricorrenti gli Amministratori dovrebbero stabilire delle procedure di autorizzazione e controllo specifiche. Se tali procedure prevedono che il responsabile amministrativo o finanziario sia responsabile sia di tali operazioni di finanziamento che della contabilizzazione delle stesse, sarà opportuno che un altro organo esecutivo (comitato o consiglio di amministrazione) effettuino un controllo generale dell’operazione e concedano l’approvazione scritta di tali operazioni che dovrà risultare da appositi verbali.
* **Competenza e completezza**: la procedura amministrativa dovrebbe prevedere che tutte le operazioni che comportano l’accensione di nuovi debiti, il rimborso di finanziamenti ed i relativi interessi di competenza vengano rilevati contabilmente. A tal fine la società dovrebbe prevedere un conto per ciascun finanziamento ed una riconciliazione periodica (mensile/trimestrale) tra i già menzionati conti e l’estratto conto bancario.
* **Valutazione:** le operazioni di finanziamento complesse, piuttosto che l’emissione di obbligazioni comporta il sostenimento di commissioni passive oltre che di spese di transazione (c.d. transaction costs) tra cui le spese degli advisor ed i consulenti che hanno supportato l’impresa. Tali oneri secondo i principi nazionali ed internazionali vanno ricompresi nel calcolo del costo di interesse effettivo con il quale le predette spese verranno “addebitate” ai conti economici degli esercizi futuri fino all’estinzione del finanziamento o delle obbligazioni. La società dovrebbe pertanto dotarsi di una apposita procedura per l’individuazione di tali spese ed il calcolo del predetto tasso di interesse effettivo che sarà la base sulla quale il revisore dovrà verificare la corretta valutazione dei debiti al medio lungo termine.
* **Classificazione:** la corretta classificazione delle passività finanziarie a breve/medio lungo termine necessita di un’apposita procedura per identificare i contratti a breve scadenza (entro l’esercizio successivo), la quota a debito a breve termine dei finanziamenti e le quote capitale scadenti oltre l’esercizio successivo.

### 10.4.3 Verifiche di validità

Poiché la cassa ha una natura residuale, essa non ha relazioni prevedibili con le altre voci di bilancio. Pertanto, le verifiche di coerenza sono di norma limitate al confronto con i saldi degli esercizi precedenti e ai valori previsionali. Ciò implica un ampio utilizzo di test di validità come la verifica delle operazioni di incasso e pagamento, oltre che delle riconciliazioni bancarie predisposte dall’ente.

I test sostanziali sono condotti dal revisore al fine di individuare errori negli ammontari attribuiti alle singole operazioni elaborate dal sistema contabile.

La tabella che segue riporta per ciascuna asserzione di bilancio, alcuni esempi di test di sostanza sui saldi di bilancio del ciclo tesoreria.

**Schema a) Verifiche di validità dei saldi afferenti al ciclo tesoreria**

|  |  |
| --- | --- |
| **Asserzione** | **Test di validità del saldo bilancio** |
| Validità, Completezza, Valutazione | Verifica delle riconciliazione bancarie:   * ottenere le conferme bancarie e collegare il saldo secondo la banca e la riconciliazione bancaria; * concordare gli importi in riconciliazione con gli estratti conto successivi. |
| Accuratezza | Ottenere copia delle riconciliazioni bancarie.  Concordare il saldo contabile con il saldo della riconciliazione bancaria. |
| Competenza | Per gli incassi, verificare che gli ultimi incassi rilevati in contabilità nell’esercizio siano stati accreditati nel conto corrente  Per i pagamenti verificare che gli ultimi pagamenti rilevati in contabilità nell’esercizio siano stati disposti prima della chiusura |
| Classificazione e corretta rappresentazione | Esaminare i verbali del organo di amministrazione, le linee di credito ed i contratti di finanziamento al fine di verificare la presenza di eventuali limitazioni alla disponibilità degli importi. |

Per quanto attiene alla revisione dei contratti a medio/lungo termine l’attività di verifica comporta l’esame dei nuovi contratti di finanziamento, la determinazione della situazione relativa a contratti precedenti e l’ottenimento da terzi di una conferma dei saldi e delle altre informazioni rilevanti.

Le verifiche di coerenza sono utili per la revisione del saldo degli oneri finanziari a causa della loro relazione diretta tra il tasso di interesse stabilito e l’ammontare del debito a lungo termine. Il revisore potrebbe ad esempio formarsi delle aspettative sull’ammontare degli oneri finanziari moltiplicando i 12 saldi mensili relativi al debito a lungo termine per il tasso di interesse medio. La ragionevolezza degli oneri finanziari potrebbe pertanto essere valutata tramite un confronto tra la stima effettuata e il saldo registrato nella contabilità. Se i due valori non differiscono in maniera significativa il revisore potrà concludere che il saldo relativo agli oneri finanziari è corretto. Invece se il l’ammontare stimato degli oneri finanziari è significativamente più alto degli oneri rilevati dalla società, il revisore potrebbe concludere che l’impresa cliente abbia omesso la rilevazione di una parte degli oneri finanziari.

La tavola seguente riporta i principali test di validità sui saldi di bilancio relativi ai debiti a medio - lungo termine.

**Schema b) Verifiche di validità dei saldi afferenti ai finanziamenti a medio - lungo termine**

|  |  |
| --- | --- |
| **Asserzione** | **Test validità saldo di bilancio** |
| Validità | Disamina dei nuovi contratti di finanziamento e della tipologia, privata o pubblica, l'afferenza all'area di gestione dell'ente. |
| Lettura dei verbali del organo di Amministrazione al fine di riscontrare l’approvazione/ ratifica dei contratti di finanziamento. |
| Ottenere conferma scritta dell’importo di fine esercizio da parte di finanziatori |
| Completezza | Richiedere e ottenere conferma scritta ai finanziatori. |
| Concordare le informazioni riportate nella risposta con gli importi rilevati in bilancio. |
| Analizzare gli oneri finanziari rilevati rendiconto e concordarli con i finanziamenti rilevati in bilancio. Indagare eventuali oneri non riferiti a finanziamenti o la presenza di finanziamenti senza oneri finanziari e l'area gestionale di afferenza. |
| Cut off | Verificare che le operazioni afferenti a finanziamenti avvenute nei giorni immediatamente precedenti e successivi alla fine dell’esercizio per determinare se le operazioni siano state contabilizzate secondo la corretta competenza. |
| Accuratezza | Verificare che il totale dei debiti finanziari a medio lungo termine corrisponda con la sommatoria dei conti accesi a finanziamenti. |
| Valutazione | Esaminare i nuovi contratti di finanziamento per accertare che siano stati registrati correttamente secondo le regole contabili previste. Nel caso siano rilevanti, che la abbia correttamente calcolato il tasso di interesse effettivo per la rilevazione di competenza degli oneri finanziari e delle spese di transazione (i.e. costo ammortizzato). |
| Classificazione | Esaminare i piani di ammortamento e le informazioni ottenute dalle conferme esterne per verificare che l’ente abbia classificato correttamente le passività finanziarie esigibili oltre all’esercizio successivi escludendo la quota a breve termine dei finanziamenti a medio lungo termine. |
| Corretta rappresentazione | Esaminare le richieste di conferma, i verbali del organo di amministrazione ed i contratti per individuare l’esistenza di vincoli da segnalare nella relazione di missione. |

### 10.4.4 Circolarizzazione degli Istituti bancari e le verifiche sulle riconciliazioni bancarie

La riconciliazione bancaria mensile/trimestrale rappresenta una delle principali procedure di revisione per la verifica della consistenza, della competenza e accuratezza del saldo di cassa. La finalità della procedura di riconciliazione bancaria è verificare che il saldo contabile sia confermato dall’Istituto di Credito in cui il conto è acceso a meno di quelle operazioni (disposizioni e accrediti) che vanno rilevate per competenza. A tal proposito il Principio contabile nazionale OIC 14 - Disponibilità liquide, nei paragrafi 14-19 fornisce delle *guidelines* piuttosto esaustive in merito alla rilevazione iniziale e alle valutazioni successive dei saldi banca. In particolare, il predetto principio prevede che nei conti accesi alle disponibilità liquide siano rilevati tutti i movimenti in entrata e in uscita avvenuti entro la data di bilancio. Inoltre, tali saldi dovranno includere:

* tutti gli assegni emessi ed i bonifici disposti entro la data di chiusura dell’esercizio, e
* tutti gli incassi ricevuti dalle banche o da altre istituzioni creditizie ed accreditati nei conti entro la chiusura dell’esercizio, anche se la relativa documentazione (i.e. gli estratti conto) è pervenuta nell’esercizio successivo.

Di conseguenza la riduzione di disponibilità liquide e la corrispondente riduzione dei debiti relativa a rimesse di numerario uscite dalla cassa o disposte con assegni o bonifici bancari in data posteriore a quella di bilancio andranno rilevate nell’esercizio successivo.

Se la società sottoposta a revisione contabile è dotata di procedure di riconciliazione bancaria tempestive e accurate, il revisore potrà ridurre il lavoro di revisione sul saldo di cassa di fine esercizio. Le riconciliazioni bancarie costituiscono la base per le verifiche di una molteplicità di obiettivi della revisione (i.e. esistenza, competenza, completezza, valutazione).

Si riporta brevemente la documentazione che dovrebbe essere visionata per le verifiche sui conti di cassa:

* copia delle riconciliazioni bancarie predisposte dalla società;
* estratti conto bancari/home banking relativi alle ultime transazioni bancarie dell’esercizio in corso addebitate/accreditate dagli Istituti finanziari;
* estratti conto bancari/home banking relativi alle prime transazioni bancarie dell’esercizio successivo.

Seguono un esempio di richiesta di conferma saldi e segnalazioni per i conti corrente e per i mutui e altri finanziamenti.

### 10.4.5 Esempio di lettera di circolarizzazione

|  |
| --- |
| ESEMPIO DI LETTERA DI CIRCOLARIZZAZIONE BANCHE  Carta intestata della società revisionata  Ragione sociale e indirizzo dell’Istituto Bancaria da circolarizzare  Oggetto: Conferma dei saldi e segnalazione di dati e notizie al (data della verifica)  Egregi Signori,  I nostri revisori contabili stanno effettuando il normale esame del nostro bilancio.  In relazione a ciò, Vi saremo grati se vorrete inviare direttamente a loro al seguente indirizzo: Inserire indirizzo/PEC del revisore.  le operazioni che avevamo in corso alle ore 24 del giorno (data della verifica) con Voi e con le seguenti altre dipendenze del vostro istituto.  Pertanto, Vi autorizziamo, anche in deroga alle norme ed alla prassi relativa al segreto delle operazioni bancarie o a qualsiasi eventuale intesa scritta o verbale esistente, a fornire ai predetti revisori contabili tutte le informazioni previste dal modulo normalizzato in uso presso le Aziende di credito e a tale riguardo Vi precisiamo che:  Il limite di importo da indicare al punto 11.1. è di euro 500. |

## 10.5 La procedura di revisione del magazzino

La verifica del ciclo magazzino rappresenta per il revisore una delle parti più complesse del lavoro di revisione. In particolare, l’assegnazione dei costi per la valorizzazione delle giacenze e le problematiche valutative connesse all’obsolescenza e al confronto tra il costo e il valore di mercato potrebbero rappresentare un compito molto difficile e rischioso. Per gli enti del terzo settore si deve aggiungere un’altra specificità già introdotta nel capitolo 9 e riguarda l’ipotesi in cui le rimanenze siano legate ad operazioni non sinallagmatiche attraverso il ricevimento di merci gratuite.

Le principali procedure di revisione afferenti al ciclo del magazzino si soffermano dapprima sulle verifiche di osservazione fisica delle giacenze di fine anno, per poi passare alle principali verifiche di analisi comparativa del valore delle rimanenze, all’esame dei costi standard ed ai test sui saldi contabili che compongono il magazzino.

### 10.5.1. La rilevazione delle rimanenze

La comprensione delle modalità di rilevazione delle rimanenze è fondamentale per la revisione contabile del ciclo del magazzino che di fatto è influenzato dalle procedure di controllo afferenti ai cicli delle vendite e degli acquisti esaminate nei paragrafi precedenti (oltre che dall’eventuale ciclo delle retribuzioni per l’attribuzione dei costi della manodopera diretta ed indiretta). Infatti, gli acquisti ed il pagamento delle merci caricate a magazzino sono sottoposti ai controlli del ciclo acquisti, mentre i prodotti finiti sono venduti e rilevati in contabilità nell’ambito del ciclo delle vendite

La complessità di revisione dell’area magazzino risulta inoltre direttamente proporzionale allo scopo delle rimanenze, se legato alla vendita di prodotti finiti o alla produzione. Ad esempio, alcuni enti sono impegnati nella valorizzazione e produzione di linee di alimenti specifici diretti ai loro associati o ad altri enti del terzo settore ad essa collegati. Nel caso della vendita nell’ambito di attività diverse, la verifica del magazzino sarà diretta e quindi poco complessa. Mentre, se il processo produttivo dovesse richiedere numerose fasi, la verifica del magazzino sarebbe più complessa a causa della necessità di attribuzione dei costi delle varie fasi alle rimanenze di prodotti finiti e semilavorati.

