

# **NOVITÀ NORMATIVE SUI PRINCIPI CONTABILI ED IMPATTI SULLA REVISIONE LEGALE**

- **I bilanci semestrali:**

- i. **OIC 30: milestones del nuovo principio**
- ii. **La relazione di revisione dei bilanci semestrali**

# OIC 30 – Bilanci intermedi

- Il **17 settembre 2024** l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) aveva **pubblicato in consultazione** una nuova versione del Principio che disciplina la redazione dei bilanci intermedi, l'OIC 30.



17 SETTEMBRE 2024

**OIC pubblica in consultazione  
la bozza del Principio contabile  
OIC 30 – Bilanci Intermedi**

Data scadenza: 18/11/2024

L'OIC pubblica in consultazione la bozza del  
Principio contabile OIC 30 Bilanci intermedi.

News

**LEGGI TUTTO →**

# OIC 30 – Bilanci intermedi

- La nuova versione destinata a sostituire quella in vigore dal 2006 ha introdotto chiarimenti tecnici e importanti aggiornamenti in linea con l'evoluzione normativa e operativa delle imprese italiane.
- Dopo la fase di consultazione, terminata il 18 novembre 2024, il Principio è stato approvato in via definitiva e pubblicato l'11 giugno 2025, segnando l'adozione ufficiale del nuovo testo dell'OIC 30.
- Il Principio contabile disciplina i criteri di rilevazione, classificazione, valutazione e informativa del **bilancio intermedio**.
- I bilanci intermedi, o anche infrannuali, offrono una rappresentazione patrimoniale, economica e finanziaria riferita a una data che cade nel corso dell'esercizio e non al termine dello stesso.



# OIC 30 – Bilanci intermedi

- Data di applicazione:

La versione definitiva dell'OIC 30 si applica ai bilanci intermedi relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2026.

È ammessa l'applicazione anticipata già per gli esercizi con inizio dal 1° gennaio 2025.

# OIC 30 – Bilanci intermedi

- Il progetto di revisione dell'OIC 30 Bilanci Intermedi ha riguardato sia la **struttura** che il **contenuto** del principio contabile.
- L'aggiornamento della **struttura** si è reso necessario per **adeguare** lo standard **all'evoluzione** che hanno avuto i **principi contabili nazionali** nel corso degli anni.
- In alcune circostanze, infatti, i bilanci intermedi sono specificatamente prescritti da norme di legge o regolamenti e quindi obbligator, in altre situazioni sono redatti volontariamente, semplicemente per finalità gestionali e quindi per utilità o convenienza dell'imprenditore stesso.
- L'aggiornamento del contenuto del Principio si è resa necessaria per tenere conto dell'**evoluzione**, che nel corso del tempo, ha interessato la disciplina del bilancio e dei principi contabili nazionali a esso correlati. L'obiettivo è stato quello di offrire uno strumento di riferimento chiaro, coerente e facilmente applicabile dalle imprese di tutte le dimensioni, favorendo la comparabilità delle informazioni e la trasparenza nei confronti del mercato.

# OIC 30 – Bilanci intermedi

- Il principio contabile OIC 30 disciplina i criteri di rilevazione, classificazione, valutazione e informativa di un bilancio intermedio.
- L'obiettivo del bilancio intermedio è fornire informazioni circa l'**evoluzione della gestione aziendale in corso d'esercizio**, riguardo alla **situazione patrimoniale e finanziaria della società e al risultato economico del periodo** intermedio.
- Il principio si applica alle società che sono tenute per legge, o scelgono volontariamente, di pubblicare un bilancio intermedio, ivi incluso il bilancio consolidato intermedio.

## OIC 30 – Bilanci intermedi

- I criteri di redazione del bilancio sono applicati considerando il periodo contabile intermedio come un **autonomo “esercizio”**, ancorché di durata inferiore all’anno.
- Sulla base di tale assunto la bozza esplicita che l’**eventuale svalutazione dell’avviamento** effettuata in un bilancio intermedio non possa essere ripristinata in un successivo bilancio, come previsto per il bilancio d’esercizio dall’OIC 24 Immobilizzazioni immateriali.
- Così come un **costo per il quale non sussistono le condizioni per essere capitalizzato** alla fine del periodo intermedio è rilevato a conto economico e non può essere ripreso e capitalizzato nell'attivo dello stato patrimoniale nei successivi bilanci intermedi o di esercizio.

# OIC 30 – Bilanci intermedi

- La nuova versione di principio disciplina unicamente i temi tecnico-contabili dei bilanci intermedi e prevede regole per la redazione dei bilanci intermedi differenziate a seconda della **categoria dimensionale** di appartenenza sulla falsariga della disciplina del bilancio di esercizio.
- In continuità con l'attuale versione dell'OIC 30, il contenuto del principio si basa sull'assunto che i bilanci intermedi sono redatti utilizzando gli stessi criteri di redazione del bilancio d'esercizio (o consolidato);
- Al fine di **agevolare la redazione del primo bilancio intermedio** è stato precisato che la società che redige per la prima volta il bilancio intermedio può non presentare i dati comparativi del conto economico e del rendiconto finanziario.

# OIC 30 – Bilanci intermedi

- **La principale indicazione operativa** contenuta nella nuova versione dell'OIC 30 – Bilanci Intermedi che l'Organismo Italiano di Contabilità ha posto in consultazione, riguarda il fatto che le imposte intermedie sul reddito vanno determinate applicando all'utile semestrale prima delle imposte l'aliquota fiscale annua effettiva stimata.
- Le imposte, dunque, vanno determinate applicando all'utile semestrale prima delle imposte l'aliquota fiscale annua effettiva rappresentata dalla **stima dell'incidenza dell'onere fiscale annuale** (corrente e differito) **sul risultato civilistico annuale ante imposte.** Per esempio, le differenze permanenti e le imposte anticipate precedentemente non rilevate che diventano ragionevolmente certe nel periodo sono allocate a conto economico pro-quota in base al rapporto tra reddito ante imposte stimato del periodo intermedio e quello di fine esercizio.
- Questa disposizione assicura che non si verifichino significative differenze tra l'aliquota fiscale effettiva che risulta dal bilancio intermedio rispetto a quella del bilancio di fine esercizio.

# OIC 30 – Bilanci intermedi

- Le appendici A e B
  - Accompagnano ma non sono parte integrante dell'OIC 30
  - Forniscono alcuni esempi di contabilizzazione delle imposte nei bilanci intermedi.
- Gli esempi:
  - hanno il solo scopo di illustrare il meccanismo di calcolo delle imposte ai fini dei bilanci intermedi
  - le aliquote utilizzate sono per semplicità determinate in misura pari al **40%**.

# OIC 30 – Bilanci intermedi

## ➤ APPENDICE A - CASI APPLICATIVI

### ▪ Ammortamento delle immobilizzazioni

- Gli ammortamenti di un periodo intermedio sono rilevati **solo sulle immobilizzazioni**, materiali e immateriali, **possedute durante quel periodo intermedio. Non si tengono** in considerazione acquisizioni di attività o cessioni **pianificate per una data successiva** al termine del periodo intermedio.
- In coerenza con la disciplina del bilancio di esercizio, l'ammortamento delle immobilizzazioni acquisite durante il periodo intermedio **inizia nel momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso** ed è calcolato per la durata residua del periodo intermedio.
- **E' ammissibile l'utilizzo ai fini dell'ammortamento della metà dell'aliquota** normale per i beni acquisiti nel corso del periodo intermedio, se la quota d'ammortamento così ottenuta non si discosta significativamente dalla quota calcolata a partire dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso.
- Nel caso di **alienazione**, perdita o comunque dismissione di un bene immobilizzato nel corso del periodo intermedio, la società calcola l'ammortamento relativo alla **frazione dell'esercizio** nel quale il bene è stato utilizzato e quindi determina la plusvalenza o minusvalenza al netto di tale quota di ammortamento.

# OIC 30 – Bilanci intermedi

## ▪ Costi di manutenzione ordinaria

- I costi di manutenzione ordinaria sono rilevati a conto economico nel periodo amministrativo in cui sono sostenuti. Pertanto, i costi per interventi **programmati di manutenzione ordinaria, che si prevede saranno sostenuti in un periodo successivo, non possono essere accantonati nel bilancio intermedio**, salvo il caso in cui esista alla chiusura di tale bilancio un'obbligazione certa, in forza di un vincolo contrattuale o di legge.

## ▪ Costi di sviluppo

- La società applica la definizione e i principi di rilevazione dei costi di sviluppo in un periodo intermedio nello stesso modo di quelli adottati per il periodo annuale. I costi sostenuti prima che siano soddisfatti i requisiti di **rilevazione dei costi di sviluppo previsti dall'OIC 24** sono rilevati come costo del periodo intermedio.

# OIC 30 – Bilanci intermedi

## ▪ Fondi rischi ed oneri

- Gli accantonamenti ai fondi per rischi e oneri sono rilevati nel bilancio intermedio se sono soddisfatti alla chiusura di tale bilancio i requisiti previsti per la loro iscrizione dall'OIC 31 “Fondi per rischi ed oneri e TFR”. L'importo dell'accantonamento da effettuarsi è determinato facendo riferimento alla miglior stima dei costi alla data del bilancio intermedio, ivi incluse le spese legali determinabili in modo non aleatorio ed arbitrario, necessarie per fronteggiare la sottostante passività, certa o probabile. A tale data, si procede all'aggiornamento dell'importo dei fondi rischi ed oneri iscritti nell'ultimo bilancio, di esercizio o intermedio, della società.

## ▪ Incentivi e premi di risultato

- **Gli incentivi e i premi di risultato possono essere erogati al raggiungimento di determinati risultati futuri.** Questi corrispettivi aggiuntivi sono inclusi nel prezzo complessivo del contratto di vendita del periodo intermedio **solo se entro la chiusura di tale periodo sono ragionevolmente certi**. La società valuta la ragionevole certezza sulla base dell'esperienza storica, di elementi contrattuali e di dati previsionali.

# OIC 30 – Bilanci intermedi

## ▪ Rimanenze di magazzino

- Le rimanenze di magazzino alla chiusura del periodo intermedio sono valutate **con gli stessi criteri** adottati per il bilancio di esercizio e quindi al minore tra il costo e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato.
- Il costo delle rimanenze è determinato alla fine del periodo intermedio utilizzando **le stesse configurazioni di costo** (costo specifico, fifo, lifo, medio ponderato) di fine esercizio.
- Le rimanenze sono oggetto di svalutazione in bilancio quando il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato è minore del relativo valore contabile. **Se nel periodo intermedio** vengono meno, in tutto o in parte, i presupposti della svalutazione effettuata in un periodo precedente, per effetto dell'aumento del valore di realizzazione desumibile dal mercato, **la rettifica di valore effettuata è annullata nei limiti del costo originariamente sostenuto.**

# OIC 30 – Bilanci intermedi

- **Sconti quantità determinati a fine anno**

- I contratti di vendita possono prevedere il riconoscimento di sconti commisurati al superamento di certi volumi di vendita realizzati annualmente con il cliente. Nel bilancio intermedio la società **stimerà in base all'esperienza storica e/o ad elaborazioni statistiche** se i volumi di vendita con il cliente attesi a fine anno sono tali da far applicare lo sconto pattuito nel contratto. Se non si prevede che si verifichino a fine anno le condizioni per applicare lo sconto, il ricavo di vendita è rilevato a conto economico senza tenere conto dello sconto. Viceversa, se si prevede che si verifichino tali condizioni, si rileva il ricavo di vendita a conto economico al netto della pertinente quota parte dello sconto atteso.

# OIC 30 – Bilanci intermedi

## ▪ Svalutazione delle immobilizzazioni

- Nel bilancio intermedio, quando **il valore recuperabile di un'immobilizzazione risulti inferiore al suo valore contabile**, la società rileva l'immobilizzazione a tale minor valore. La differenza è imputata nel conto economico come **perdita durevole di valore**.
- Nel bilancio intermedio si applica la procedura di determinazione della **perdita di valore del bilancio di esercizio** e quindi la società procede prima a verificare l'esistenza di indicatori di potenziali perdite e, qualora risultino presenti indicatori di perdita, determina il valore recuperabile (maggiore tra il valore d'uso e il fair value) da confrontare con il valore netto contabile dell'immobilizzazione

# OIC 30 – Bilanci intermedi

## APPENDICE B - ESEMPI DI CONTABILIZZAZIONE DELLE IMPOSTE NEI BILANCI INTERMEDI

### ESEMPIO n. 1 - Utile nel primo periodo intermedio compensato da perdite nei successivi

- Si ipotizza un'aliquota fiscale annua effettiva (IRES + IRAP) pari al 40% e periodi intermedi di durata semestrale.

	<i>1° semestre</i>	<i>2° semestre</i>	<i>Totale</i>
Risultato ante imposte	8.000	(4.000)	4.000
Differenze temporanee e permanenti			0
Imponibile			4.000
Imposte correnti e differite	3.200	(1.600)	1.600
Aliquota effettiva	40%	40%	40%

- Ai sensi del paragrafo 16, si applica l'aliquota fiscale annua effettiva al risultato *ante* imposte determinando così l'imposta o la perdita fiscale di competenza del periodo intermedio.
- Non essendo richiesta la distinzione a conto economico tra imposte correnti e differite, le imposte del periodo intermedio sono iscritte in contropartita alla voce B2 "*fondo imposte, anche differite*" del passivo di stato patrimoniale.

# OIC 30 – Bilanci intermedi

## ESEMPIO n. 2 - Perdite di precedenti esercizi utilizzabili nell'esercizio

6. Si ipotizza l'esistenza di perdite di precedenti esercizi utilizzabili per 8.000 a fronte delle quali non era stata contabilizzata un'attività per imposte anticipate. Si ipotizza inoltre l'aliquota fiscale del 40% e i periodi intermedi di durata semestrale.

	<i>1° semestre</i>	<i>2° semestre</i>	<i>Totale</i>
Risultato ante imposte	20.000	5.000	25.000
Perdite utilizzate			(8.000)
Differenze temporanee e permanenti			0
Imponibile			17.000
Imposte correnti e differite			6.800
Imposte anticipate			0
Totale imposte	5.440	1.360	6.800
Aliquota effettiva	27,2%	27,2%	27,2%

7. La società stima che l'aliquota fiscale annua effettiva sia pari al 27,2%, ossia: Totale imposte (6.800) / Risultato *ante* imposte (25.000). Per determinare le imposte del primo semestre la società applica tale aliquota al risultato *ante* imposte del semestre. L'applicazione di tale aliquota al risultato *ante* imposte del semestre determina in automatico che le perdite di esercizi precedenti (8.000) vengano allocate a conto economico *pro-quota* in base al rapporto tra il reddito *ante* imposte nel periodo intermedio e la stima del reddito *ante* imposte di fine esercizio come previsto dal paragrafo 16 del presente principio.

# OIC 30 – Bilanci intermedi

## ESEMPIO n. 3 - Perdite di precedenti esercizi utilizzabili solo parzialmente nell'esercizio

8. Si ipotizza l'esistenza di perdite di precedenti esercizi utilizzabili per 8.000 a fronte delle quali non era stata contabilizzata un'attività per imposte anticipate. Nel primo periodo si registra un utile di 20.000 mentre nel secondo periodo si ipotizza una perdita di 15.000. Si ipotizza inoltre l'aliquota fiscale del 40% e i periodi intermedi di durata semestrale.

	<i>1° semestre</i>	<i>2° semestre</i>	<i>Totale</i>
Risultato ante imposte	20.000	(15.000)	5.000
Perdite utilizzate			(5.000)
Differenze temporanee e permanenti			0
Imponibile			0
Imposte correnti e differite			0
Imposte anticipate			0
Totale imposte	0	0	0
Aliquota effettiva	0%	0%	0%

9. La società stima che l'aliquota fiscale annua effettiva sia pari a 0%, ossia: Totale imposte (0) / Risultato *ante* imposte (5.000). Per determinare le imposte del primo semestre la società applica tale aliquota al risultato ante imposte del semestre. L'applicazione di tale aliquota al risultato *ante* imposte del semestre determina che anche le imposte del bilancio intermedio chiuso alla fine del primo semestre risultano pari a 0, nonostante il periodo chiuda con un risultato *ante* imposte pari a 20.000, in ragione della presenza di perdite attese nel secondo semestre.

# OIC 30 – Bilanci intermedi

## ESEMPIO n. 4 – Calcolo delle imposte in presenza di differenze permanenti

10. Si ipotizza l'esistenza di differenze permanenti nel primo semestre dovute all'incasso di dividendi esenti pari a 3.000. Sono inoltre presenti differenze temporanee rilevate nel primo semestre dovute alla rilevazione di un accantonamento deducibile in esercizi futuri. Nel primo periodo si registra un utile di 10.000 mentre nel secondo periodo si ipotizza un utile di 5.000. Si ipotizza inoltre l'aliquota fiscale del 40% e i periodi intermedi di durata semestrale.