### 10.5.2 Le principali fasi e procedure

Le principali fasi e procedure si possono sintetizzare nella seguente tavola:

**Schema a) Fase e funzioni**

|  |  |
| --- | --- |
| **Fase** | **Funzione ciclo magazzino** |
| Gestione del magazzino | Il reparto si occupa di autorizzare la produzione e del mantenimento di adeguate scorte di magazzino. Emette ordini di acquisto per l’ufficio acquisti in modo da evitare rotture di stock. |
| Magazzino materie prime | Stoccaggio delle materie prime e consegna in base agli ordini di produzione ai reparti produttivi. |
| Produzione | Provvede alla fabbricazione dei prodotti a partire dalle materie prime, semilavorati e altri componenti. |
| Magazzino prodotti finiti | Stoccaggio dei prodotti finiti e consegna al reparto spedizioni sulla base degli ordini di vendita. |
| Contabilità separata e per centri di costo | Gestione dei costi di produzione e delle rimanenze di magazzino nonché loro registrazione contabile. |
| Contabilità generale | Rilevazione delle quantità, classificazione e riepilogo delle rimanenze di magazzino sul libro mastro |

### 10.5.3 La separazione delle funzioni

La separazione delle funzioni, *segregation of duties “SOD*”, rappresenta un controllo particolarmente importante nel ciclo magazzino a causa dei potenziali furti o frodi che possono essere perpetrati. Per tale motivo il personale coinvolto nella gestione del magazzino e nella movimentazione fisica delle merci non dovrebbe avere accesso alle registrazioni di magazzino di contabilità generale e contabilità industriale.

La tabella che segue mostra un esempio di adeguata separazione delle funzioni di magazzino attraverso i vari reparti che controllano il magazzino stesso.

**Schema b) Funzione e controllo**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Funzione** | **Gestione magazzino** | **Stoccaggio mat prime** | **Stoccaggio prod.finiti** | **Contab centri di costo** | **CO.GE** |
| Predisposizione programmi di produzione | x |  |  |  |  |
| Predisposizione programmi di produzione | x |  |  |  |  |
| Emissione richieste di accompagnamento reparti produzione |  | x |  |  |  |
| Aggiornamento delle scritture dei costi dei materiali, manodopera e costi fissi |  |  |  | x | x |
| Aggiornamento scritture di magazzino |  |  |  | x | x |
| Consegna delle merci al reparto di spedizione |  |  | x |  |  |
| Approvazione ed emissione ordini di acquisto | x |  |  |  |  |

### 10.5.4 Valutazione del rischio

Nell’analisi del ciclo delle rimanenze di magazzino il revisore dovrà considerare tutti quei fattori relativi al rischio inerente che potrebbero influenzare le operazioni di rilevazione delle giacenze e dei relativi conti di contabilità. I principali fattori che potrebbero influenzare la valutazione del rischio inerente relativo al ciclo del magazzino sono:

* settore di appartenenza;
* caratteristiche operative;
* errori rilevati nell’esercizio precedente.

### 10.5.5 Valutazione del rischio di controllo

Se il revisore decide di adottare una strategia di sostanza per la revisione delle rimanenze di magazzino, non farà affidamento sulle procedure di controllo del ciclo magazzino stabilendo il rischio di controllo ad un livello massimo. Il revisore dovrà pertanto basarsi unicamente sui test di sostanza per determinare la correttezza del valore di magazzino. Nel caso in cui la società assoggettata a revisione sia dotata di un sistema integrato di gestione delle giacenze di magazzino, il revisore potrà fare affidamento sul sistema dei controlli interni.

Al fine di stimare il rischio di controllo afferente al ciclo delle rimanenze, il revisore dovrà:

* comprendere e documentare il sistema dei controlli interni al ciclo delle rimanenze;
* pianificare e svolgere dei test di conformità;
* stimare e documentare il rischio di controllo.

Al fine di comprendere le procedure dei controlli inerenti al ciclo delle rimanenze il revisore generalmente ripercorre le tappe di elaborazione di una tipica operazione dell’ente, *walk trough* ,attraverso il sistema contabile, documentando le varie funzione che elaborano l’operazione.

**Schema c) obiettivi ed errori**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Obiettivo** | **Possibile errore** | **Procedura di controllo** | **Test di conformità** |
| Competenza | Rilevazione di rimanenze nell’esercizio sbagliato | Analisi di tutti i rapporti di ricevimento elaborati dal sistema EDP per la registrazione del ricevimento delle merci | Verifica del controllo sulle rilevazioni di magazzino delle merci incluse dei documenti di ricevimento |
| Analisi di tutti id documenti di spedizione elaborati giornalmente per la registrazione delle spedizioni dei prodotti finiti | Verifica dei controlli svolti per gli scarichi delle rimanenze in base alla spedizione delle merci |
| Autorizzazioni | Livello delle scorte superiori al fabbisogno o per merci non autorizzate | Predisposizione e controllo delle autorizzazioni di acquisto o dei programmi di produzione | Verifica dei controlli svolti dei programmi di produzione e autorizzazioni al riordino dei materiali |
| Obsolescenza delle scorte di magazzino | Controllo dei livelli di scorte | Verifica delle procedure di calcolo dei livelli di scorte e delle procedure utilizzate per controllare |
| Valutazione | Quantità non correttamente rilevata | Confronto annuale/periodico delle giacenze fisiche con le giacenze contabili | Verifica delle procedure dell’inventario fisico: test delle conte effettuate dall’ente , disamina delta inventariali |
| Giacenze di magazzino non correttamente valutate | Verifica dei costi standard e costi effettivi | Test per l’aggiornamento dei costi standard/verifica degli scostamenti |
| Obsolescenza delle rimanenze | Individuazione delle merci obsolete, a lento rigiro o in eccesso da parte dei responsabili del magazzino | Verifica delle procedure per l’identificazione delle quantità obsolete/lente rigiro |
| Classificazione | Rimanenze non correttamente classificate | Utilizzo durante la lavorazione di moduli di prelievo e distinte base | Verifica delle procedure e dei moduli utilizzati per la classificazione delle giacenze |
| Contabilizzazione delle operazioni | Operazioni di magazzino non correttamente contabilizzate | Riconciliazione annuale/mensile del saldo contabile con l’inventario delle rimanenze |  |
| Ricalcolo delle rimanenze al costo del venduto | Verifica dello svolgimento del ricalcolo del valore delle rimanenze al costo venduto |

Come per gli altri cicli, le risultanze dei test di controllo per il ciclo delle rimanenze avranno un impatto diretto sul rischio di identificazione e pertanto sulla quantità dei test di validità che saranno necessari per mantenere il livello di rischio di revisione adeguato.

Tali procedure di validità si estrinsecano in:

* procedure di analisi comparativa utilizzate come test di validità;
* test di validità.

Le analisi comparative rappresentano utili test di revisione per esaminare la correttezza dei conti come quello relativo ai costi per l’acquisto di materie prime e servizi, ai debiti

verso fornitori, alle fatture da ricevere ed alle rettifiche per abbuoni da fornitori in quanto forniscono sufficienti evidenze a basso costo.

La tabella successiva riporta a titolo esemplificativo alcune verifiche di analisi comparativa per il saldo delle rimanenze, delle fatture da ricevere e dei ratei passivi.

**Schema d) poste contabili e procedure di revisione**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Voce di bilancio** | **Verifiche di analisi comparativa** | **Potenziali errori individuali** |
| Rimanenze finali | Confronto tra il valore delle materie prime, dei prodotti finiti ed il rigiro delle giacenze totali con i dati relativi all’esercizio precedente ed al settore | Rimanenze obsolete, a lento rigiro o in eccesso |
| Confrontare tra la permanenza media delle scorte di magazzino e i dati relativi all’esercizio precedente e al settore | Possibile sovrastima delle rimanenze |
| Rimanenze finali/variazione delle rimanenze | Confronto tra costi effettivi delle scorte e costi standard | Magazzino sovra/sottostimato |

Come per gli altri cicli, i test sostanziali sono condotti dal revisore al fine di individuare errori negli ammontari attribuiti alle singole operazioni elaborate dal sistema contabile. La tabella di seguito prospettata riporta per ciascuna asserzione di bilancio, alcuni esempi di test di sostanza sui saldi di bilancio del ciclo rimanenze.

**Schema e) Asserzioni e test**

|  |  |
| --- | --- |
| **Asserzione** | **Test validità saldo di bilancio** |
| Validità | Assistenza alla conta fisica delle giacenze di magazzino (inventario ciclico/continuo o annuale) |
| Completezza | Richiesta di conferma (circolarizzazione) delle merci di proprietà detenute da terzi (magazzini esterni presso terzi) |
| Cut off | Esame di un campione di documenti di ricevimento relativi ad alcuni giorni immediatamente precedenti e immediatamente successivi alla chiusura dell’esercizio per la verifica del rispetto della competenza delle relative registrazioni contabili |
| Proprietà | Verifica che la proprietà delle merci con il riscontro delle modalità di acquisizione, distinguendo quelle acquisite sotto forma gratuita |
| Accuratezza | Riconciliazione delle scritture di magazzino con le scritture contabili per la rilevazione delle rimanenze in bilancio |
| Valutazione | Verifica dei costi standard o degli altri metodi utilizzati per la valutazione del magazzino |
| Confronto tra i costi utilizzati per la stima dei costi standard con e fatture di acquisto dei fornitori |
| Svolgimento di interviste con gli amministratori riguardanti le rimanenze obsolete, in eccesso o a lento rigiro |
| Controllo degli aggiustamenti tra valori di libro e conte fisiche per eventuali errori e/o frodi |
| Classificazione e corretta rappresentazione | Revisione dei tabulati di magazzino al fine di verificare l’adeguatezza della classificazione di materie prime, prodotti in corso di lavorazione e prodotti finiti. |

### 10.5.6 L’assistenza alle verifiche inventariali

La finalità dell’osservazione della procedura inventariale da parte del revisore è quella di determinare l’esistenza delle giacenze recepite nel bilancio sottoposto a revisione contabile.

Inoltre, l’assistenza all’inventario fornisce anche evidenza della proprietà e della valutazione delle rimanenze. Durante l’osservazione fisica delle conte inventariali il revisore dovrà svolgere almeno le seguenti procedure:

* acquisire una comprensione della procedura inventariale e dei luoghi (magazzini) in cui sono detenute le merci;
* assicurarsi che la produzione sia ferma oppure (come per produzioni a ciclo continuo) che siano stabiliti adeguate segregazioni e controlli per la movimentazione tra i reparti onde evitare doppie conte;
* assicurarsi che non avvengano spostamenti di merce durante le conte e che le merci siano tutte state contate e che non avvengano doppi conteggi;
* verificare che le squadre di conta seguano le istruzioni inviate alle stesse dai responsabili e/o dagli amministratori. In difetto il revisore dovrà notificarlo al responsabile dell’inventario chiedendo di rieseguire le conte.
* assicurarsi che tutti i cartellini inventariali siano emessi in sequenza numerica e attribuiti ai singoli reparti. Nel caso si utilizzino elenchi dettagliati delle rimanenze, il revisore dovrà ottenerne copia preventivamente verificando che non vi siano riportate le quantità;
* effettuare conteggi di controllo registrando tali conteggi nelle carte di lavoro;
* richiedere ed ottenere la documentazione inerenti e cartellini di conta e testare che le informazioni riportati sugli stessi siano state incluse nel tabulato post-inventariale;
* richiedere ed ottenere informazioni/documenti in merito agli ultimi documenti di spedizione e ai primi documenti di ricevimento (cut-off);
* osservare le condizioni delle rimanenze per individuare articoli che potrebbero essere obsoleti, a lento rigiro o in quantità eccessive;
* ottenere il dettaglio delle eventuali merci di terzi detenute in conto deposito (già vendute e non ancora consegnate) oltre che le informazioni relative a merci di proprietà dell’impresa detenute presso terzi;
* valutare l’eventuale circolarizzazione dei terzi depositari per ottenere conferma dell’esistenza di tali codici.

Tali procedure permetteranno al revisore di ottenere una ragionevole evidenza sull’adeguatezza della conta fisica di magazzino.

## 10.6 Le immobilizzazioni e le altre voi dell’ attivo circolante

La revisione delle altre voci dell’attivo quali le immobilizzazioni, siano esse immateriali, materiali o finanziarie, ovvero i risconti attivi prevedono un approccio di revisione simile. Per quanto attiene al sistema di controllo, le operazioni che generano tali voci sono assoggettate ai controlli del ciclo acquisti, tuttavia per l’area delle immobilizzazioni vi sono controlli specifici e aggiuntivi a causa della loro complessità o significatività a livello di bilancio.

La voce dei fabbricati, degli impianti e delle attrezzature nelle imprese manifatturiere generalmente costituisce una delle voci più significative del bilancio. La voce dei risconti attivi generalmente non ha un valore significativo in bilancio e si riferisce a tutte quelle attività che hanno un’utilità economica a cavallo tra l’esercizio in corso ed il successivo. I risconti attivi possono ad esempio comprendere:

* premi assicurativi;
* affitti passivi;
* interessi passivi.

Le attività immateriali che hanno un’utilità economica pluriennale sono ad esempio:

* marchi, diritti, licenze e brevetti;
* avviamento;
* spese di sviluppo;
* altre immobilizzazioni immateriali (migliorie su beni di terzi, oneri interni per la realizzazione di un software non tutelato, costi di trasferimento e riposizionamento dei cespiti).

Nell’ambito dei principi contabili nazionali, le immobilizzazioni materiali sono trattate dal Principio contabile OIC 16 – Immobilizzazioni materiali, le immobilizzazioni immateriali sono trattate nell’OIC 24 – Immobilizzazioni Immateriali, le immobilizzazioni finanziarie nell’OIC 21 – Partecipazioni, mentre i risconti sono trattati dall’OIC 18 – Ratei e Risconti ed anche nell’OIC 35.

Le tematiche legate alla svalutazione delle predette immobilizzazioni, sono ricomprese nell’OIC 9 – applicate anche agli ETS come preciso dall’OIC 35, con riferimento alle svalutazioni semplificate.

### 

### 10.6.1 La rilevazione contabile delle immobilizzazioni materiali

Le rilevazioni delle immobilizzazioni possono verificarsi a seguito di operazioni di:

* acquisto di cespiti a fronte di un corrispettivo di natura monetaria o non monetaria (conferimento);
* cessione tramite vendita, dismissione, distruzione o conferimento;
* ammortamento sistematico delle immobilizzazioni lungo la loro vita utile e svalutazioni per perdite durevoli di valore (OIC 9);
* acquisizioni di cespiti tramite leasing.

Riguardo la rilevazione degli immobili la revisione il revisore concentrerà la sua attività nella verifica degli incrementi o dismissioni dell’esercizio corrente, facendo affidamento sul lavoro svolto negli esercizi precedenti. Nel caso di primo incarico, il revisore tuttavia dovrà verificare anche tutte le attività che costituiscono il saldo iniziale dell’esercizio in corso.

La dimensione dell’ente può influenzare l’approccio di revisione, pertanto se l’ente sottoposto a revisione è relativamente piccolo con poche acquisizioni nell’esercizio, risulterà più efficiente una strategia di sostanza che preveda verifiche di coerenza (i.e. analisi comparativa come test di validità) e test diretti sui saldi finali di bilancio. Nel caso invece di grandi enti dotati diprocedure formalizzate per gli investimenti che prevedano la redazione di appositi budget di investimento, nonché delle procedure di richiesta di acquisto e di autorizzazione differenti, il revisore potrà seguire una strategia di affidabilità sul sistema di controllo interno.

Generalmente le imprese utilizzano sistemi informatici per l’elaborazione delle operazioni aventi oggetto le immobilizzazioni materiali. Le operazioni sono inserite periodicamente indirettamente dal ciclo acquisti o direttamente nel registro dei beni ammortizzabili. La verifica della correttezza di tali inserimenti dovrebbe essere periodicamente svolta dal reparto tecnico. I conti accesi alle immobilizzazioni materiali (terreni e fabbricati, impianti e macchinari, attrezzature, ecc.) registrano tutti cespiti di proprietà dell’impresa e contengono le informazioni relative a:

* costo storico dei beni alla data di acquisizione;
* fondo ammortamento cumulato;
* quota di ammortamento dell’esercizio con i criteri civilistici e fiscali.

Tale registro dei beni ammortizzabili dovrebbe essere riconciliato periodicamente con il saldo dei conti e dei sottoconti accesi alle immobilizzazioni.

### 10.6.2 Valutazione del rischio inerente al ciclo degli investimenti

Al fine di valutare il rischio inerente relativo al ciclo delle immobilizzazioni il revisore dovrà innanzitutto partire dal rischio inerente del ciclo acquisti e prestare attenzione ai seguenti tre fattori:

* la complessità delle operazioni contabili;
* la difficoltà (possibili limitazioni) di sottoporre a revisione le operazioni di investimento;
* gli errori identificati negli esercizi precedenti.

Per quanto attiene alla complessità delle operazioni contabili si evidenzia che talune fattispecie di operazioni che hanno ad oggetto immobilizzazioni si caratterizzano per una certa complessità. Si pensi ad esempio alla rilevazione delle immobilizzazioni in economia, oppure alla capitalizzazione degli oneri finanziari2 tra le immobilizzazioni o ai beni in locazione e loro rilevazione in base al metodo finanziario3. Tali operazioni richiedono la stima degli oneri finanziari specifici o generici. Inoltre, in ambito internazionale, è richiesta la stima del tasso marginale di finanziamento per l’attualizzazione dei flussi finanziari futuri nel modello della determinazione del diritto di utilizzo.

Sebbene l’attività di revisione delle immobilizzazioni non presenti particolari difficoltà nel caso queste siano acquistate da terzi, il revisore potrebbe, in alcuni casi, incontrare maggiori difficoltà o addirittura limitazioni. Ad esempio, la stima dei costi capitalizzati nelle costruzioni in economia o la stima del valore di beni conferiti o ricevuti in donazione, potrebbero dimostrare una certa complessità e difficoltà nelle verifiche da parte del revisore nel reperire adeguati supporti documentali.

L’identificazione di errori negli incarichi precedenti comporta una valutazione più elevata del rischio di errore, in quanto ci si aspetta che tali errori possano ripetersi nell’esercizio in corso.

### 10.6.3 Valutazione del rischio di controllo nel ciclo delle immobilizzazioni

La disamina del sistema dei controlli interni afferenti al ciclo delle immobilizzazioni risulta quanto più necessario nelle imprese in cui l’area delle immobilizzazioni presenta una certa complessità.

Anche se il revisore generalmente adotta una strategia di sostanza nell’area delle immobilizzazioni, sarà comunque necessario acquisire una sufficiente comprensione del sistema di controllo interno della società sul ciclo delle immobilizzazioni al fine di prevedere in anticipo gli errori che potrebbero verificarsi e pianificare di conseguenza efficaci test di validità.

Riportiamo di seguito le più comuni procedure di controllo interno ed i relativi obiettivi per il ciclo delle immobilizzazioni.

Esistenza e autorizzazione: le procedure di controllo sulle immobilizzazioni fanno riferimento normalmente ai controlli messi in atto nel ciclo acquisti. Le operazioni relative alle immobilizzazioni potrebbero essere assoggettate a controlli ulteriori rispetto agli acquisti. Si pensi ad esempio all’acquisto di attrezzature altamente tecnologiche per la produzione che potrebbero richiedere profili autorizzativi specifici, come l’approvazione delle specifiche tecniche da parte dell’ufficio tecnico di produzione. In tali casi il revisore dovrebbe esaminare oltre alle evidenze dei controlli afferenti alle operazioni di acquisto delle immobilizzazioni, altri documenti come il budget degli investimenti e le evidenze dei controlli svolti sulle specifiche tecniche da parte dell’ufficio tecnico. La società dovrebbe essere dotata di procedure di controllo interno che assicurino che le operazioni di investimento in immobilizzazioni siano autorizzate in base all’entità della spesa da livelli manageriali via via crescenti. Anche le operazioni di locazione dovrebbero essere assoggettate a procedure di controllo analoghe. Anche per quanto attiene alle dismissioni dei cespiti dovranno essere previste delle procedure di validazione. Inoltre, le procedure di controllo dovrebbero prevedere anche l’identificazione delle immobilizzazioni non più utilizzate nelle attività aziendali. Anche le manutenzioni straordinarie dovrebbero essere autorizzate ad un livello manageriale adeguato.

Competenza e completezza: generalmente le imprese utilizzano un sistema informativo per la rilevazione e conservazione delle scritture inerenti ai cespiti di proprietà. In particolare, tali registi includono informazioni quali:

* descrizione, ubicazione, e numero identificativo del cespite;
* costo storico e data di acquisto;
* criteri di ammortamento civilistici, fiscali, fondo ammortamento cumulato, valore residuo e vita utile stimata.

Una procedura di controllo che generalmente viene utilizzata per la verifica della completa rilevazione dell’area relativa ai cespiti è la quadratura periodica di tale registro con i conti della contabilità generale.

Un’altra procedura di controllo che un’impresa potrebbe utilizzare per assicurarsi che tutte le immobilizzazioni materiali siano registrate nel registro dei beni ammortizzabili e di conseguenza nella contabilità generale e quindi nel bilancio, è la procedura di inventario fisico dei cespiti. La Società potrebbe provvedere periodicamente alla rilevazione delle consistenze dei cespiti fisicamente presenti negli stabilimenti.

Valutazione e classificazione: al fine di verificare la corretta valutazione (i.e. data dalla quale dovrebbe incominciare il processo di ammortamento) e classificazione (i.e. riclassifica da immobilizzazioni in corso a immobilizzazioni) di impianti e macchinari, il revisore dovrà recuperare idonea documentazione atta a dimostrare che l’impianto sia pronto per l’utilizzo, come ad esempio gli stati di ultimazione finale dei lavori (ultimo Stato avanzamento lavori) ed i relativi verbali di collaudo tecnico.

Infine, si evidenzia che la società dovrà dotarsi di una adeguata separazione delle funzioni nell’ambito del ciclo immobilizzazioni, soprattutto se questa ha un piano di investimenti che prevede frequenti acquisti significativi o sostituzioni programmate. La tabella 1 riporta un esempio basilare di separazione delle funzioni nell’ambito delle immobilizzazioni materiali.

**Schema a)– Separazione delle funzioni ciclo immobilizzazioni materiali**

|  |  |
| --- | --- |
| **Funzioni** | **Rischio di frode e/o errori** |
| La funzione che emette la richiesta di acquisto dovrebbe essere distinta dalla funzione che procede con l’approvazione finale dell’investimento | Rischio che vengano rilevati acquisti non approvati o fittizi. |
| Rischio di pagamento per beni non conformi alle specifiche tecniche o di pagamenti indebito a fornitori |
| La funzione contabilità dei cespiti dovrebbe essere separata dalla funzione che custodisce fisicamente i cespiti | Rischio che furti, ammanchi di cespiti vengano coperti da scritture contabili di rettifica |
| Chi svolge l’inventario fisico dei cespiti dovrebbe differire dagli addetti alla custodia fisica dei cespiti e alla contabilità generale | Rischio che furti, ammanchi di cespiti non vengano identificati nel corso dell’inventario fisico degli stessi. |

### 10.6.4 Analisi comparative nel ciclo immobilizzazioni

Nell’ambito del ciclo degli investimenti, possono essere svolte dal revisore le seguenti analisi comparative:

* confronto del valore delle immobilizzazioni e relativi ammortamenti dell’esercizio precedente con i valori dell’esercizio in chiusura, considerando eventuali variazioni intervenute nell’attività aziendale o nella composizione dell’attivo;
* calcolo del rapporto tra l’ammortamento rilevato a conto economico ed il valore del bene ammortizzabile (costo storico) e suo confronto con quelli relativi agli esercizi precedenti;
* rapportare i costi di manutenzione al saldo delle immobilizzazioni e confrontarlo con lo stesso rapporto relativo all’esercizio precedente;
* confrontare il rapporto tra i costi assicurativi per le immobilizzazioni ed il saldo delle stesse tra l’esercizio in corso e quelli precedenti;
* confrontare gli investimenti operati nell’anno con gli investimenti programmati secondo il budget degli investimenti o altre notizie apprese dalla Direzione.

### 10.6.5 Le verifiche di validità

Anche per il ciclo degli investimenti in immobilizzazioni materiali ed immateriali i test sostanziali vengono svolti dal revisore al fine di individuare possibili errori nei saldi di bilancio. La tabella 2 riporta per ciascuna asserzione di bilancio, alcuni esempi di test di sostanza sui saldi di bilancio del ciclo immobilizzazioni materiali.

**Schema b) Verifiche di validità dei saldi afferenti al ciclo immobilizzazioni materiali**

|  |  |
| --- | --- |
| **Asserzione** | **Test validità saldo di bilancio** |
| Validità | Verifica documentale: riscontrare gli incrementi intervenuti nell’esercizio (anche a campione) con i relativi documenti di supporto al fine di verificarne la capitalizzazione in base ai principi contabili di riferimento |
| Verifica documentale: verifica fisica dei principali incrementi dell’esercizio e monitoraggio dello stato di avanzamento dei lavori di costruzione dei cespiti. |
| Completezza | Accertamento della consistenza fisica di un campione di cespiti e ricondurli alle scritture contabili. In caso di ripetuti e ingiustificati disallineamenti procedere con l’inventario fisico completo. |
| Accuratezza | Riconciliare i totali riportati nel libro cespiti per ogni categoria (immobilizzazioni iniziali, incrementi, decrementi, ammortamenti di periodo, fondo ammortamento, valore netto contabile a fine esercizio) con i valori riportati nel piano dei conti (Contabilità Generale). |
| Valutazione | Per un campione di cespiti (ad. es. ammortamenti superiori alla materialità operativa) ricalcolare gli ammortamenti dell’esercizio in corso ed il fondo ammortamento cumulato (primo anno di incarico). |
| Verificare la corrispondenza tra il costo indicato nella fattura di acquisto ed i valori portati ad incremento delle immobilizzazioni |
| In caso di perdite operative richiedere agli amministratori di effettuare una verifica di tipo “impairment test” per accertare il valore recuperabile delle immobilizzazioni (immateriali e materiali). |
| Proprietà | Esaminare i documenti ed i titoli che attestino che i beni siano di proprietà dell’azienda sottoposta a revisione. |
| Classificazione e corretta rappresentazione | Verificare che gli investimenti in leasing siano stati correttamente rappresentati in bilancio secondo i Principi contabili applicati. |

## 10.7 Valutazione del rischio nell’area titoli e partecipazioni

L’ente sottoposto a revisione potrebbe aver investito in partecipazioni, titoli od obbligazioni emesse da altri enti o imprese. Tali voci sono disciplinate dai principi contabili OIC 20 ed OIC21. Al riguardo il Glossario del MLPS non riporta alcuna definizione.

L’attività di verifica di tali investimenti da parte del revisore sarà orientata, come per le altre voci dell’attivo fin qui analizzate, alla verifica che le stesse non contengano errori significativi. Il revisore dovrà altresì verificare che la società abbia recepito nel proprio bilancio, le voci relative agli interessi attivi ed ai dividendi di competenza, ovvero le eventuali perdite di valore di tali investimenti.

Il revisore adotta una strategia di sostanza, al fine di anticipare le varie tipologie di errore che potrebbe incontrare nello svolgimento dei test di sostanza, dovrà comunque comprendere il sistema dei controlli interni che presidiano l’area delle partecipazioni.

Gli obbiettivi di controllo per l’area delle immobilizzazioni finanziarie sono: esistenza, completezza e competenza, valutazione e classificazione dei saldi di bilancio ascrivibili a partecipazioni, titoli, crediti finanziari ed altri strumenti finanziari.