	<i>1° semestre</i>	<i>2° semestre</i>	<i>Totale</i>
Risultato ante imposte	10.000	5.000	15.000
Differenze temporanee			1.000
Differenze permanenti			(3.000)
Imponibile			13.000
Imposte correnti e differite			5.200
Imposte anticipate			(400)
Totale imposte	3.200	1.600	4.800
Aliquota effettiva	32%	32%	32%

11. La società stima che l'aliquota fiscale annua effettiva sia pari al 32%, ossia: Totale imposte (4.800) / Risultato *ante* imposte (15.000). Per determinare le imposte del primo semestre la società applica tale aliquota al risultato *ante* imposte del semestre. L'applicazione di tale aliquota al risultato *ante* imposte del semestre determina in automatico che le differenze permanenti (3.000) vengano allocate a conto economico *pro-quota* in base al rapporto tra il reddito *ante* imposte nel periodo intermedio e la stima del reddito *ante* imposte di fine esercizio come previsto dal paragrafo 16 del presente principio.

# OIC 30 – Bilanci intermedi

## ESEMPIO n. 5 – cambio aliquota fiscale

12. Si ipotizzano periodi intermedi di durata trimestrale. Prima della preparazione del bilancio del secondo trimestre entra in vigore un'aliquota fiscale del 30%, con una diminuzione rispetto all'aliquota precedentemente in vigore (40%).

	<i>1° trimestre</i>	<i>2° trimestre</i>	<i>3° trimestre</i>	<i>4° trimestre</i>	<i>Bilancio annuale</i>
Risultato	10.000	10.000	10.000	10.000	40.000
Imposte	4.000	2.000	3.000	3.000	12.000

13. L'effetto della variazione di aliquota sulle imposte del primo trimestre, contabilizzato nel secondo trimestre, provoca la diminuzione dell'onere per imposte dato da:

Imposte del secondo trimestre: $10.000 \times 30\%$	3.000
Variazione di aliquota sul primo trimestre: $10.000 \times (30\% - 40\%)$	(1.000)
Totale	<u>2.000</u>

14. Coerentemente nel secondo trimestre le eventuali imposte anticipate e differite iscritte in bilancio sono rideterminate in base alla nuova aliquota fiscale.

# OIC 30 – Bilanci intermedi

- L'OIC 30 riconosce la facoltà alle società che redigono il bilancio in forma ordinaria di fornire le informazioni previste dall'articolo 2435-bis del Codice civile in luogo di quelle ordinarie: rimangono ferme le richieste informative da fornire contenute negli specifici principi contabili nazionali.
- Le società che redigono il bilancio in forma ordinaria che si avvalgono di tale facoltà devono fornire **anche le informazioni** previste dell'art. 2427, comma 1, numero 22, codice civile, **sulle operazioni di locazione finanziaria** e, in linea con lo IAS 34, le informazioni **sulla stagionalità o ciclicità** delle operazioni del periodo intermedio.
- L'OIC 30 inoltre ammette che le **informazioni già fornite nell'ultimo bilancio di esercizio** della società **non debbano essere fornite anche nel bilancio intermedio**, a meno che non siano occorsi **nuovi eventi** o sia necessario un aggiornamento o si sia adottato un nuovo o diverso principio contabile.

# Esempio di relazione di revisione dei bilanci semestrali

Agli azionisti di MFE-MediaForEurope N.V.

### Conclusioni

Abbiamo svolto la revisione contabile limitata del bilancio consolidato semestrale abbreviato di MFE-MediaForEurope N.V. per il periodo di 6 mesi conclusosi il 30 giugno 2025.

Sulla base della revisione contabile limitata svolta, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che il bilancio consolidato semestrale abbreviato di MFE-MediaForEurope N.V. per il periodo di 6 mesi conclusosi il 30 giugno 2025 non sia stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità allo IAS 34, "*Interim Financial Reporting*" adottato dall'Unione Europea.

Il bilancio semestrale comprende:

- Le Situazione patrimoniale-finanziaria consolidata al 30 giugno 2025;
- Il Conto economico consolidato per il periodo dal 1° gennaio 2025 al 30 giugno 2025;
- Il Conto economico complessivo consolidato per il periodo dal 1° gennaio 2025 al 30 giugno 2025;
- Il rendiconto finanziario consolidato per il periodo dal 1° gennaio 2025 al 30 giugno 2025;
- Il prospetto delle variazioni di patrimonio netto consolidato al 30 giugno 2025;
- Le note esplicative al bilancio consolidato semestrale per il periodo conclusosi il 30 giugno 2025.

## Elementi alla base delle nostre conclusioni

Abbiamo svolto la revisione contabile limitata in conformità al diritto olandese, ivi incluso il Principio di Revisione olandese 2410, «*Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit*» (Revisione contabile limitata dell'informativa finanziaria infrannuale da parte del revisore indipendente della società). La revisione contabile limitata dell'informativa finanziaria infrannuale in conformità al Principio di Revisione olandese 2410 rappresenta un incarico di limited assurance. Le nostre responsabilità ai sensi di tale principio sono ulteriormente descritte nella sezione "Le nostre responsabilità per la revisione contabile limitata dell'informativa finanziaria semestrale " della nostra relazione.

Siamo indipendenti da MFE-MediaForEurope N.V in conformità al *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten* (ViO, Codice Etico sull'indipendenza dei revisori) e altri regolamenti in materia di indipendenza in vigore nei Paesi Bassi. Ci siamo inoltre attenuti al *Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* (VGBA, Codice Etico olandese per Professional Accountants).

Riteniamo che le evidenze ottenute siano sufficienti ed appropriate per fornire elementi su cui basare le nostre conclusioni.

## Responsabilità del Consiglio di Amministrazione per per l'informativa finanziaria semestrale

Il Consiglio di Amministrazione è responsabile per la redazione dell'informativa finanziaria semestrale in conformità allo IAS 34 "Interim Financial Reporting" adottato dall'Unione Europea. Inoltre, il Consiglio di Amministrazione è responsabile per quella parte del controllo interno che ritiene necessaria per consentire la redazione di un'informativa finanziaria semestrale che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

## Le nostre responsabilità per la **revisione contabile limitata** dell'informativa finanziaria semestrale

La nostra responsabilità è quella di pianificare e svolgere la revisione contabile limitata in modo che ci permetta di ottenere evidenze sufficienti ed appropriate su cui basare le nostre conclusioni.

La portata di una revisione contabile limitata è sostanzialmente inferiore rispetto a quella di una revisione contabile completa svolta in conformità ai Principi di Revisione olandesi. Pertanto, non esprimiamo un giudizio sul bilancio consolidato semestrale abbreviato.

Abbiamo esercitato il giudizio professionale e abbiamo mantenuto lo scetticismo professionale durante tutta la revisione, in conformità al Principio di Revisione olandese 2410.

La revisione contabile limitata ha incluso, tra gli altri:

- l'aggiornamento della nostra comprensione della società e del suo ambiente di riferimento, incluso il sistema di controllo interno e i principi contabili applicabili, con la finalità di identificare aree all'interno dell'informativa finanziaria semestrale che potessero essere soggette ad errori significativi, dovuti a frodi o errori, disegnando e svolgendo procedure su tali aree ed ottenendo evidenze sufficienti ed appropriate su cui basare il nostro giudizio;
- l'ottenimento di una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della predisposizione dell'informativa finanziaria semestrale;
- l'effettuazione di colloqui con la direzione e con altri soggetti all'interno della società;
- lo svolgimento di procedure di analisi di bilancio sulle informazioni contenute nell'informativa finanziaria semestrale;
- l'ottenimento di evidenze circa la corrispondenza dell'informativa finanziaria semestrale con le scritture contabili della società;
- la valutazione delle evidenze ottenute;
- la valutazione di eventuali cambiamenti nei principi contabili o nei metodi di applicazione degli stessi e di eventuali nuove operazioni che abbiano reso necessaria l'applicazione di un nuovo principio contabile;
- la valutazione circa l'identificazione da parte della Direzione di tutti gli eventi che potessero richiedere aggiustamenti o disclosure nell'informativa finanziaria semestrale;
- la valutazione circa il fatto che l'informativa finanziaria semestrale sia stata redatta in conformità al quadro normativo applicabile in materia di informativa finanziaria e che non contenga errori significativi rispetto alle operazioni sottostanti.

- **Nuovi emendamenti OIC e principali impatti nelle revisioni contabili:**
  - i. **OIC 13 Rimanenze, OIC 16 Immobilizzazioni Materiali e OIC 24 Immobilizzazioni Immateriali, OIC 21 Partecipazioni, OIC 25 Imposte sul reddito e all'OIC 31 Fondi rischi ed oneri**

# Emendamenti ai principi contabili – principali cambiamenti

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) ha diffuso nel mese di **Giugno 2025** un **documento per la pubblica consultazione** (terminata lo scorso **31 Luglio 2025**) che prevede modifiche ai principi contabili nazionali. GLI EMENDAMENTI SONO STATI PUBBLICATI IN MODO DEFINITIVO in data **8 DICEMBRE 2025**.