* Esistenza: le procedure di controllo devono assicurare che l’acquisto o la vendita di qualsiasi titolo o partecipazione sia adeguatamente autorizzato o che rientri nelle linee guida stabilite dal Consiglio di Amministrazione che delibera in merito all’impegno delle risorse finanziarie. Inoltre, le attività di investimento potrebbero essere delegate anche ad un singolo collaboratore, ad un comitato o ad un soggetto esterno all’azienda.
* Completezza e competenza: per quanto attiene alla completezza, l’impresa dovrebbe adottare delle procedure amministrative per assicurarsi che tutte le operazioni aventi oggetto partecipazioni o titoli vengano registrate. In particolare, dovrebbero essere svolte riconciliazioni periodiche tra il sistema informativo delle partecipazioni e la contabilità generale ovvero tra il dossier titoli ed i relativi conti di contabilità generale accesi alla rilevazione. Inoltre, le riconciliazioni bancarie predisposte mensilmente, dovrebbero assicurare che tutti gli interessi ed i dividendi ricevuti vengano rilevati correttamente.
* Classificazione e valutazione: per quanto attiene alla classificazione e valutazione degli strumenti finanziari, la società sottoposta a revisione dovrebbe essere dotata di procedure che le consentano di classificare tali attività sulla base dei principi contabili di riferimento in base alla motivazione alla base strategia di investimento dell’ente

Inoltre, l’ente dovrebbe aver adottato un sistema di controlli che assicuri che i prezzi presi come riferimento per la valutazione di tali strumenti in bilancio provenga da una fonte affidabile e idonea.

### 10.7.1 Verifica di titoli e partecipazioni

I test sostanziali risultano generalmente più efficienti per svolgere le verifiche di revisione nell’area dei titoli e partecipazioni.

Il revisore potrà inoltre svolgere delle analisi comparative al fine di valutare la coerenza e ragionevolezza generale dell’area titoli e partecipazioni come ad esempio:

* il confronto tra il saldo dell’esercizio corrente con quello dell’esercizio precedente considerando gli effetti delle operazioni che hanno coinvolto la cassa e le partecipazioni (investimenti, dismissioni, etc.);
* il confronto tra gli interessi ed i dividendi rilevati nell’esercizio in corso con quelli rilevati nell’esercizio precedente;
* il confronto dei rendimenti rilevati con quelli previsti a budget o nel piano degli investimenti in titoli e partecipazioni.

La tavola che segue rappresenta per ciascuna asserzione di bilancio, alcuni esempi di test di sostanza sui saldi di bilancio di titoli e partecipazioni.

**Schema a) Asserzioni e test**

|  |  |
| --- | --- |
| **Asserzione** | **Test validità saldo di bilancio** |
| Esistenza | Verifica della consistenza fisica dei titoli, ovvero ottenere conferma da parte del depositario (dossier titoli da parte della banca depositaria). |
| Riconciliare le informazioni ottenute con le risultanze contabili alla stessa data. |
| Completezza | Esame delle operazioni effettuate nei giorni successivi alla data di chiusura dell’esercizio. |
| Verifica della completa rilevazione di interessi e dividendi sulla base delle informazioni pervenute dalle banche depositarie. |
| Accuratezza | Riconciliare l’elenco degli investimenti ottenuto dai depositari con i totali riportati nel piano dei conti (Contabilità Generale) per ciascuna categoria di strumenti finanziari. |
| Valutazione | Confrontare il costo della partecipazione sulla base delle informazioni ottenute dalle banche depositarie. |
| Verificare la valutazione dei titoli e partecipazioni con le quotazioni pubbliche e/o i valori di vendita. |
| Determinare l’esistenza di perdite durevoli di valore per ogni singolo titolo. |
| Esaminare la frequenza delle vendite dei titoli per determinare la corretta classificazione (trading vs. detenzione al fine di un rendimento) |
| Classificazione e corretta rappresentazione | Verificare anche tramite colloqui con i responsabili l’adeguatezza della classificazione degli investimenti. |
| Verificare che tutte le informazioni previste dai principi contabili di riferimento in merito all’informativa da dare in bilancio, siano state riportate |
| Individuare l’eventuale presenza di pegni tramite colloqui con responsabili/organo di amministrazione/direzione o dei contratti di finanziamento, e verificare l’informativa fornita in bilancio |

## 10.8 Verifica del Patrimonio netto ed il risultato di gestione “Avanzo/Disavanzo”

Questo Capitolo affronta l’attività di revisione del Patrimonio netto dell’ente ed il rendiconto gestionale.

* Il patrimonio netto generalmente include le voci relative al Fondo di dotazione
* Patrimonio vincolante: riserve statutari, Riserve vincolate per decisioni degli organi istituzionali, Riserve vincolate destinate a terzi
* Patrimonio libero: riserve di utili o avanzi di gestione, altre riserve
* Avanzo/Disavanzo di gestione

Le operazioni che impattano sulle voci di patrimonio netto sono principalmente ascrivibili a:

* versamento di nuove quote a titolo di associati al fondo di dotazione;
* incremento del patrimonio libero per avanzi di gestione.

Il patrimonio netto dell’ETS può essere movimentato a seguito di iscrizioni di voci di bilancio che hanno una contropartita nelle riserve, ad esempio le liberalità vincolate disciplinate dall’OIC 35 (vedi capitolo 9).

La revisione dei saldi dei risultati delle diverse aree del rendiconto gestionale mira ad evitare che le sue componenti positive e negative contengano errori significativi e che le operazioni che li hanno generati non siano state rilevate secondo il dettato dei principi contabili di riferimento.

### 10.8.1 Patrimonio netto: sistema dei controlli

Per la verifica del patrimonio netto, il revisore generalmente adotta una strategia di sostanza in quanto con la verifica di poche operazioni riesce a coprire la totalità del saldo di bilancio. Ciononostante, il revisore dovrà comunque comprendere il design dei controlli esistenti interni per prevenire l’errata contabilizzazione delle operazioni afferenti al patrimonio netto. I principali obiettivi di controllo interno relativamente alle voci di patrimonio netto fanno riferimento a:

* validità: verifica che le operazioni relative patrimonio netto e vincoli;
* autorizzazione: verifica dell’approvazione da parte dei soci di tutte le operazioni che fanno riferimento al movimentazione delle voci di patrimonio netto;
* valutazione: verifica che le operazioni relative al patrimonio netto siano state correttamente valutate;
* classificazione e rappresentazione: verifica che le operazioni siano state correttamente classificate e che le note esplicative forniscano tutte le informazioni previste dai principi contabili di riferimento.

Per quanto attiene alla validità, l’ente sottoposto a revisione dovrebbe dotarsi di una serie di controlli da parte di un responsabile per assicurare che ogni operazione sia conforme allo statuto, al CTS, o ai regolamenti applicabili in base all’attività svolta dall’ente.

Infine, si evidenzia che per un’adeguata separazione delle funzioni, i soggetti responsabili dell’aggiornamento del libro soci non dovrebbero gestire i conti contabili.

### 10.8.2 Revisione delle voci del patrimonio netto

Il patrimonio netto include le voci relative al fondo di dotazione, le riserve vincolate e libere, e gli avanzi/disavanzi. Per prima cosa il revisore verifica, tramite le schede contabili delle predette voci che compongono il patrimonio netto, la movimentazione intervenuta nell’esercizio riscontrando il saldo iniziale con il bilancio dell’esercizio precedente ed il saldo finale con il saldo riportato nel bilancio dell’esercizio in corso, ed i vincoli legati alla natura propria dell’ente e previsti dallo Statuto e dal CTS. Successivamente il revisore raccoglie elementi probativi a supporto di tutte le movimentazioni intervenute nell’esercizio.

In particolare, ai fini della verifica della validità di tali movimentazioni, il revisore dovrà verificare che tutte le operazioni che hanno interessato il patrimonio netto siano state deliberate da un’assemblea degli associati. Inoltre, il revisore potrà svolgere le seguenti verifiche:

* riscontrare i versamenti dei nuovi contributi a fondo di dotazione dell’ente con le rilevazioni operate nel libro soci;
* verificare che il totale delle quote associative corrisponde con il totale degli associati che compongono il fondo di dotazione.

Infine, per quanto riguarda le informazioni da riportare in bilancio relativamente alle voci di patrimonio netto, il revisore dovrà confrontare quanto riportato con le informazioni presenti nelle Statuto nei verbali delle riunioni dell’Organo di Amministrazione.

### 10.8.3 Le movimentazioni delle riserve

Per quanto attiene alle riserve di utili, il revisore dovrà verificare che le movimentazioni di tali poste facciano riferimento a:

* rilevazione dei risultati degli avanzi/disavanzi di esercizi precedenti;

Il revisore dovrà dapprima chiedere una scheda contabile dei conti accesi alle riserve di patrimonio netto. Una volta confrontata l’apertura della scheda contabile con il saldo dell’esercizio precedente, il revisore:

* verificherà gli incrementi delle riserve e la natura della variazione;
* verificherà che la diminuzione delle riserve sia rilevato nelle delibere assembleari e rispetti i limiti imposti dalla legge in vigore o dallo statuto;
* verificherà che gli eventuali aggiustamenti relativi agli esercizi precedenti (c.d. restatement) siano in linea con le previsioni dei principi contabili applicabili;
* verificherà le informazioni riportate nella relazione di missione e che queste siano in linea con la disclosure prevista dai principi contabili di riferimento.

### 10.8.4 Procedure di revisione del rendiconto gestionale

La verifica del rendiconto gestionale è volta all’identificazione di errori significativi nelle componenti di costi/oneri, ricavi/proventi presenti in bilancio ed alla verifica che tali componenti siano stati rilevati secondo i principi contabili e delle disposizioni del codice del terzo settore.

Il rendiconto gestionale è considerato una importante fonte di informazioni verso gli stakeholders. Si pendi ad esempio ai creditori dell’impresa che guardano al rendiconto gestionale per valutare la capacità dell’ ente di soddisfare la propria posizione, o ancora agli stakeholder che analizzano l’ente riguardo il raggiungimento delle finalità civilistiche, sociali e solidaristiche, o ai donatori di risorse vincolate alla realizzazione di un determinato progetto.

L’ampiezza delle verifiche che il revisore dovrà svolgere per ogni area del rendiconto gestionale si baserà sul lavoro condotto sul sistema di controllo dei corrispondenti conti patrimoniali che si riferiscono a tali voci. In altre parole, la probabilità che si verifichi un errore significativo nei conti accesi ai ricavi/proventi ed ai costi/oneri di esercizio è in funzione del sistema di controllo interno dell’ente. Pertanto, l’ampiezza delle procedure e dei campionamenti che verranno svolti nell’attività di revisione, dipendono direttamente dalla valutazione dell’affidabilità del sistema di controllo, maggiore è stato l’affidamento, minore sarà l’ampiezza dei test sostanziali richiesti per mantenere il rischio di revisione al livello desiderato (basso). Il revisore dovrà pertanto valutare:

* i risultati dei test di controllo per i diversi cicli contabili;
* i risultati ottenuti dai test diretti sui conti patrimoniali e sui relativi saldi di rendiconto;
* le verifiche di coerenza effettuate sui saldi contabili;
* i risultati dei test sostanziali sui saldi contabili.

Per quanto riguarda la valutazione dei test di controllo per i cicli contabili, come descritto nei precedenti paragrafi, quando il rischio di controllo viene stabilito ad un livello alto (ossia non vi è evidenza dei controlli svolti, oppure il revisore sceglie una strategia di sostanza) il revisore conduce test sostanziali sui saldi di bilancio in maniera estensiva. Se il revisore, invece, nella propria strategia di revisione decide di fare affidamento sul sistema dei controlli, effettuerà test di conformità per giungere ad un livello di rischio di controllo medio/basso e nei test di validità si limiterà a svolgere quelle verifiche che gli garantiscano di raggiungere un rischio di revisione residuale accettabile (basso).

Se i test di conformità evidenziano che il rischio di controllo sul ciclo dei ricavi (vendite-crediti-incassi) è basso, allora anche il rischio che i ricavi delle vendite, i crediti verso clienti, la svalutazione dei crediti verso clienti, i resi sulle vendite e i premi passivi, contengano errori significativi è basso. Analogamente se il rischio di controllo del ciclo passivo (acquisti-debiti-pagamenti) è basso, anche il rischio che i conti accesi ai costi dell’esercizio, ai debiti verso fornitori, alle rimanenze di magazzino e le immobilizzazioni materiali contengano errori significativi sarà basso. In questo modo il revisore sarà già in possesso di adeguate evidenze sui saldi delle voci per ogni area del rendiconto gestionale. Così le evidenze ottenute, ad esempio sul ciclo acquisti, permetteranno al revisore di svolgere un numero molto ridotto di test di sostanza sui saldi di conto economico.

Per quanto riguarda i test diretti sui saldi di stato patrimoniale si evidenzia che normalmente i saldi di conto economico sono sottoposti a verifica nel corso della revisione delle poste di stato patrimoniale (c.d. direct testing). Ad esempio, la verifica del fondo svalutazione crediti nello stato patrimoniale comporta la parallela verifica del saldo dell’accantonamento al fondo svalutazione crediti dell’esercizio così come delle perdite su crediti.

La tabella che segue evidenzia le voci del rendiconto gestionale che sono normalmente sottoposte a revisione durante l’attività di revisione dello stato patrimoniale.

**Schema a) esempio di verifica della corrispondenza saldo patrimoniale e voci del rendiconto**

|  |  |
| --- | --- |
| **Saldo di Stato patrimoniale** | **Voci di rendiconto gestionale verificata direttamente** |
| Immobilizzazioni materiali | Ammortamenti, svalutazioni |
| Risconti passivi | Erogazioni liberali vincolate |
| Finanziamenti a medio lungo termine | Interessi passivi, costi e commissioni |

Per quanto riguarda le verifiche di coerenza, tale tipologia di analisi può essere utilizzata per verificare le voci di rendiconto gestionale. In particolare, tali verifiche di coerenza, potrebbero confrontare i saldi del rendiconto dell’esercizio in corso, con i corrispondenti saldi dell’esercizio precedente o con il previsionale predisposto dall’ente. Il revisore andrà successivamente a svolgere verifiche di sostanza per tutti i saldi che presentano un valore nell’esercizio in corso non in linea con le aspettative maturate dal revisore sulla base dell’andamento storico e delle ulteriori evidenze raccolte nel corso del proprio lavoro.

Le principali procedure di analisi comparativa per le voci di rendiconto prevedono la verifica degli scostamenti delle stesse rispetto all’esercizio precedente, oppure dei livelli mensili registrati nello stesso esercizio, oppure rispetto all’andamento del settore. Ad esempio, se ci si aspetta un andamento lineare dei ricavi nei vari mesi dell’esercizio e l’analisi svolta evidenzia la presenza di mesi con un livello maggiore rispetto alle altre mensilità, il revisore raccoglierà elementi probativi tramite test sostanziali per verificare la bontà di tali livelli. Allo stesso modo verranno analizzati i costi per il personale o i costi per il godimento di beni di terzi. Nelle procedure di analisi comparativa si possono mettere in relazione le variazioni intervenute nelle voci di rendiconto con le variazioni intervenute nello stato patrimoniale.

Le procedure di analisi comparativa, oltre che per guidare il revisore nello svolgimento di test di sostanza, possono essere utilizzate come test di validità. Infine, per quanto attiene ai test specifici sui saldi di bilancio, si tratta di test ulteriori che vengono generalmente svolti dal revisore quando le procedure di analisi comparativa abbiano evidenziato scostamenti significativi tra i valori attesi ed i valori a consuntivo. Il revisore, quindi, riscontra gli importi rilevati in contabilità con la relativa documentazione di supporto (c.d. vouching).

Le procedure di analisi comparativa, oltre che per guidare il revisore nello svolgimento di test di sostanza, possono essere utilizzate come test di validità. Infine, per quanto attiene ai test specifici sui saldi di bilancio, si tratta di test ulteriori che vengono generalmente svolti dal revisore quando le procedure di analisi comparativa abbiano evidenziato scostamenti significativi tra i valori attesi ed i valori a consuntivo. Il revisore, quindi, riscontra gli importi rilevati in contabilità con la relativa documentazione di supporto (c.d. vouching). Generalmente tali conti sono i conti non testati direttamente nelle verifiche dello stato patrimoniale, ovvero che contengono informazioni sensibili od operazioni inusuali.

**11. Compliance: check list del revisore legale**

Si propone una scheda di controllo dell’assetto contabile ed amministrativo e fiscale dell’Ente per punti generali e principali la cui attenzione pesa sulla responsabilità del revisore legale:

|  |
| --- |
| 1. **Controllo sugli obblighi di bilancio e libri contabili**  * Verifica del presupposto dell’obbligo di tenuta dei libri contabili, art. 15 CTS * Verifica della corretta impostazione dei piani dei conti * Verifica dell’esistenza della corretta procedura di rilevazione contabile, artt. 14 e 87, CTS * Veridica dell’esistenza di un’adeguata contabilità separata ex art. 87 CTS * Verifica sull’adeguatezza amministrativa e contabile ed organizzativa, * Verica sull’esistenza e l’adeguatezza del sistema di controllo interno   -------------------------------------------------------------------------------------------------------------   1. **Controllo sulla formazione del bilancio o rendiconto**  * Verifica delle previsioni statutarie * Verifica della forma adottata ai sensi dell’art 13, CTS e del DM MLPS * Verifica dell’adeguata rappresentazione delle attività svolte * Verifica se il bilancio o rendiconto e i relativi allegati forniscono una rappresentazione, veritiera, chiara e corretta   --------------------------------------------------------------------------------------------------------------   1. **Controllo fiscale e contabile**  * Verifica della natura dell’ente e soggettività fiscale * Verifica della corrispondenza dell’attività allo scopo istituzionale: attività di interesse generale ex art. 5 e diverse ex. Art. 6 e della commercialità delle attività ex art. 79, CTS * Verifica della non imponibilità dei fondi pervenuti agli Enti in occasione di raccolte pubbliche: occasionalità della raccolta, concomitanza con particolari eventi, cessione di beni e servizi di modico valore, e redazione del rendiconto, comma 3, art. 48, CTS * Verifica della non imponibilità dei corrispettivi delle convenzioni stipulate con la Pubblica Amministrazione * Verifica dell’impostazione della contabilità separata per le attività commerciali svolte e della correttezza del tipo di contabilità prescelto * Verifica dei parametri previsti dal codice del terzo settore e Tuir per accertare l’eventuale perdita della qualifica di ente non commerciale * Verifica delle attività per individuare le operazioni commerciali * Verifica dell’impostazione del rendiconto e singole aree   ------------------------------------------------------------------------------------------------------------   1. **Controllo sullo Statuto ed elementi essenziali**  * Verifica del rispetto delle norme statutarie adeguate alla legge * Verifica dell’adeguamento statutario per l’iscrizione al RUNTS * Verifica dell’iscrizione al RUNTS * Verifica della congruità dell’esistenza del patrimonio dell’Ente * Verifica della composizione degli organi di controllo e previsioni statutarie * Verifica della natura dell’ente ed attività previste dallo statuto   ------------------------------------------------------------------------------------------------------------  **V. Verifica delle altre disposizioni del Codice del Terzo Settore**   * Verifica della definizione di Ente del Terzo settore, art. 4 CTS * Verifica delle attività di interesse generale art. 5 CTS * Verifica delle attività diverse, art. 6 CTS * Verifica dell’attività di raccolta fondi in forma organizzata e continuata, comma 2, art. 7, CTS * Verifica della destinazione e dei vincoli del patrimonio ed assenza di scopo di lucro, artt. 8, 9 CTS * Verifica tenuta della contabilità separata dei patrimoni destinati ad uno specifico affare, art. 10, CTS * Verifica dell’Ente all’iscrizione al RUNTS, art. 11, CTS * Verifica del trattamento economico del lavoro, art. 16, CTS * Verifica dell’attività di volontariato (ODV), artt. 17, 18, CTS * Verifica della responsabilità di amministratori e direttori, art. 28, CTS   ------------------------------------------------------------------------------------------------------------   1. **Verifica delle altre disposizioni del Codice Della Crisi d’impresa**  * Verifica della continuità e del funzionamento aziendale |

# Bibliografia

Busani A., Corsico D., Atto costitutivo, statuti e operazioni straordinarie degli enti del terzo settore. Normativa civilistica e fiscalità indiretta , II edizione, Wolters Kluwer, febbraio 2021

Loffredo F., Gli enti del terzo settore, Giuffre’, Milano, 2018

F. Ballarin, Come fare la revisione legale delle poste di bilancio, Ipsoa, Milano, 2020

F. Ballarin, Relazione di revisione, Ipsoa, Milano, 2022

Consorti P., Gori L., Rossi E., Diritto del terzo settore, Il Mulino, Bologna 2018

Donati F., Sanchini F., Il codice del terzo settore, Giuffrè, Milano 2019

Gorgoni M., Il codice del terzo settore. Commento al Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, Pacini Editore, Pisa 2018

Bassi A., Diritto dell’economia sociale, cooperativa e del Terzo Settore. Lineamenti generali, Editoriale scientifica, Napoli 2020

Colombo G.M., Setti M., Terzo settore aspetti civilistici, contabili e fiscali, Wolter Kluwers, Milano 2020

Pozzoli M., Il bilancio degli enti del terzo settore, CNDCEC e Fondazione Nazionale dei Commercialisti, marzo 2022

F. Magliuolo, Trasformazione, fusione e scissione degli non profit dopo la Riforma del terzo settore, in riv. Not., 2018, 1, 108

F. Magliuolo, Trasformazione, fusione e scissione degli enti esercenti imprese sociali, Studio n. 128-2020/I

Fici A., Riccardelli N., Il registro Unico nazionale del terzo settore, quaderni di Terzjus, Editoriale scientifica srl, napoli 2021

Paolo Moretti, Enti, Associazioni e Società sportive, Wolter Kluwers, Milano 2021

Paolo Moretti, Il bilancio degli enti del terzo settore. Dalla gestione al controllo attraverso il rendiconto degli ETS alla luce del nuovo principio contabile OIC 35, Maggioli, Rimini, 2022

De Angelis L, Il Registro del terzo settore: struttura e funzionamento, in La riforma del no profit: il terzo settore dopo il Runts, Italia Oggi, 2020

Peta M., Bilanci e rendiconti degli enti del terzo settore, Maggioli, Collana Ebook Fisco e Tasse, aprile 2022

Casò M. OIC 11: importanti chiarimenti in materia di rappresentazione sostanziale, di continuità aziendale e di rilevanza, Rivista dei dottori commercialisti, 2018

Peta M., L’ OIC mette in consultazione un principio contabile per i bilanci degli Enti del Terzo Settore, Fisco e Tasse, La revisione Legale, 23 agosto 2021

Peta M., L’ adeguatezza dell’assetto organizzativo degli Enti del terzo Settore, Fisco e Tasse, la Revisione Legale, 12 marzo 2021

Potito L., Economia delle operazioni straordinarie d’impresa, Cedam, Padova, 2020

Amaduzzi A., L’azienda nel suo sistema e nell’orine delle sue tilevazioni, 3^ ed. Utet, Torino 1978

Bastia P., Fusioni e scissioni aziendali, Clueb Bologna, 1994

Caramiello C, Trasformazioni di società, Ipsoa, Milano 1987

Dezzani F. PisoniP., Puddu L., Fusioni, scissioni, trasformazioni e conferimenti. Scritture contabili, Giuffrè,

Palone G., L’economia delle imprese societarie, Giappichelli, Torino, 1994

Marchini L., Le gestioni straordinarie in Manuale di amministrazione aziendale, Isedi, Milano, 1974

Tantini G., Trasformazione e fusione delle società, in Trattato di diritto commerciale e diritto pubblico dell’economia, Cedam, Padova 1985

# Fonti normative e prassi

Principi di revisione internazionali ISA Italia 2022

Determina Ragioneria Generale dello Stato n. 219019 del 1/09/2022

Introduzione ai principi ISA Italia 2022

Fondazione OIC, OIC 35, Principio contabile ETS, febbraio 2022

Assirevi, Documento di Ricerca n. 249, settembre 2022

D.Lgs n. 111/2017 “Disciplina dell’istituto del cinque per mille dell’imposta sul reddito delle persone fisiche a norma dell’articolo 9, comma 1, lettera c) e d) della Legge 6 giugno 2016, c. 106”

D. Lgs. n. 112/2017 “ Revisione della disciplina in materia di impresa sociale, a norma dell’articolo 1, comma 2, lettera c) della legge 6 giugno 2016, n. 106”

D. Lgs. n. 117/2017 “Codice del Terzo settore, a norma dell’articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106”

D. Lgs. n. 460/1997 “Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale“

Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali/Direzione Generale del Terzo Settore e della Responsabilità Sociale delle Imprese (2017), Codice del Terzo settore. Questioni di diritto transitorio. Prime indicazioni, prot. n. 34/0012604, nota 29 dicembre 2017

MLPS Nota n. 5941, del 5 aprile 2022, Nuove indicazioni sul deposito del bilancio d’esercizio per gli Enti del Terzo Settore

MLPS nota n.18244 del 20 novembre 2021, Quesiti sulla disciplina degli Enti del Terzo settore

MPLS Circolare n. 20 del 27 dicembre 2018, “Codice del terzo settore. Adeguamenti statutari”

MLPS Decreto n. 39 del 5 marzo 2020 concernente l’ “Adozione della modulistica di bilancio degli enti del Terzo settore”

MLPS, Nota n. 6214, 9 luglio 2020, riscontro quesiti in materia di CTS

MLPS Decreto del 15 settembre 2020, n. 106, avente ad oggetto la “Definizione delle procedure di iscrizione degli enti, delle modalità di deposito degli atti, delle regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione del Registro unico nazionale del Terzo settore”;

Nota direttoriale n. 18244 del 30 novembre 2021, Quesiti sulla disciplina degli Enti del Terzo Settore.

Circolare n. 6 del 25 giugno 2021, Legge 4 agosto 2017, n.124 - articolo 1, commi 125-129. Adempimento degli obblighi di trasparenza e di pubblicità (aggiornamento circolare n. 2 dell'11 gennaio 2019).

MLPS Nota direttoriale n. 2243 del 4 marzo 2020, Codice del Terzo Settore. Articolo 4, comma 2. Direzione, coordinamento e controllo degli enti del Terzo Settore. Prime indicazioni

Circolare n. 13 del 31 maggio 2019, adeguamenti statutari degli Enti del Terzo Settore. Ulteriori chiarimenti.

Nota direttoriale n. 4995 del 28 maggio 2019, costituzione di associazioni ai sensi dell'art. 36 del Codice civile e qualificazione come APS/ODV. Profili evolutivi

Nota M.L.P.S. 29 dicembre 2021, n. 19740, Modelli di bilancio. Applicazione del D.M. n. 39 del 5 marzo 2020 alle ONLUS

Nota M.L.P.S. n. 7551 del 7 giugno 2021, Chiarimenti in merito all'organo legittimato a nominare il Presidente all'interno degli Enti del Terzo Settore ex art. 25, lett. a), Codice del Terzo settore. Richiesta parere

Nota M.L.P.S. n. 7180 del 28 maggio 2021, Vidimazione registro dei Volontari

Nota M.L.P.S. n. 7073 del 26 maggio 2021, Proroga per l'approvazione del bilancio sociale 2020 da parte degli enti gestori dei Centri di servizio per il volontariato (CSV). Estensione alla generalità degli enti

Nota M.L.P.S. n. 3877 del 19 marzo 2021, Art. 101 comma 2 D.lgs. n. 117/2017. Differenziazione dei quorum assembleari e verifiche da parte degli Uffici del RUNTS

Nota M.L.P.S. n. 293 del 12 gennaio 2021, Articolo 14, comma 2, D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117.