- OIC 13
- OIC 16
- OIC 24
- OIC 25
- OIC 31

**Gli emendamenti ai principi contabili si applicheranno ai primi bilanci con esercizio a partire dal 1° gennaio 2026 ma potranno essere anticipati anche ai bilanci relativi al 2025.**

# Emendamenti ai principi contabili – principali cambiamenti

OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ



## EMENDAMENTI AI PRINCIPI CONTABILI

ottobre 2025

*NOTA*

Al fine di dare evidenza delle modifiche apportate ai singoli principi contabili per effetto degli emendamenti, si evidenzia che il testo aggiunto è sottolineato ed il testo cancellato è ~~barrato~~.

# Emendamenti ai principi contabili – principali cambiamenti

- **OIC 25: Imposte sul reddito**

## **SOSTITUTIVA SULLE RISERVE**

Si interviene anche per modificare l'OIC 25, dove tratta la contabilizzazione dell'imposta sostitutiva pagata per pagare i maggior valori iscritti nell'attivo per effetto di leggi di rivalutazione: era sorto il dubbio se dovesse essere rilevata a conto economico o a riduzione della riserva di rivalutazione

Si propone di specificare che l'imposta sostitutiva da corrispondere per le riserve in sospensione di imposta è rilevata **in contropartita al patrimonio netto, senza individuare una specifica riserva.**

# Emendamenti ai principi contabili – principali cambiamenti

## EMENDAMENTI ALL' OIC 25 – IMPOSTE SUL REDDITO

\*\*\*

*(Omissis)*

### **RILEVAZIONE DELLA FISCALITÀ DIFFERITA SU OPERAZIONI CHE NON HANNO EFFETTO SUL CONTO ECONOMICO**

*(Omissis)*

#### **Rivalutazioni di attività iscritte nell'attivo patrimoniale**

*(Omissis)*

63. Il pagamento dell'imposta sostitutiva determina l'iscrizione di un debito tributario nello stato patrimoniale della società a fronte della riduzione della riserva di rivalutazione. Gli eventuali interessi dovuti nel caso di pagamento rateale dell'imposta sostitutiva sono rilevati per competenza quando matureranno e imputati al conto economico.

#### **Riserve in sospensione di imposta**

64. Alcune leggi di rivalutazione possono prevedere che in contropartita al maggior valore contabile di un'attività sia iscritta una riserva nel patrimonio netto non soggetta a tassazione (cd. riserva in sospensione di imposta), se non in caso di distribuzione della riserva ai soci. Il regime di sospensione d'imposta della riserva determina una differenza temporanea imponibile tra il valore contabile della riserva e il suo valore fiscale che richiede l'iscrizione di imposte differite alla data della rivalutazione (rilevazione iniziale). Tuttavia, in deroga al paragrafo 54, le imposte differite relative alla riserva possono non essere contabilizzate se vi sono scarse probabilità di distribuire la riserva ai soci.

65. La valutazione circa la probabilità di distribuzione della riserva ai soci è effettuata caso per caso, tenendo conto anche dei seguenti aspetti:

- l'andamento storico di distribuzione dei dividendi e la presenza nel bilancio di altre riserve di entità tale da non richiedere l'utilizzo di riserve in sospensione ai fini della distribuzione;
- la composizione del patrimonio netto, con particolare riguardo alla presenza di altre riserve di entità rilevante, le quali hanno già scontato l'imposta.

65A. La normativa fiscale può prevedere la facoltà per una società di riallineare il valore fiscale delle riserve in sospensione di imposta mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte dirette (cd. affrancamento). In questi casi, il debito per imposta sostitutiva è iscritto nello stato patrimoniale della società in contropartita ad una riserva di patrimonio netto dopo aver riversato, se presenti, le relative imposte differite. Gli eventuali interessi dovuti nel caso di pagamento rateale dell'imposta sostitutiva sono rilevati per competenza quando matureranno e sono imputati al conto economico.

*(Omissis)*

# Emendamenti ai principi contabili – principali cambiamenti

## DATA DI ENTRATA IN VIGORE

*(Omissis)*

99D. L'emendamento di cui al paragrafo 65A, emesso in data XX, si applica ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2026 o da data successiva. Tuttavia, è possibile applicare il presente emendamento in via anticipata ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2025.

## DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

*(Omissis)*

101C. Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione dell'emendamento di cui al paragrafo 65A, emesso in data XX, sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell'OIC 29. È inoltre consentita l'applicazione prospettica ai sensi dell'OIC 29.

*(Omissis)*

# Emendamenti ai principi contabili – principali cambiamenti

## MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

(Omissis)

### Motivazioni alla base delle decisioni assunte con riferimento all'emendamento emesso in data XX 2025

13. L'OIC ha ricevuto una richiesta di chiarimento relativa alla contabilizzazione dell'imposta sostitutiva da corrispondere per l'affrancamento delle riserve in sospensione di imposta.

Nel caso specifico, è stato chiesto se tale imposta sostitutiva debba essere rilevata a conto economico o in riduzione del patrimonio netto.

Le leggi di rivalutazione consentono alle imprese di rivalutare i beni dell'attivo in contropartita di una riserva di patrimonio netto. Sotto il profilo fiscale, queste leggi sovente prevedono:

- da un lato, il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti nell'attivo dietro pagamento di una imposta sostitutiva;
- dall'altro lato, il riconoscimento fiscale della riserva di rivalutazione dietro pagamento di un'altra imposta sostitutiva.

Al riguardo, l'OIC 25 tratta la contabilizzazione dell'imposta sostitutiva pagata per affrancare i maggiori valori iscritti nell'attivo per effetto della rivalutazione, ma non tratta la contabilizzazione dell'imposta pagata per affrancare la riserva di rivalutazione.

Nel caso dell'affrancamento dei maggiori valori dell'attivo, il paragrafo 63 dell'OIC 25 prevede che *“Il pagamento dell'imposta sostitutiva determina l'iscrizione di un debito tributario nello stato patrimoniale della società a fronte della riduzione della riserva di rivalutazione. [...]”*. Pertanto, l'imposta dovuta è portata a riduzione della riserva di rivalutazione iscritta nel patrimonio netto.

Un trattamento contabile analogo, cioè la rilevazione dell'imposta sostitutiva in contropartita al patrimonio netto, è stato adottato dall'OIC nel Documento Interpretativo 10 in occasione di una norma del 2021 che consentiva, tra l'altro, di revocare l'affrancamento pagato per riconoscere fiscalmente la riserva da rivalutazione.

Alla luce di queste considerazioni e tenuto conto dei commenti ricevuti in sede di consultazione, si ritiene opportuno aggiungere il paragrafo 65A prevedendo che l'imposta sostitutiva vada rilevata in contropartita al patrimonio netto, senza individuare una specifica riserva.

A completamento dell'emendamento è stato inoltre specificato il trattamento contabile da seguire nel caso in cui la società avesse invece iscritto, in sede di rilevazione della riserva da rivalutazione, una passività per imposte differite.

In particolare, viene stabilito che, se tali imposte sono state stanziare, esse vanno riversate in contropartita al debito per imposta sostitutiva.

# Emendamenti ai principi contabili – principali cambiamenti

- **OIC 31: Fondi rischi e oneri**

## ATTUALIZZAZIONE DEI FONDI ONERI

Un'ultima proposta di modifica prevede che gli effetti di attualizzazione dei fondi per oneri, derivanti dal trascorrere del tempo e dalla revisione del tasso di attualizzazione (OIC 31) debbano essere rilevati nella classe C del Conto Economico, considerata la loro natura finanziaria (esplicitati in una voce ad hoc della classe C di conto economico, quale “17ter) effetti di attualizzazione dei fondi oneri”).

# Emendamenti ai principi contabili – principali cambiamenti

## EMENDAMENTI ALL' OIC 31 – FONDI PER RISCHI E ONERI E TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO

\*\*\*

*(Omissis)*

### FONDI PER RISCHI E ONERI

*(Omissis)*

#### Classificazione e contenuto delle voci

*(Omissis)*

19. Gli accantonamenti ai fondi rischi e oneri sono iscritti prioritariamente nelle voci di costo di conto economico delle pertinenti classi (B, C o D), dovendo prevalere il criterio della classificazione “per natura” dei costi.

Tutte le volte in cui non è attuabile questa correlazione tra la natura dell'accantonamento ed una delle voci alle suddette classi, gli accantonamenti per rischi e oneri sono iscritti alle voci B12 e B13 del conto economico.

Eventuali aggiornamenti di stima del fondo, sia positivi che negativi, relativi al trascorrere del tempo di cui al paragrafo 34 del presente principio ovvero all'adeguamento del tasso di attualizzazione, sono imputati all'interno della classe C di conto economico, nella voce 17ter) effetti di attualizzazione dei fondi oneri.

19A. Il fondo smantellamento e/o ripristino è iscritto in contropartita del cespite, laddove iscritto in bilancio, sul quale insiste l'obbligazione di smantellamento del cespite e/o ripristino del sito. Gli aggiornamenti di stima dei costi di smantellamento e/o ripristino sono portati ad incremento o decremento del cespite a cui si riferiscono. Eventuali aggiornamenti di stima del fondo, sia positivi che negativi, relativi al trascorrere del tempo di cui al paragrafo 34 del presente principio ovvero all'adeguamento del tasso di attualizzazione, sono imputati ~~nella stima dell'accantonamento~~ all'interno della classe C di conto economico, nella voce 17ter) effetti di attualizzazione dei fondi oneri.

# Emendamenti ai principi contabili – principali cambiamenti

## DATA DI ENTRATA IN VIGORE

*(Omissis)*

83C. Gli emendamenti ai paragrafi 19 e 19A, emessi in data XX, si applicano ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2026 o da data successiva. Tuttavia, è possibile applicare i presenti emendamenti in via anticipata ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2025.

## DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

*(Omissis)*

85B. Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione degli emendamenti ai paragrafi 19 e 19A, emessi in data XX, sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell'OIC 29. È inoltre consentita l'applicazione prospettica ai sensi dell'OIC 29.

# Emendamenti ai principi contabili – principali cambiamenti

## MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

*(Omissis)*

### Motivazioni alla base delle decisioni assunte con riferimento all'emendamento emesso in data XX 2025

13. L'OIC ha ricevuto una richiesta di chiarimento relativa alla classificazione degli effetti di attualizzazione dei fondi di smantellamento e/o ripristino derivanti dal trascorrere del tempo e dalla revisione del tasso di attualizzazione, di cui al paragrafo 19A dell'OIC 31. In particolare, il paragrafo 19A dell'OIC 31 prevede che tali eventuali effetti sono rilevati a conto economico, senza specificare in quale voce. Tuttavia, è stato osservato che il paragrafo 79 dell'OIC 12 - *Composizione e schemi del bilancio d'esercizio* prevede che gli accantonamenti ai fondi rischi e oneri sono iscritti a conto economico facendo prevalere il criterio della classificazione per natura dei costi. Pertanto, ai sensi del paragrafo 79 dell'OIC 12, è stato richiesto un intervento volto a chiarire se gli effetti di attualizzazione dei fondi di smantellamento e/o ripristino derivanti dal trascorrere del tempo e dalla revisione del tasso di attualizzazione di cui al paragrafo 19A dell'OIC 31 vadano rilevati nella classe C del conto economico, considerata la natura finanziaria dell'attualizzazione, oppure nella classe B del conto economico, al pari di qualunque altra componente degli accantonamenti.

Il paragrafo 34 dell'OIC 31 prevede che i fondi oneri possano essere attualizzati se ricorrono determinate circostanze.

Il paragrafo 19 dell'OIC 31 prevede che gli accantonamenti ai fondi rischi e oneri sono iscritti a conto economico facendo prevalere il criterio della classificazione per natura dei costi. Poiché gli effetti di attualizzazione descritti al paragrafo 19A dell'OIC 31 derivano dal trascorrere del tempo e dalla revisione del tasso di attualizzazione, essi presentano natura finanziaria. Tuttavia, trattandosi di effetti che non derivano da un finanziamento in senso stretto, è opportuno distinguerli dagli altri proventi o oneri di natura finanziaria.

In considerazione dell'articolo 2423-ter del codice civile, comma 3, il quale prevede che "*Devono essere aggiunte altre voci qualora il loro contenuto non sia compreso in alcuna di quelle previste dagli artt. 2424 e 2425*", è stato chiesto di classificare tali effetti se rilevanti in una voce ad hoc della classe C di conto economico, quale "*17ter) effetti di attualizzazione dei fondi oneri*".

La contabilizzazione degli effetti di attualizzazione derivanti dal trascorrere del tempo e dalla revisione del tasso di attualizzazione di cui al paragrafo 19A dell'OIC 31 è menzionata anche nel paragrafo 40A dell'OIC 16 – *Immobilizzazioni materiali*. Per coerenza, è stato modificato anche il paragrafo 40A dell'OIC 16.

# Emendamenti ai principi contabili – principali cambiamenti

- **OIC 24: Immobilizzazioni immateriali**

## CRITERIO DI STIMA DELL'AMMORTAMENTO

Si propone di specificare che il ricorso ai ricavi, come criterio di stima delle quote di ammortamento delle immobilizzazioni che sono maggiormente sfruttate nella prima parte della loro vita utile,

è possibile solo se si utilizza il metodo di ammortamento a **quote decrescenti** e i ricavi rappresentano un'approssimazione dello sfruttamento dell'attività immateriale stessa e ciò sia dimostrabile.

# Emendamenti ai principi contabili – principali cambiamenti

## EMENDAMENTI ALL' OIC 24 – IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

*(Omissis)*

### RILEVAZIONE INIZIALE

*(Omissis)*

#### Beni immateriali

*(Omissis)*

53A. Agli acquisti di beni immateriali con opzione o obbligo di rivendita si applicano le disposizioni dei paragrafi 19A e 19B dell'OIC 13 *Rimanenze*.

### VALUTAZIONE E RILEVAZIONI SUCCESSIVE

#### Ammortamento

*(Omissis)*

63. La sistematicità dell'ammortamento non presuppone necessariamente l'applicazione del metodo a quote costanti. Esso si fonda sull'ipotesi semplificatrice che l'utilità dell'immobilizzazione immateriale oggetto di ammortamento si ripartisca nella stessa misura per ogni anno di vita utile. Il metodo di ammortamento a quote costanti è il più diffuso, è di facile applicazione e favorisce la comparabilità dei bilanci. L'ammortamento a quote costanti è ottenuto ripartendo il valore da ammortizzare per il numero degli anni di vita utile. Si applica il metodo a quote decrescenti quando l'immobilizzazione è maggiormente sfruttata nella prima parte della vita utile. È possibile ammortizzare l'immobilizzazione anche secondo il metodo per unità di prodotto quando questo metodo di ammortamento fornisce una migliore rappresentazione della ripartizione dell'utilità ritraibile dal bene lungo la sua vita utile. Non è invece ammesso l'utilizzo di metodi di ammortamento a quote crescenti, in quanto tale metodo tende a porsi in contrasto con il principio della prudenza. Non è altresì ammesso l'utilizzo di metodi dove le quote di ammortamento sono commisurate ai ricavi o ai risultati d'esercizio della società o di un suo ramo o divisione. Tuttavia nel caso in cui la società applichi il metodo di ammortamento a quote decrescenti e sia dimostrabile che i ricavi rappresentano un'approssimazione dello sfruttamento dell'attività immateriale, è ammesso commisurare le quote di ammortamento ai ricavi.

# Emendamenti ai principi contabili – principali cambiamenti

## **DATA DI ENTRATA IN VIGORE**

*(Omissis)*

99C. Gli emendamenti al paragrafo 53 A ed al paragrafo 63, emessi in data XX, si applicano ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2026 o da data successiva. Tuttavia, è possibile applicare i presenti emendamenti in via anticipata ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2025.

## **DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE**

*(Omissis)*

107C. Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione degli emendamenti al paragrafo 63 e del paragrafo 53A, emessi in data XX, sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell'OIC 29. È inoltre consentita l'applicazione prospettica ai sensi dell'OIC 29.

*(Omissis)*

# Emendamenti ai principi contabili – principali cambiamenti

## MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

*(Omissis)*

Motivazioni alla base delle decisioni assunte con riferimento all'emendamento emesso in data XX 2025

22. A seguito della pubblicazione della bozza di OIC 34 – Ricavi, diversi partecipanti alla consultazione hanno fatto presente che, in taluni casi di cessione di licenze, potrebbe venir meno la correlazione tra ricavi e costi relativi allo sfruttamento del bene immateriale. Ciò avviene quando i ricavi da cessione di licenze sono più rilevanti nei primi anni di vita utile del bene immateriale (ad esempio, i diritti di sfruttamento di un film), mentre i relativi ammortamenti sono rilevati in quote costanti. Ciò produrrebbe utili più elevati nei primi anni di vita utile del bene immateriale e perdite in quelli successivi, con l'esigenza di dover valutare se rilevare delle svalutazioni ai sensi dell'OIC 9 - *Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali*.