Nota M.L.P.S. n. 11560 del 2 novembre 2020, Art. 30, comma 2 e art. 31, comma 1 D.Lgs. n. 117/2017. Nomina dell'organo di controllo e del revisore legale dei conti. Decorrenza obbligo

Nota M.L.P.S. n. 9313 del 16 settembre 2020, Ammissibilità di un organo di amministrazione monocratico all'interno degli enti del Terzo settore ex art. 26, Codice del Terzo settore

Nota M.L.P.S. n. 6214 del 9 luglio 2020, Quesiti in materia di Codice del Terzo settore. In particolare: figura del volontario; nomina dei membri dell'organo di amministrazione nelle ODV e negli altri ETS; individuazione negli statuti dei quorum assembleari per l'approvazione delle modifiche statutarie

Nota M.L.P.S. n. 4477 del 22 maggio 2020, Statuti degli Enti del Terzo Settore. Individuazione delle attività di interesse generale art. 5 c. 1 del D.Lgs.117/2017. Associazioni affiliate a rete nazionale

Nota M.L.P.S. n. 2088 del 27 febbraio 2020, relativa agli artt. 8, comma 3, lettera b), 16 e 17 del Codice del Terzo Settore

Nota MLPS n. 1082 del 5 febbraio 2020, in merito alla composizione della base associativa degli Enti del Terzo Settore

Nota M.L.P.S. n. 5093 del 30 maggio 2019, articolo 24 del D.lgs. 117/2017: numero massimo di deleghe conferibili ad ogni associato.

Nota M.L.P.S. n. 3650 del 12 aprile 2019, statuti degli Enti del Terzo Settore. Individuazione delle attività di interesse generale e delle finalità. Artt. 4 comma 1, 5 comma 1 e 21 del D.lgs. 117/2017

Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 104/2020/I, “atto costitutivo e statuto nuovo sistema per il riconoscimento della personalità giuridica e pubblicità degli enti del terzo settore, approvato dalla Commissione studi di impresa, 11 giugno2020

Nota M.L.P.S. n. 4942, aprile 2022, Ordinamento contabile degli enti del Terzo settore. Articolo 13 del d.lgs. n.117/2017. Chiarimenti

Nota M.L.P.S. n. 17146 del 15.11.2022, Quesiti in materia di redazione e deposito bilanci da parte degli Enti del Terzo Settore

1. I nuovi principi sono stati elaborati dal CNDCEC con l’INRL, Assirevi, La Consob ed il MEF e rappresentano la traduzione in lingua italiana dei principi internazionali ISA, convenientemente adattata ed integrata alle specificità normativo e regolamentare italiano. [↑](#footnote-ref-1)
2. Il c.d. ***conforming amendments*** recepito nella determina della Ragioneria Generale dello Stato, ha individuato le nuove versioni dei principi di revisione internazionali ISA Italia nn. 200, 210, 230, 240, 250, 260, 265, 300, 315, 320, 330, 402, 450, 500, 501, 505, 510, 520, 530, 540, 550, 560, 570, 580, 600, 610, 620, 700, 701, 705, 706, 710 e 720, nonché i principi di revisione (SA Italia) nn. 250B, 700B e 720B, preceduti dalla nuova versione dell’Introduzione ai principi stessi e del Glossario dei termini più utilizzati, elaborati ai sensi dell’articolo 11, comma 2, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 e sulla base della convenzione del 24 settembre 2014 tra Ministero dell’economia e delle finanze e ordini e associazioni professionali, come previsto dall’art. 27, comma 13, del citato decreto legislativo n. 135/2016. [↑](#footnote-ref-2)
3. Cfr. Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafi 15-16. [↑](#footnote-ref-3)
4. Al riguardo si veda Peta M., Responsabilità della revisione legale per i bilanci 2022. I nuovi principi di revisione internazionali: l’ ISA Italia 315 “*Identifying and Assessing the Risks of Material”,* Fisco e Tasse, 12/09/2022 [↑](#footnote-ref-4)
5. E' stato inoltre elaborato il principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) 1 "Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione e servizi connessi", basandosi sulla traduzione in lingua italiana del testo del principio internazionale ISQC 1 ed integrando tale testo con considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l'applicazione nell'ambito delle disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano. I soggetti iscritti al Registro dei revisori legali sono tenuti ad osservare tale principio nell'esercizio della revisione legale ai sensi del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39. [↑](#footnote-ref-5)
6. Ai sensi dell’articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106 …” *Al riordino e alla revisione organica della disciplina speciale e delle altre disposizioni vigenti relative agli enti del Terzo settore di cui al comma 1, compresa la disciplina tributaria applicabile a tali enti, mediante la redazione di un apposito codice del Terzo settore, secondo i principi e i criteri direttivi di cui all'articolo 20, commi 3 e 4, della legge 15 marzo 1997, n. 59, e successive modificazioni*” [↑](#footnote-ref-6)
7. Il D.Lgs. 39/2010 è la norma di riferimento per la revisione legale degli Enti del Terzo Settore ai sensi dell’ [art. 1 c. 1 lett. m,](https://mementopiu.it/document?id=1804486_5591900_1_DLT_____20100127000000000000039A0001S00)  contiene la definizione di **revisione legale**, intesa come la revisione contabile dei bilanci di esercizio e consolidato effettuata in conformità alle disposizioni del codice civile e del medesimo [D.Lgs. 39/2010](https://mementopiu.it/document?id=1804486_5591897_1_DLT_____20100127000000000000039) o, nel caso di revisione svolta in uno Stato membro della UE, effettuata in conformità delle disposizioni di attuazione della [Direttiva 2006/43/CE](https://mementopiu.it/document?id=201809_1124748_1_DIRCE___20060517000000000000043) (come modificata dalla [Direttiva 2014/56/UE](https://mementopiu.it/document?id=4167231_24130302_1_DIRCE___20140416000000000000056)). [↑](#footnote-ref-7)
8. Cfr. Art. 4 D.M. 15 settembre 2020 [↑](#footnote-ref-8)
9. Tra queste, si segnalano le Note n. 34/0012604 del 29/12/2017, n. 34/0010980 del 22/10/2020 e n. 34/0011560 del 2/11/2020, 29 dicenbre 2021 [↑](#footnote-ref-9)
10. Nella medesima Nota 19740 del 29 dicembre 2021, il Ministro del lavoro e delle politiche sociali ha inoltre specificato che “il bilancio relativo all’esercizio 2021 dovrà essere redatto secondo i modelli allegati al D.M. n. 39/2020 da parte degli ETS considerati nella loro accezione più generale, estesa quindi, in via transitoria, agli enti che, secondo quanto previsto dall’articolo 101, comma 3 del Codice, soddisfano il requisito della qualificazione quali enti del Terzo settore attraverso l’iscrizione ad uno dei registri preesistenti […] Tali registri sono espressamente elencati al comma 2 dello stesso articolo: si tratta dei “registri Onlus, Organizzazioni di volontariato e Associazioni di promozione sociale”. La citata Nota ha anche precisato che “la precettività delle disposizioni di cui all’articolo 13 del Codice si impone anche nei riguardi delle ONLUS: difatti, la previsione di cui all’articolo 101, commi 2 e 3 consente agli enti iscritti nell’anagrafe delle ONLUS di beneficiare delle agevolazioni previste non solo dalla normativa specifica di cui al d.lgs. 460/1997, ma anche dalle ulteriori previsioni, già vigenti, contenute nel Codice. [↑](#footnote-ref-10)
11. Al riguardo si veda Nota Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali - 02/11/2020- n. 11560 [↑](#footnote-ref-11)
12. Al riguardo si veda anche la Nota n. 1491 di aprile 2022 che indica le linee guida con le diverse ipotesi di prima applicazione del bilancio degli ETS. [↑](#footnote-ref-12)
13. Cfr Assirevi, documento di Ricerca n. 244 del 20 aprile 2022. [↑](#footnote-ref-13)
14. Al riguardo si veda Assirevi, Quaderno n. 4, Orientamenti interpretativi su alcuni aspetti del d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 del maggio 2011,in tema di formulazione della proposta motivata nel caso di prima nomina contestuale del collegio sindacale e del revisore delle S.r.l. [↑](#footnote-ref-14)
15. Ciò vale anche per la relazione dell’organo di controllo. [↑](#footnote-ref-15)
16. Lettera m), art. 1, D. Lgs 39/2010 “…*la revisione dei bilanci di esercizio o dei bilanci consolidati effettuata in conformità alle disposizioni del Codice civile e del presente decreto legislativo o, nel caso in cui sia effettuata in un altro Stato membro dell'Unione europea, alle disposizioni di attuazione della direttiva 2006/43/CE, come modificata dalla direttiva 2014/56/UE, vigenti in tale Stato membro;”* [↑](#footnote-ref-16)
17. I nuovi principi di revisione adottati con Determina della Ragioneria Generale dello Stato n. 219019 del 1° settembre 2022, sono stati tradotti ed elaborati dal CNDCEC con il supporto dell‘INRL, Assirevi, Consob, sulla base dell’ indirizzo del progetto dello IAASB “Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement”-«Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi»-, il cui esito è consistito nella nuova versione del documento internazionale ISA 315 (2019) che si riflette nel corrispondente principio ISA Italia e che ha reso necessaria un’attività di *conforming amendments* anche sugli altri principi. [↑](#footnote-ref-17)
18. Definizione di asserzione, ISA Italia 315, par. 12: “*Attestazioni, esplicite e no, relative alla rilevazione, quantificazione, presentazione ed esposizione in bilancio di informazioni che sono insite nella dichiarazione della direzione sul fatto che il bilancio è redatto in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile. Le asserzioni sono utilizzate dal revisore per prendere in considerazione le diverse tipologie di errori potenziali che possono verificarsi quando identifica e valuta i rischi di errori significativi e definisce le relative risposte di revisione*”. [↑](#footnote-ref-18)
19. Cfr. ISA Italia 315 Par. A14 “*Definire e svolgere le procedure di valutazione del rischio per acquisire elementi probativi a supporto dell’identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi in maniera imparziale può aiutare il revisore a identificare le informazioni potenzialmente contraddittorie, che possono a loro volta aiutare il revisore ad esercitare lo scetticismo professionale nell’identificare e valutare i rischi di errori significativ*i”. [↑](#footnote-ref-19)
20. Cfr. ISA Italia 315 Parr. A11–A18 [↑](#footnote-ref-20)
21. Cfr. ISA Italia Parr. A42-A47 [↑](#footnote-ref-21)
22. Cfr. Parr. Para. A56‒A67 [↑](#footnote-ref-22)
23. Cfr. ISA 315 Par. A 131 [↑](#footnote-ref-23)
24. Cfr. ISA Italia 315 Parr. A182–A183 [↑](#footnote-ref-24)
25. Cfr. Isa Italia 315 Parr. A237– A241 [↑](#footnote-ref-25)
26. Cfr. ISA Italia 200, par. 3(I) Relativamente al quadro normativo sull’informazione finanziaria con scopi di carattere generale, il legislatore italiano ha previsto che venga adottato, a seconda delle circostanze, uno dei due seguenti quadri di regole di redazione del bilancio:-le norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione; tali norme sono interpretate e integrate dai principi contabili italiani;-i principi contabili internazionali (“IFRS”) adottati dall’Unione Europea ed eventuali ulteriori provvedimenti normativi rilevanti. Qualora l’incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.lgs. 39/10 e tenuto conto del contenuto dell’art. 14, co. 2 dello stesso, il giudizio espresso dal revisore fa riferimento al fatto che il bilancio “fornisce una rappresentazione veritiera e corretta”. [↑](#footnote-ref-26)
27. Cfr. ISA Italia 200, Parr. A2-A11. [↑](#footnote-ref-27)
28. La forma del giudizio espresso dal revisore dipende dal quadro normativo sull’informazione finanziaria e dalle leggi o dai regolamenti applicabili. [↑](#footnote-ref-28)
29. Con riferimento al termine “recesso” convenzionalmente utilizzato nei principi di revisione, qualora l’incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.lgs. 39/10, l’art. 13 del medesimo Decreto e l’apposito regolamento attuativo disciplinano le circostanze di interruzione anticipata dell’incarico, vale a dire le circostanze di revoca, dimissioni dall’incarico e risoluzione del contratto. In particolare, i commi 3,4 dell’articolo 13 D. Lgs 39/2010 recitano: (comma 3) “*L'assemblea revoca l'incarico, sentito l'organo di controllo, quando ricorra una giusta causa, provvedendo contestualmente a conferire l'incarico a un altro revisore legale o ad altra società di revisione legale secondo le modalità di cui al comma 1. Non costituisce giusta causa di revoca la divergenza di opinioni in*