Il problema dunque si pone in relazione alla scelta del criterio di ammortamento da applicare alla licenza iscritta tra le immobilizzazioni immateriali. L'OIC 24 al paragrafo 63 prevede tre criteri di ammortamento applicabili: a quote costanti, decrescenti e metodo per unità di prodotto. Lo stesso principio contabile nega la possibilità di applicare un criterio di ammortamento a quote crescenti e di correlare la quota di ammortamento ai ricavi prodotti.

Al riguardo, si osserva che il divieto di correlare l'ammortamento ai ricavi, così come il divieto di utilizzare metodi di ammortamento a quote crescenti, previsto dall'attuale paragrafo 63 dell'OIC 24, si basa sul rispetto del principio della prudenza. Il problema del mancato rispetto del postulato della prudenza invece non si pone con il metodo a quote decrescenti, che ammortizza la maggior parte del costo nel primo periodo della vita utile del bene e quindi è, per definizione, il metodo più prudente. Pertanto, nel caso di ammortamento a quote decrescenti, e solo in questo caso, la determinazione dell'ammortamento sulla base dei ricavi non rappresenta una deroga al postulato della prudenza, ma solo un criterio per stimare l'effettivo utilizzo dell'immobilizzazione immateriale.

Di conseguenza, l'OIC ha modificato il paragrafo 63 dell'OIC 24 per chiarire che il ricorso ai ricavi, come criterio di stima della quota di ammortamento annua di quelle immobilizzazioni che sono maggiormente sfruttate nella prima parte della loro vita utile, è possibile solo se:

- si utilizza il metodo di ammortamento a quote decrescenti; e
- i ricavi rappresentano un'approssimazione dello sfruttamento dell'attività immateriale stessa e ciò sia dimostrabile.

# Emendamenti ai principi contabili – principali cambiamenti

- **OIC 13: Rimanenze**
- **OIC 16: Immobilizzazioni materiali**
- **OIC 24: Immobilizzazioni immateriali**

## ACQUISTI CON OPZIONE DI RIVENDITA

In tema di contabilizzazione di acquisti si propone di specificare che il bene acquistato è iscritto in bilancio solo quando la società acquirente è **ragionevolmente certa** che l'opzione di rivendita non venga esercitata.

Negli altri casi il bene rimane iscritto nel bilancio del venditore.

L'approccio in esame è inoltre il **medesimo previsto dell'OIC 34** per le vendite con opzione di riacquisto (par. A8 e A9) secondo il quale una società rileva i ricavi solo quando è ragionevolmente certa che il bene venduto non sia restituito dal venditore. Si evita così di avere lo stesso bene iscritto tra le attività di due società distinte.

# Emendamenti ai principi contabili – principali cambiamenti

## EMENDAMENTI ALL'OIC 13 – RIMANENZE

*(Omissis)*

### RILEVAZIONE INIZIALE

#### Considerazioni generali

*(Omissis)*

19A. Nel caso di acquisti con opzione di rivendita in capo all'acquirente o al venditore, l'acquirente dovrà valutare la probabilità che l'opzione di rivendita sarà esercitata. Se l'acquirente è ragionevolmente certo che l'opzione di rivendita non sarà esercitata, allora l'operazione è contabilizzata come un'operazione di acquisto.

19B. Se non vi è la ragionevole certezza che l'opzione non sarà esercitata, o vi è l'obbligo di rivendita, l'operazione è contabilizzata come segue:

- a. se il prezzo di acquisto è inferiore al prezzo di rivendita, l'operazione ha natura finanziaria e pertanto l'acquirente iscrive un credito finanziario in contropartita alla somma corrisposta in sede di acquisto iniziale ed i relativi proventi finanziari per competenza;
- b. se il prezzo di acquisto è superiore al prezzo di rivendita, l'acquirente iscrive un credito pari al prezzo di rivendita del bene ed un risconto attivo per la differenza (positiva) tra l'importo pagato ed il prezzo di rivendita. Il risconto è rilasciato per competenza a conto economico.

*(Omissis)*

# Emendamenti ai principi contabili – principali cambiamenti

## DATA DI ENTRATA IN VIGORE

*(Omissis)*

67C. Gli emendamenti ai paragrafi 19A e 19B, emessi in data XX, si applicano ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2026 o da data successiva. Tuttavia, è possibile applicare i presenti emendamenti in via anticipata ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2025.

## DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

*(Omissis)*

70C. Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione degli emendamenti ai paragrafi 19A e 19B, emessi in data XX, sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell'OIC 29. È inoltre consentita l'applicazione prospettica ai sensi dell'OIC 29.

# Emendamenti ai principi contabili – principali cambiamenti

## MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

*(Omissis)*

### **Motivazioni alla base delle decisioni assunte con riferimento all'emendamento emesso in data XX 2025**

13. L'OIC ha ricevuto una richiesta di chiarimento su come contabilizzare, nel bilancio della società acquirente, contratti che prevedono l'acquisto di un bene ed il diritto di rivendere il bene al venditore dopo un determinato periodo di tempo ad un prezzo predeterminato.

In particolare, è stato chiesto di chiarire se è possibile applicare, in via simmetrica, la disciplina dell'OIC 34 delle vendite con opzione di riacquisto (paragrafi A8 e A9 dell'OIC 34). Tale disciplina, in linea con il criterio del trasferimento sostanziale dei rischi e benefici, prevede, in sintesi, che una società rileva i ricavi solo quando è ragionevolmente certa che il bene venduto non sia restituito o riacquistato dal venditore.

Il criterio del trasferimento sostanziale dei rischi e benefici è previsto anche dall'OIC 13 e dall'OIC 16 per la rilevazione iniziale delle rimanenze e delle immobilizzazioni materiali.

Uno dei criteri previsti dall'OIC 24 per la rilevazione in bilancio dei beni immateriali è che la società acquisisca il potere di usufruire dei benefici economici futuri derivanti dal bene stesso e possa limitare l'accesso da parte di terzi a tali benefici.

La rilevazione in bilancio di tali beni (i.e. rimanenze, immobilizzazioni materiali e beni immateriali) solo se si è ragionevolmente certi che il bene acquistato non venga rivenduto al venditore appare coerente con le disposizioni dell'OIC 13, OIC 16 e OIC 24. Pertanto l'OIC ha emendato tali principi contabili per specificare che il bene acquistato è iscritto in bilancio (tra le rimanenze, le immobilizzazioni materiali o i beni immateriali) solo se la società acquirente è ragionevolmente certa che l'opzione di rivendita non venga esercitata, questo vale sia quando l'opzione è in capo all'acquirente, sia quando è in capo al venditore. Negli altri casi, il bene rimane iscritto nel bilancio del venditore.

Tale approccio, oltre ad essere coerente con il criterio del trasferimento sostanziale dei rischi e benefici previsto dall'OIC 34 evita di avere lo stesso bene iscritto tra le attività di due società distinte.

# Emendamenti ai principi contabili – principali cambiamenti

## EMENDAMENTI ALL'OIC 16 – IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

*(Omissis)*

### RILEVAZIONE INIZIALE

#### Considerazioni generali

*(Omissis)*

34A. Agli acquisti di immobilizzazioni materiali con opzione o obbligo di rivendita si applicano le disposizioni dei paragrafi 19A e 19B dell'OIC 13 *Rimanenze*.

*(Omissis)*

#### Costi di smantellamento e/o ripristino

40A. I costi di smantellamento e/o ripristino rientrano tra i costi capitalizzabili. Tali costi sono iscritti nel momento in cui è assunta l'obbligazione a smantellare il cespite e/o ripristinare il sito in cui il cespite è ubicato in contropartita ad un fondo rischi e oneri. La stima di tali costi e l'aggiornamento successivo sono operati ai sensi delle disposizioni dell'OIC 31 – *Fondi per rischi e oneri e TFR*. Gli aggiornamenti di stima dei costi di smantellamento e/o ripristino sono portati ad incremento o decremento del cespite cui si riferiscono. Eventuali aggiornamenti di stima del fondo, sia positivi che negativi, relativi al trascorrere del tempo di cui al paragrafo 34 dell'OIC 31 – *Fondi per rischi e oneri e TFR* ovvero all'adeguamento del tasso di attualizzazione sono imputati all'interno della classe C di conto economico, nella voce 17ter) effetti di attualizzazione dei fondi oneri. L'ammortamento di tali costi è parametrato alla vita utile del cespite cui si riferiscono.

# Emendamenti ai principi contabili – principali cambiamenti

## DATA DI ENTRATA IN VIGORE

*(Omissis)*

99C. Gli emendamenti al paragrafo 34A ed al paragrafo 40A, emessi in data XX, si applicano ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2026 o da data successiva. Tuttavia, è possibile applicare i presenti emendamenti in via anticipata ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2025.

## DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

*(Omissis)*

102D. Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione degli emendamenti al paragrafo 34A e al paragrafo 40A, emessi in data XX, sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell'OIC 29. È inoltre consentita l'applicazione prospettica ai sensi dell'OIC 29.

# Emendamenti ai principi contabili – principali cambiamenti

## EMENDAMENTI ALL' OIC 24 – IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

*(Omissis)*

### RILEVAZIONE INIZIALE

*(Omissis)*

### Beni immateriali

*(Omissis)*

53A. Agli acquisti di beni immateriali con opzione o obbligo di rivendita si applicano le disposizioni dei paragrafi 19A e 19B dell'OIC 13 *Rimanenze*.

*(Omissis)*

■ Nuovi emendamenti OIC e principali impatti nelle revisioni contabili:

ii. **Le principali verifiche del revisore:**

- 1. La verifica dei costi di smantellamento e ripristino**
- 2. La verifica dell'attualizzazione dei fondi rischi**
- 3. La verifica degli ammortamenti**

# Fondi per rischi e oneri: novità dagli emendamenti all'OIC 31

## Fondi per rischi e oneri: gli emendamenti all'OIC 31

Gli emendamenti all'OIC 31 introducono una voce di conto economico per isolare gli effetti di attualizzazione dei fondi smantellamento e/o ripristino dovuti allo scorrere del tempo e all'adeguamento dei tassi di interesse, riconoscendone la natura finanziaria distinta dagli accantonamenti operativi.

Il trattamento contabile dei fondi di smantellamento e/o ripristino ha trovato un primo assetto più definito a partire dal 2024, quando l'OIC ha chiarito che il fondo deve essere rilevato quale contropartita dell'incremento del costo del cespite, anziché essere formato progressivamente tramite accantonamenti a conto economico.

In tale impostazione, il fondo rappresenta la passività connessa all'obbligazione assunta, mentre il relativo costo viene riconosciuto nel tempo attraverso l'ammortamento dell'immobilizzazione, il cui valore include anche gli oneri di smantellamento e ripristino.

# Fondi per rischi e oneri: novità dagli emendamenti all'OIC 31

## Fondi per rischi e oneri: gli emendamenti all'OIC 31

Con gli emendamenti più recenti, il paragrafo 19 dell'OIC 31 è stato integrato con un chiarimento volto a precisare che gli eventuali aggiornamenti di stima del fondo, positivi o negativi, devono essere imputati nella classe C del conto economico in una voce specifica: **C 17-ter) “effetti di attualizzazione dei fondi oneri”**.

L'emendamento chiarisce i dubbi iniziali sulla corretta classificazione, riconoscendo la natura finanziaria di tali effetti e prevedendo una voce autonoma nella classe C, così da distinguerli dagli accantonamenti operativi e rendere più trasparente l'impatto del valore finanziario del tempo incorporato nei fondi.

Allo stesso tempo, l'OIC precisa che tali oneri non derivano da un finanziamento in senso stretto e non dovrebbero quindi confluire indistintamente tra i proventi e oneri finanziari.

Per tale ragione, facendo leva sull'art. 2423-ter c. 3 c.c., è stata introdotta una voce dedicata - la C 17-ter “effetti di attualizzazione dei fondi oneri” - che consente di evidenziarli separatamente.

# Esempio Fondo smantellamento e attualizzazione

## ESEMPIO

Una società detiene un impianto di smaltimento rifiuti. In base alla normativa ambientale, al termine della vita utile dell'impianto, prevista nel **2030**, la Società dovrà sostenere costi di smantellamento stimati in Euro **300.000**.

Alla data del primo bilancio, poniamo il 31/12/2025, la Società deve rilevare il fondo per smantellamento, attualizzando il costo futuro ad un tasso del **5%** (tasso medio di mercato).

Si richiede di:

- Calcolare il valore attuale del costo di smantellamento
- Indicare la scrittura contabile iniziale da rilevare in bilancio
- Indicare le scritture contabili successive da rilevare in bilancio

# Esempio Fondo smantellamento e attualizzazione

## 1. Calcolo del valore attuale e predisposizione del piano di attualizzazione

<b>Data bilancio</b>	31/12/2025
<b>Data rimborso</b>	31/12/2030
<b>Anni durata</b>	5
<b>Importo</b>	300.000
<b>Tasso di interesse</b>	5,00%
<b>Valore attualizzato</b>	235.058
<b>Interessi complessivi</b>	64.942
<b>Interessi annui</b>	12.988

<b>Anno</b>	<b>Fondo iniziale</b>	<b>Interessi (5%)</b>	<b>Fondo finale</b>
2025	235.058	-	235.058
2026	235.058	12.988	248.046
2027	248.046	12.988	261.035
2028	261.035	12.988	274.023
2029	274.023	12.988	287.012
2030	287.012	12.988	300.000

# Esempio Fondo smantellamento e attualizzazione

## 2. Scrittura contabile iniziale

La società deve capitalizzare il costo come parte del cespite e rilevare un fondo al valore attuale:

Data	Conto	Dare	Avere
31/12/2025	Impianto smaltimento rifiuti	235.058	
31/12/2025	Fondo smantellamento rifiuti		235.058

*rilevazione iniziale cespite e fondo 2025*



Tale importo dovrà essere sottoposto ad ammortamento, «scendendo» a conto economico lungo la durata (vita utile) del cespite portante

# Esempio Fondo smantellamento e attualizzazione

## 3. Attualizzazione del fondo

Ogni anno si rileva l'attualizzazione del fondo. Infatti, negli anni successivi, il fondo verrà incrementato per effetto dell'attualizzazione (interessi) fino a raggiungere i 300.000 Euro nel 2030.

31/12/2026	Interessi finanziari	12.988		<i>rilevazione interessi finanziari 2026</i>			
31/12/2026	Fondo smantellamento rifiuti	-	12.988				
31/12/2027	Interessi finanziari	12.988		<i>rilevazione interessi finanziari 2027</i>			
31/12/2027	Fondo smantellamento rifiuti	-	12.988				
31/12/2028	Interessi finanziari	12.988		<i>rilevazione interessi finanziari 2028</i>			
31/12/2028	Fondo smantellamento rifiuti	-	12.988				
31/12/2029	Interessi finanziari	12.988		<i>rilevazione interessi finanziari 2029</i>			
31/12/2029	Fondo smantellamento rifiuti	-	12.988				
31/12/2030	Interessi finanziari	12.988		<i>rilevazione interessi finanziari 2030</i>	-	300.000	CHECK
31/12/2030	Fondo smantellamento rifiuti	-	12.988				

# Esempio Fondo smantellamento e attualizzazione

## 3. Smantellamento del fondo al termine della durata

Al 31/12/2030 il fondo raggiunge il valore 300.000, pari al costo effettivo di smantellamento.

31/12/2030 Fondo smantellamento rifiuti	300.000		<i>rilevazione finale rimborso</i>
31/12/2030 Disponibilità Liquide		- 300.000	

# Emendamenti ai principi contabili – principali impatti nella revisione

- Il revisore deve verificare che, date l'attività aziendale e le obbligazioni legali e di fatto, la Società revisionata non debba stanziare un fondo smantellamento e ripristino
- **Se vi è l'obbligazione, il revisore deve verificare lo stanziamento secondo il nuovo emendamento (quindi con l'attualizzazione del fondo e con l'ammortamento del «cespite»)**
- Il revisore deve verificare se vi è stato un affrancamento delle riserve
- **Se vi è l'affrancamento, il revisore deve verificare lo stanziamento secondo il nuovo emendamento (quindi con l'iscrizione a patrimonio netto e non a conto economico della sostitutiva)**
- Il revisore deve verificare gli ammortamenti e le relative aliquote
- **Il revisore deve verificare lo stanziamento degli ammortamenti secondo il nuovo emendamento (quindi con le quote costanti o decrescenti e NON crescenti)**