    *merito ad un trattamento contabile o a procedure di revisione*.”; (comma 4) “*Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati della revisione legale possono dimettersi dall'incarico, salvo il risarcimento del danno, nei casi e con le modalità definiti con regolamento dal Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Consob. In ogni caso, le dimissioni devono essere poste in essere in tempi e modi tali da consentire alla società sottoposta a revisione di provvedere altrimenti, salvo il caso d'impedimento grave e comprovato del revisore o della società di revisione legale. Il medesimo regolamento definisce i casi e le modalità in cui può risolversi consensualmente o per giusta causa il contratto con il quale è conferito l'incarico di revisione legale*” [↑](#footnote-ref-29)
30. Si veda capitolo 8, parte 3°. [↑](#footnote-ref-30)
31. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 stabilisce le regole e fornisce linee guida per determinare l’accettabilità del quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile. Il principio di revisione internazionale n. 800 tratta delle considerazioni specifiche applicabili quando il bilancio sia redatto in conformità ad un quadro normativo sull’informazione finanziaria per scopi specifici. [↑](#footnote-ref-31)
32. In alcuni ordinamenti giuridici, tuttavia, le leggi o i regolamenti applicabili possono richiedere che i revisori esprimano giudizi su altri aspetti specifici, quali l’efficacia del controllo interno, o la coerenza di una separata relazione sulla gestione con il bilancio. Sebbene i principi di revisione includano regole e linee guida relative a tali aspetti nella misura in cui questi siano pertinenti ai fini della formazione del giudizio sul bilancio, il revisore sarebbe tenuto a attuare del lavoro aggiuntivo se avesse l’ulteriore responsabilità di esprimere tali giudizi. [↑](#footnote-ref-32)
33. Al di fuori degli incarichi conferiti ai sensi del D. LGS 39/2010 si fa riferimento al Codice IESBA Il Codice IESBA fornisce il quadro concettuale che stabilisce l'approccio che il revisore è tenuto ad applicare quando identifica, valuta e gestisce i rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali. Negli incarichi di revisione contabile completa, revisione contabile limitata e negli altri incarichi di assurance, il Codice IESBA riporta gli International Independence Standards stabiliti per l’applicazione del quadro concettuale ai rischi di indipendenza relativi a tali incarichi. [↑](#footnote-ref-33)
34. Fa parte dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) indicati nel paragrafo 2(I) del principio internazionale (ISA Italia) n. 200 “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)”. [↑](#footnote-ref-34)
35. Cfr. seguono gli altri commi dell’art. 87 , “*3. I soggetti di cui al comma 1 che nell'esercizio delle attività di cui agli articoli 5 e 6 non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore all'importo stabilito dall'articolo 13, comma 2 possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste al primo comma, lettera a), il rendiconto di cassa di cui all'articolo 13, comma 2*. 4. In relazione all'attività commerciale esercitata, gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata. 5. Fatta salva l'applicazione dell'articolo 86, commi 5 e 8 , e fermi restando gli obblighi previsti dal titolo secondo del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, limitatamente alle attività non commerciali di cui agli articoli 5 e 6, non sono soggetti all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale.6. Gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono inserire all'interno del bilancio redatto ai sensi dell'articolo 13 un rendiconto specifico redatto ai sensi del comma 3 dell'articolo 48, tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all'articolo 79, comma 4, lettera a). Il presente comma si applica anche ai soggetti che si avvalgono del regime forfetario di cui all'articolo 86. 7. Entro tre mesi dal momento in cui si verificano i presupposti di cui all'articolo 79, comma 5, ai fini della qualificazione dell'ente del Terzo settore come ente commerciale, tutti i beni facenti parte del patrimonio dovranno essere compresi nell'inventario di cui all'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, con l'obbligo per il predetto ente di tenere le scritture contabili di cui agli articoli 14, 15, 16 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973. Le registrazioni nelle scritture cronologiche delle operazioni comprese dall'inizio del periodo di imposta al momento in cui si verificano i presupposti che determinano il mutamento della qualifica di cui all'articolo 79, comma 5, devono essere eseguite, in deroga alla disciplina ordinaria, entro tre mesi decorrenti dalla sussistenza dei suddetti presupposti. [↑](#footnote-ref-35)
36. Si veda paragrafo 1.3.1, capitolo 1. [↑](#footnote-ref-36)
37. Cfr. principio di revisione internazionale SA Italia 250 B), Par. A5 [↑](#footnote-ref-37)
38. Le regole per le modalità e la tempistica della predisposizione della documentazione dell’attività di revisione contabile del bilancio sono definite dal principio di revisione internazionale ISA Italia n. 230. [↑](#footnote-ref-38)
39. Cfr. Principio di revisione internazionale ISA Italia 300, Parr. A1-A3. [↑](#footnote-ref-39)
40. Cfr. ISA Italia 300 Parr. A8-A11 [↑](#footnote-ref-40)
41. Si veda capitolo 6. [↑](#footnote-ref-41)
42. Cfr. ISA Italia 300 Par. A12 – A14 [↑](#footnote-ref-42)
43. In vigore la 1° gennaio 2022 [↑](#footnote-ref-43)
44. Cfr. ISA Italia 330, Parr. A9-A18 [↑](#footnote-ref-44)
45. Cfr. ISA 330, Parr. A20-A24 [↑](#footnote-ref-45)
46. CFR ISA Italia 330, Par. A25 [↑](#footnote-ref-46)
47. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 richiede che la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni da parte del revisore sia svolta valutando il rischio intrinseco e il rischio di controllo. Il revisore valuta il rischio intrinseco valutando la probabilità e l'entità di un errore considerando con quali modalità e in che misura i fattori di rischio intrinseco influenzano la possibilità che asserzioni rilevanti contengano errori. I rischi identificati e valutati da parte del revisore, incluse le motivazioni degli stessi, possono influenzare sia la tipologia di procedure di revisione da svolgere, sia la loro combinazione. Ad esempio, quando il rischio identificato e valutato è alto, il revisore può richiedere conferma della completezza delle clausole di un contratto alla controparte, oltre ad esaminare il documento. Inoltre, alcune procedure di revisione possono essere più appropriate per determinate asserzioni che per altre. Per esempio, per quanto riguarda i ricavi, le procedure di conformità possono fronteggiare meglio i rischi di errori significativi identificati e valutati relativi all’asserzione della completezza, mentre le procedure di validità possono fronteggiare meglio i rischi di errori significativi identificati e valutati relativi all’asserzione della manifestazione. [↑](#footnote-ref-47)
48. Il principio di revisione internazionale ISA Italia 315, al paragrafo 37, contiene ulteriori linee guida sulla riconsiderazione della valutazione del rischio da parte del revisore [↑](#footnote-ref-48)
49. Cfr. ISA Italia 330, Par. A63-64 [↑](#footnote-ref-49)
50. Il principio ISA Italia 700 tratta della responsabilità del revisore per la formazione del giudizio sul bilancio e della forma e del contenuto della relazione di revisione emessa in esito alla revisione contabile del bilancio. si applica per scopi di carattere generale ed è redatto per tale contesto. Il principio tiene conto delle norme relative alla relazione di revisione contenute nell’art. 14 del D. Lgs 39//10, così come modificato dal D. Lgs 135/16, e nell’art. 10 del Regolamento (UE) 537/14.

    Altri principi trattano delle considerazioni specifiche: l’ISA 800 tratta dei casi in cui il bilancio sia predisposto in conformità ad un quadro normativo sull’informazione finanziaria con scopi specifici; l’ISA 805 tratta delle considerazioni specifiche riguardanti la revisione contabile di un singolo prospetto di bilancio, ovvero di uno specifico elemento, conto o voce del prospetto. Il principio ISA 700 si applica anche alle revisioni contabili alle quali si applicano i principi ISA 800 e 805. [↑](#footnote-ref-50)
51. Cfr. Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo 11 [↑](#footnote-ref-51)
52. Cfr. “definizioni” , par. 7, ISA Italia 700, il quadro normativo sull’informazione finanziaria si configura al fine di soddisfare le comuni esigenze di informazione finanziaria di una vasta gamma di utilizzatori. Può essere un quadro basato sulla corretta rappresentazione ovvero un quadro basato sulla conformità. Il termine quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione è utilizzato quando si fa riferimento ad un quadro normativo sull’informazione finanziaria che richieda la conformità alle disposizioni del quadro normativo stesso ed inoltre: i. riconosca esplicitamente o implicitamente che, per conseguire una corretta rappresentazione del bilancio, può essere necessario che la direzione fornisca informazioni ulteriori rispetto a quelle specificatamente richieste dal quadro normativo di riferimento; ovvero, ii. riconosca esplicitamente che, per conseguire una corretta rappresentazione del bilancio, può essere necessario che la direzione deroghi ad una disposizione del quadro normativo. Si presume che tali deroghe siano necessarie soltanto in circostanze estremamente rare. Il termine “quadro normativo basato sulla conformità” è utilizzato per fare riferimento ad un quadro normativo sull’informazione finanziaria che richieda la conformità alle disposizioni del quadro normativo ma che non riconosca gli aspetti soprammenzionati ai punti i) o ii). [↑](#footnote-ref-52)
53. Il principio di revisione internazionale ISA Italia n. 701 - “comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione di revisione indipendente” - tratta della responsabilità del revisore relativamente alla comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione di revisione. I principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 705 – “Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente”- e 706 –“Richiami d’informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione di revisione indipendente”- trattano della forma e del contenuto della relazione di revisione nei casi in cui il revisore esprima nella relazione di revisione un giudizio con modifica o vi inserisca un richiamo d’informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti. Anche altri principi di revisione internazionali contengono regole di reportistica applicabili nella fase di emissione della relazione di revisione [↑](#footnote-ref-53)
54. Come per le imprese e le società i soci dell’impresa o della società. [↑](#footnote-ref-54)
55. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.260 utilizza il termine "responsabili delle attività di governance" per descrivere la persona (le persone) o l'organizzazione (le organizzazioni) con la responsabilità della supervisione dell'impresa ed esamina le diverse strutture di governance in base agli ordinamenti giuridici e alle tipologie di impresa. [↑](#footnote-ref-55)
56. Cfr. ISA Italia 700, par. 33(I) “Alla luce dell’articolato contesto giuridico esistente, nel descrivere le responsabilità di cui al precedente paragrafo 33 a), la relazione di revisione farà riferimento alle responsabilità degli amministratori o del consiglio di gestione nel caso di società ovvero alle responsabilità degli organi di amministrazione nel caso degli ETS, 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”. [↑](#footnote-ref-56)
57. Cfr. Principio di revisione ISA Italia 570, par. 2 [↑](#footnote-ref-57)
58. Cfr. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 richiede al revisore di concordare le responsabilità della direzione in una lettera di incarico o in altra forma idonea di accordo scritto.33 A tal fine, il suddetto principio di revisione consente una certa flessibilità, precisando che, qualora le leggi o i regolamenti prescrivano le responsabilità della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance in merito all’informativa finanziaria, il revisore può stabilire che le leggi o i regolamenti includono responsabilità che, secondo il suo giudizio professionale, siano di fatto equivalenti a quelle previste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 [↑](#footnote-ref-58)
59. Cfr. ISA Italia 700 par. 33 [↑](#footnote-ref-59)
60. Cfr. ISA Italia 700, parr. Rif.: Parr. A50-A50(I)) [↑](#footnote-ref-60)
61. Si vedano i paragrafi 52–53 e le relative linee guida ai paragrafi A78–A84, ISA ITALIA 700. [↑](#footnote-ref-61)
62. Al riguardo, in generale le leggi o i regolamenti possono non prevedere che le informazioni supplementari siano oggetto di revisione contabile e la direzione può decidere di chiedere al revisore di non includere tali informazioni nell’ambito della revisione contabile del bilancio. [↑](#footnote-ref-62)
63. Principio di revisione internazionale ISA Italia 720 “Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni” [↑](#footnote-ref-63)
64. Si ricorda che, la legge delega (L. 106/2016, art. 4, co. 1 lett. g) differenzia la redazione del bilancio secondo le dimensioni economiche dell’ETS e con un approccio modulare che analizza distintamente gli adempimenti degli gli ETS “non piccoli” da quelli “piccoli”. [↑](#footnote-ref-64)
65. Art. 13 CTS “*1. Gli enti del Terzo settore devono redigere il bilancio di esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale, con l'indicazione, dei proventi e degli oneri, dell'ente, e dalla relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.*

    *2. Il bilancio degli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro può essere redatto nella forma del rendiconto per cassa.*

    *3. Il bilancio di cui ai commi 1 e 2 deve essere redatto in conformità alla modulistica definita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il consiglio nazionale del Terzo settore”.* [↑](#footnote-ref-65)
66. cfr. D’Angelo P., Analisi empirica sugli schemi di bilancio di alcune associazioni del Terzo settore, in Terzo settore, non profit e cooperative, n. 1, 2019. [↑](#footnote-ref-66)
67. secondo criteri e limiti definiti con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sentita la Cabina di regia di cui all'articolo 97. [↑](#footnote-ref-67)
68. Art. 13, comma 4, [↑](#footnote-ref-68)
69. Si deve notare un distinguo rispetto alle “zone di elasticità” previste dalle disposizioni del Codice civile per le società di cui all’art. 2423-ter, c.c. Le società, infatti (i) possono suddividere e raggruppare le voci precedute da numeri arabi (e per la dottrina prevalente, per deduzione, anche quelle precedute da lettere minuscole) e (ii) devono adattare o aggiungere sempre le voci precedute da numeri arabi, in termini generali, per fornire una visione più chiara dell’attività svolta. [↑](#footnote-ref-69)
70. cfr. Bozza E., Il nuovo bilancio degli Enti del Terzo settore, 2020. [↑](#footnote-ref-70)
71. Si veda Ponzanelli G., Le non profit organizations, Giuffrè, Milano, 1985; Gli enti collettivi senza scopo di lucro, Giappichelli, Torino, 2000. [↑](#footnote-ref-71)
72. Il Modello contempla la possibilità che possano essere realizzati anche ricavi distinguendo ricavi, rendite e proventi. [↑](#footnote-ref-72)
73. L’idea originaria della scelta, contrapposta a quella che vuole lo schema di esposizione della gestione del periodo articolato in forma scalare, risiede nella constatazione che, non esistendo spesso una naturale correlazione tra costi sostenuti e ricavi realizzati, la rappresentazione scalare, che ha come esigenza informativa primaria l’indicazione di risultati parziali, perde di significato. [↑](#footnote-ref-73)
74. È evidentemente che questa logica risulta utile per distinguere le attività di interesse generale ex art. 5 del CTS; area delle attività diverse, ex art. 6 del CTS; area della raccolta fondi ex art. 7 del CTS; area patrimoniale-finanziaria e area di supporto generale. [↑](#footnote-ref-74)
75. Costi e oneri/Ricavi, rendite e proventi da attività diverse– componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività diverse di cui all’articolo 6 del decreto legislativo 2 agosto 2017, n. 117 e s.m.i., indipendentemente dal fatto che queste siano state svolte con modalità non commerciali o commerciali. [↑](#footnote-ref-75)
76. Costi e oneri/Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi – componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività di raccolta fondi occasionali e non occasionali di cui all’articolo 7 del decreto legislativo 2 agosto 2017, n. 117 e s.m.i. [↑](#footnote-ref-76)
77. Costi e oneri/Ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali– componenti negativi/ positivi di reddito derivanti da operazioni aventi natura di raccolta finanziaria/generazione di profitti di natura finanziaria e di matrice patrimoniale, primariamente connessa alla gestione del patrimonio immobiliare, laddove tale attività non sia attività di interesse generale ai sensi dell’articolo 5 del decreto legislativo 2 agosto 2017, n. 117 e s.m.i. Laddove si tratti invece di attività di interesse generale, i componenti di reddito sono imputabili nell’area A del rendiconto gestionale. [↑](#footnote-ref-77)
78. Esempio: se l’ente ha proventi da interessi generali per 2milioni di euro ed ha ratei e risconti attivi per €50, la descrizione della composizione dei risconti potrebbe paradossalmente essere controproducente ai fini della leggibilità dell’informativa, poiché potrebbe distogliere l’attenzione del lettore dalle informazioni “importanti. [↑](#footnote-ref-78)
79. La prassi ha, poi, già evidenziato la possibilità di rappresentare in modo più dettagliato la gestione dei fondi vincolati, così da poter rappresentare anche la gestione di eventuali singoli (importanti) progetti intrapresi dall’organizzazione [↑](#footnote-ref-79)
80. SFAS 117 “This Statement establishes standards for general-purpose external financial statements provided by a not-for-profit organization. Its objective is to enhance the relevance, understandability, and comparability of financial statements issued by those organizations. It requires that those financial statements provide certain basic information that focuses on the entity as a whole and meets the common needs of external users of those statements. [↑](#footnote-ref-80)
81. Sulle tipicità delle organizzazioni di volontariato alla luce della riforma del Terzo settore, si veda Di Bella M., Le particolari categorie di enti del Terzo settore, Organizzazioni di volontariato e Associazioni di promozione sociale, 2012; Donati F. e Sanchini F., Il Codice del Terzo settore, Giuffrè, Milano, 2019. [↑](#footnote-ref-81)
82. Si deve, infatti, ricordare che le organizzazioni di volontariato si serviranno dei dati relativi all’apporto dei volontari anche per giustificare la propria iscrizione nella pertinente sezione del Runts. Alle ODV e alle APS spetta, di “dimostrare nello svolgimento della propria attività sociale ed in modo prevalente l’attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati” (art. 32, co. 1, e art. 35, co. 1, CTS); “…il numero dei lavoratori impiegati nell’attività non può essere superiore al cinquanta per cento del numero dei volontari” (art. 36, co. 1 del CTS). Si ritiene che tali informazioni potrebbero rientrare per ODV e APS tra quelle complementari da riportare in bilancio. Il dato sul numero dei volontari dovrà essere completato dal numero di ore di volontariato prestate nel corso dell’esercizio, poiché tale dato risulta fondamentale nel caso in cui l’ente desideri riportare il valore dell’apporto dei volontari all’organizzazione quale informativa dei componenti figurativi. Tali informazioni, in quanto funzionali al pertinente calcolo, saranno riportate nella sezione informativa dedicata, appunto, al calcolo del valore all’apporto dell’attività volontaristica. Cfr. Pozzoli, M., “Il bilancio degli enti del terzo settore”, Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti Esperti Contabili, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, novembre 2020. [↑](#footnote-ref-82)
83. Cfr. Glossario decreto MLPS: per parti correlate si intende: ogni persona o ente in grado di esercitare il controllo sull’ente. Il controllo si considera esercitato dal soggetto che detiene il potere di nominare o rimuovere la maggioranza degli amministratori o il cui consenso è necessario agli amministratori per assumere decisioni; ogni amministratore dell’ente; ogni società o ente che sia controllato dall’ente (ed ogni amministratore di tale società o ente). Per la nozione di controllo delle società si rinvia a quanto stabilito dall’art. 2359 del Codice civile, mentre per la nozione di controllo di un ente si rinvia a quanto detto al punto precedente; ogni dipendente o volontario con responsabilità strategiche; ogni persona che è legata ad una persona, la quale è parte correlata all’ente [↑](#footnote-ref-83)
84. Il testo di legge richiede che dal rendiconto sulle raccolte debbano risultare “le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all’articolo 79, comma 4, lettera a)”. Ciò significa che nel bilancio dovranno essere esposte le rendicontazioni delle specifiche raccolte occasionali [↑](#footnote-ref-84)
85. Cfr. Tooley S., Hooks I., Accounting for Volunteers Enhancing Organizational Accountability and Legitimacy. Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly, 2020. [↑](#footnote-ref-85)
86. Il decreto Ministeriale specifica anche che tra i costi complessivi rientrano: - i costi figurativi relativi ai volontari non occasionali (art. 17, co. 1 del Cts); - le erogazioni gratuite di denaro e le dismissioni gratuite di beni e servizi per il loro valore normale; - la differenza tra valore normale di beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell’attività statutaria e il costo effettivo di acquisto [↑](#footnote-ref-86)
87. A tale proposito bisogna dire che, anche la Commissione europea si sta attivando perché quello dell’UE non rimanga un riconoscimento astratto degli ETS, ma si traduca concretamente anche in politiche economiche e fiscali adatte alla natura dell’economia sociale; Cfr. articolo sul Fisco “Orlando: l'Europa riconosca la specificità delle imprese del Terzo settore” 18 giugno 2021. [↑](#footnote-ref-87)
88. Cfr. OIC 35 par.5 ”I destinatari primari delle informazioni del bilancio del terzo settore sono coloro che forniscono o potenzialmente intendono fornire risorse anche sotto forma di donazioni, contributi o tempo (volontari) senza nessuna aspettativa di un ritorno e i beneficiari dell’attività svolta dagli enti del Terzo Settore. Il bilancio deve fornire informazioni utili a soddisfare le esigenze informative di tali destinatari”. [↑](#footnote-ref-88)
89. Cfr. OIC 35 par. 6 “L’organo di amministrazione per verificare la sussistenza del postulato della continuità aziendale effettua una valutazione prospettica della capacità dell’ente di continuare a svolgere la propria attività per un prevedibile arco temporale futuro, relativo a un periodo di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio. Tale valutazione può essere effettuata predisponendo un budget che dimostri che l’ente ha, almeno per i dodici mesi successivi alla data di riferimento del bilancio, le risorse sufficienti per svolgere la propria attività rispettando le obbligazioni assunte”. [↑](#footnote-ref-89)
90. Cfr. Il Principio Contabile OIC 9 individua la corretta determinazione delle perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali e definisce inoltre il concetto di valore recuperabile e di *fair value*. Le immobilizzazioni materiali e immateriali possono essere soggette, nel corso della loro vita utile, a perdite durevoli di valore intese come la diminuzione di valore recuperabile di un’immobilizzazione inferiore rispetto al suo valore netto contabile, nell’ottica d’osservazione di lungo periodo. L’Organismo italiano di contabilità, con il Principio Contabile OIC 9, ai fini della corretta rappresentazione in bilancio del valore delle immobilizzazioni materiali ed immateriali, spiega come trattare contabilmente le perdite durevoli di valore nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa. (Le perdite durevoli di valore sono rilevate nel conto economico nella voce B10 c) “altre svalutazioni delle immobilizzazioni”. I ripristini di valore sono rilevati nella voce A5 “altri ricavi e proventi”). [↑](#footnote-ref-90)
91. Si ricorda che l'espressione fair value*, fv*, è inglese, e significa ‘valore equo' e viene definito come: una stima razionale e imparziale del prezzo di un bene o servizio tenendo conto di fattori come la scarsità, l'utilità il rischio, il costo di produzione o di rimpiazzo, cioè di tutti quegli elementi che la teoria del valore usa per determinare il prezzo di un bene. Di solito il *fv* è il prezzo di mercato. Anche se vi sono circostanze in cui il prezzo di mercato non corrisponde alla definizione di *fv*, il prezzo di mercato è generalmente accettato, in mancanza di alternative. Ma vi sono casi in cui il mercato non esiste, o in cui il fv non è desumibile dal prezzo di mercato. Il primo caso si può avere, per esempio, nella recente crisi dei mutui, quando i mercati di vari tipi di Abs o di Cdo si inaridirono e, data la mancanza di liquidità, non era più possibile assegnare prezzi a quei titoli. Il secondo caso si può avere nelle proposte di fusioni fra due imprese, quando le possibili sinergie influenzano il prezzo che l'impresa acquirente è disposta a pagare. In questi casi entra in gioco il *fv* e la valutazione soggettiva che viene data alle componenti del *fv* rappresenta la migliore rappresentazione possibile del valore del bene in oggetto; Cfr. A. Amaduzzi, “Dal costo al fair value. Il nuovo approccio IASB” Franco Angeli, 2010. [↑](#footnote-ref-91)
92. Cfr. Par. 10 dell’OIC 35. [↑](#footnote-ref-92)
93. Anche il Glossario del decreto ministeriale li definisce sulla base dei due presupposti: arricchimento del beneficiario e spirito di liberalità. [↑](#footnote-ref-93)
94. Vedi allegato C del Decreto Ministeriale che definisce gli schemi fissi [↑](#footnote-ref-94)
95. Al riguardo l’OIC 35 specifica che, non si deve confondere l’acquisto ad un “prezzo simbolico” con l’acquisto ad un prezzo “significativamente inferiore” al valore di mercato. Ciò in quanto la locuzione “significativamente inferiore” è riferita ad un prezzo fortemente scontato, mentre quella di “prezzo simbolico” è riferita ad un prezzo pressoché irrisorio [↑](#footnote-ref-95)
96. Il valore di iscrizione in bilancio “l’importo assegnato a seguito della pubblicazione dell’elenco finale dei beneficiari, delle preferenze espresse e del valore del contributo del 5 per mille assegnati secondo quanto riportato nel sito dell’Agenzia delle entrate.” [↑](#footnote-ref-96)
97. Cfr. art. 8, D. lgs 460/1997. [↑](#footnote-ref-97)
98. *Cfr. Art. 20, DPR 600/73, comma 2, ”Indipendentemente alla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario, gli enti non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito e separato rendiconto tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 22, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione indicate nell'articolo 108, comma 2-bis, lettera a), testo unico delle imposte sui redditi, approvato”.* [↑](#footnote-ref-98)
99. Cfr. comma 3, art. 48, CTS, “…*I rendiconti e i bilanci di cui agli articoli 13 e 14 e i rendiconti delle raccolte fondi svolte nell'esercizio precedente devono essere depositati entro il 30 giugno di ogni anno. Entro trenta giorni decorrenti da ciascuna modifica, devono essere pubblicate le informazioni aggiornate e depositati gli atti di cui ai commi 1e 2, incluso l'eventuale riconoscimento della personalità giuridica*”. [↑](#footnote-ref-99)
100. Per approfondimenti si veda G.M. Colombo, M. Setti, Terzo settore Aspetti civilistic, contabili e fiscali, Ipsoa guide operative, Milano 2020, pag. 181. [↑](#footnote-ref-100)
101. Il decreto ministeriale definisce il fondo di dotazione dell’ente come “il fondo di cui l’ente del Terzo settore può disporre al momento della sua costituzione”. [↑](#footnote-ref-101)
102. Come definite dall’art. 5, CTS. [↑](#footnote-ref-102)
103. Il legislatore con il Dl Semplificazioni è intervenuto di fatto integrando talune lacune dell’impianto normativo negli aspetti definitori e variando i parametri quantitativi, in particolare: 1. aggiunge un nuovo periodo al comma 2 dell’articolo 79 prevedendo che :“ *i costi effettivi sono determinati computando, oltre ai costi diretti, tutti quelli imputabili alle attività di interesse generale e, tra questi, i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari*”;2. modifica il parametro di confronto con i ricavi, dal 5 per cento al 6 per cento; 3. prevede un lasso di tempo più lungo da due periodi consecutivi a tre periodi consecutivi, per il monitoraggio della qualifica di (*non*)commercialità; 4. integra il primo periodo del comma 4, che diventa “*Non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore di natura non commerciale ai sensi del comma 5*”; 5. integra e adegua il comma 5 *– ter* , adeguandolo al secondo comma, articolo 104 del Codice;6. integra e adegua il terzo periodo del comma 6 al comma 2 e 2 bis. [↑](#footnote-ref-103)
104. Cfr Nota MLPS n. 17146, del 15.11.2022, quesito C. [↑](#footnote-ref-104)
105. Cfr. D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, Principio ISA Italia 315 [↑](#footnote-ref-105)
106. Nella prassi internazionale, si ricorda che il Principio IFRS 15 “Ricavi provenienti da contratti con i clienti”, prevede ai paragrafi 22-30 delle precise regole per l’identificazione delle obbligazioni di fare (il primo step del c.d. *five step approach*). In particolare, il principio internazionale prevede che l’entità debba valutare, sulla base del contratto con il cliente, ogni promessa di trasferire al cliente un bene o un servizio distinto o una serie di beni o servizi distinti che sono sostanzialmente simili e che seguono lo stesso modello di trasferimento al cliente; tali promesse costituiscono le obbligazioni di fare. L’IFRS 15 detta poi delle linee guida per la distinzione dei beni o dei servizi promessi. In particolare, al paragrafo 27, l’IFRS 15 prevede che il bene od il servizio promesso al cliente sia distinto se sono soddisfatti entrambi i seguenti criteri: il cliente può usufruire del bene o servizio o preso singolarmente o in combinazione con altre risorse facilmente disponibili per il cliente e la promessa di trasferire il bene o servizio è distinta nell’ambito del contratto. [↑](#footnote-ref-106)
107. Vedi capitolo 9 [↑](#footnote-ref-107)