**Riassumendo...**

# Analisi del bilancio infrannuale - CASO 1

STATO PATRIMONIALE	30/09/N LEAD	31/12/N-1 LEAD	Variazione N;N-1	Variazione% N;N-1
<b>Attivo</b>	<b>24.654.827</b>	<b>20.148.779</b>	<b>4.506.048</b>	<b>22%</b>
<b>B. TOTALE IMMOBILIZZAZIONI</b>	<b>7.517.715</b>	<b>6.656.259</b>	<b>861.456</b>	<b>13%</b>
<b>B.I. TOTALE IMMOB. IMMATERIALI</b>	<b>410.839</b>	<b>373.267,22</b>	<b>37.572</b>	<b>10%</b>
B.I.1. Costi impianto e ampl.	4.579	1.845	2.733	148%
B.I.2. Costi ricerca e pubb.	-	-	-	#DIV/0!
B.I.3. Diritti brevetto ind.	20.772	28.578	-	-27%
B.I.4. Concessioni, licenze	54.358	52.224	2.134	4%
B.I.5. Avviamento	-	-	-	#DIV/0!
B.I.6. Imm. in corso	8.360	8.490	-	-2%
B.I.7. Altre immobiliz. Immateriali	322.770	282.130	40.640	14%
<b>B.II. TOTALE IMMOB. MATERIALI</b>	<b>7.106.865,95</b>	<b>6.282.986,67</b>	<b>823.879</b>	<b>13%</b>
B.II.1. Terreni e fabbricati	4.352.429	3.927.272	425.157	11%
B.II.2. Impianti	2.146.419	1.788.947	357.472	20%
B.II.3. Attrez. industriali	301.576	282.533	19.042	7%
B.II.4. Altri beni	92.177	84.598	7.579	9%
B.II.5. Imm. in corso/acconti	214.265	199.636	14.629	7%
<b>B.III. TOTALE IMMOB. FINANZIARIE</b>	<b>10</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>100%</b>
B.III.1.d.bis. Partecipazioni in Altre imprese	10	5	5	100%
<b>C. ATTIVO CIRCOLANTE</b>	<b>16.722.391</b>	<b>13.358.504</b>	<b>3.363.887</b>	<b>25%</b>
<b>C.I. TOTALE RIMANENZE</b>	<b>6.720.488</b>	<b>6.114.573</b>	<b>605.915</b>	<b>10%</b>
C.I.1. Materie prime	4.598.913	3.841.932	756.981	20%
C.I.4. Prodotti finiti	2.121.575	2.272.640	-	-7%
<b>C.II. TOTALE CREDITI</b>	<b>6.837.350</b>	<b>4.917.547</b>	<b>1.919.803</b>	<b>39%</b>
C.II.1. Cred. vs Clienti	1.590.950	-	1.723.988	-1296%
C.II.4. Cred. vs Controllanti	-	-	-	#DIV/0!
C.II.5. Cred. vs imprese sottoposte al controllo delle controllanti	4.375.140	3.929.841	445.299	11%
C.II.5.bis. Cred. Tributarie	736.045	1.003.718	-	-27%
C.II.5.ter. Cred. per imposte anticipate	106.500	106.500	-	0%
C.II.5.quater. Cred. verso altri entro	23.165	4.976	18.189	366%
C.II.5.quater. Cred. verso altri oltre	5.550	5.550	-	0%
<b>C.III. TOTALE ATTIVITA' FINANZIARIE</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>#DIV/0!</b>
<b>C.IV. TOT. DISPON. LIQUIDE</b>	<b>3.164.553</b>	<b>2.326.384</b>	<b>838.169</b>	<b>36%</b>
C.IV.1. Depositi bancari	3.145.281	2.324.264	821.017	35%
C.IV.3. Denaro in cassa	19.272	2.120	17.152	809%
<b>D. RATEI E RISCONTI</b>	<b>414.722</b>	<b>134.016</b>	<b>280.705</b>	<b>209%</b>

## Stato Patrimoniale

### ATTIVO

Scorrere il bilancio riclassificato PER CAPIRE QUALI SONO LE VOCI PIÙ SIGNIFICATIVE PER LA SOCIETÀ, focalizzandosi su:

-composizione delle voci più rilevanti in termini numerici e qualitativi

-scostamenti dell'esercizio (termini assoluti e %);

In questo caso, l'Attivo patrimoniale include voci rilevanti, come le immobilizzazioni, le rimanenze, i crediti...

# Analisi del bilancio infrannuale - CASO 1

## Conto Economico

CONTO ECONOMICO	30/09/N	31/12/N-1	Variazione	Variazione%
	LEAD	LEAD	N;N-1	N;N-1
<b>A. VAL. DELLA PRODUZIONE</b>	<b>20.404.751</b>	<b>17.660.328</b>	<b>2.744.423</b>	<b>16%</b>
A.1. Ricavi vendite e prestazioni	20.037.023	17.188.418	2.848.604	17%
A.2. Var. rimanenze prodotti	-	-	-	-
A.5. Altri ricavi	367.728	471.909	- 104.181	-22%
<b>B. COSTI DELLA PRODUZIONE</b>	<b>18.207.926</b>	<b>15.486.798</b>	<b>2.721.128</b>	<b>18%</b>
B.6. Materie prime e consumo	9.896.238	9.940.772	- 44.534	0%
B.7. Servizi	3.449.489	2.679.912	769.577	29%
B.8. Godimento beni di terzi	501.078	385.054	116.024	30%
B.9. costi del personale	<b>4.043.828</b>	<b>2.926.021</b>	1.117.807	38%
B.9.a. Salari e stipendi	2.660.888	1.990.913	669.975	34%
B.9.b. Oneri sociali	857.021	654.765	202.256	31%
B.9.c. Tratt. fine rapporto	174.177	133.355	40.823	31%
B.9.e. Altri costi	351.742	146.988	204.753	139%
B.10. Ammortamenti e svalut.	<b>702.020</b>	<b>497.554</b>	204.466	41%
B.10.a. Amm. Immob. Immat.	94.961	78.673	16.288	21%
B.10.b. Amm. Immob. Mat.	607.059	418.881	188.178	45%
B.10.d. Svalut. crediti	-	-	-	-
B.11. Variazione materie	- 605.915	- 1.056.181	450.266	-43%
B.12. Accantonamenti per rischi	-	-	-	-
B.13. Altri accantonamenti	-	-	-	-
B.14. Oneri diversi di gestione	221.188	113.665	107.522	95%
<b>RISULTATO OPERATIVO</b>	<b>2.196.825</b>	<b>2.173.530</b>	<b>23.296</b>	<b>1%</b>

Scorrere il bilancio riclassificato PER CAPIRE QUALI SONO LE VOCI PIÙ SIGNIFICATIVE PER LA SOCIETÀ, focalizzandosi su:

-**composizione** delle voci più rilevanti in termini numerici e qualitativi

-**scostamenti** dell'esercizio (termini assoluti e %);

In questo caso, il Conto Economico mostra un Valore della produzione composto prevalentemente da un fatturato da Ricavi delle vendite e delle prestazioni

Tra i Costi della produzione si notano i Costi d'acquisto materie prime e di consumo, i costi per servizi, i costi del personale...

# Il calcolo della materialità – CASO 1

## Ottenimento di un Forecast di chiusura esercizio dalla Società

October		January	February	March	April	May	June	July	August	September	October	November	December	TOTAL
Net Sales	Anno N Budget	2,399,130	2,428,535	2,338,553	2,514,348	2,425,980	2,206,558	2,096,554	1,137,093	1,938,265	2,367,510	2,273,990	1,357,022	25,483,538
	Anno N Actual	2,380,052	2,577,389	2,328,917	2,294,530	2,468,211	2,397,778	2,268,428	1,117,488	2,115,794	2,077,611	2,093,990	1,357,022	25,477,210
	% achievement	99.20%	106.13%	99.59%	91.26%	101.74%	108.67%	108.20%	98.28%	109.16%	87.76%	92.08%	100.00%	99.98%
	Anno N-1 Actual	2,346,673	2,616,852	2,389,347	2,112,549	2,307,963	2,049,996	2,016,834	1,186,834	1,904,849	2,262,057	2,208,636	1,722,668	25,125,257
	% Anno N vs N-1	101.42%	98.49%	97.47%	108.61%	106.94%	116.96%	112.47%	94.16%	111.07%	91.85%	94.81%	78.77%	101.40%

Il **Budget** della Società prevedeva un fatturato finale pari ad Euro 25.484.538.

Il Budget successivamente è stato confrontato mensilmente con i **dati «Actual»**.

La Società ha quindi prodotto un «**Forecast**», inserendo i dati Actual fino ad Ottobre, sulla base dei quali è stata fatta una previsione del fatturato di Novembre e Dicembre.

La nuova previsione della Società, aggiornata come sopra dettagliato, mostra una **previsione di un fatturato dell'esercizio di Euro 25.477.210**, leggermente inferiore al Budget iniziale.

Trattandosi di una stima più aggiornata rispetto al Budget iniziale, si ritiene possa essere un'approssimazione più precisa del fatturato finale...

# Il calcolo della materialità – CASO 1

ALFA

AU 31/12/N

Calcolo della materialità

ESERCIZIO CORRENTE				
Parametro	31/12/N Preliminare*	% min-% max Guida IFAC	% Utilizzata preliminare	Valori calcolati
Totale attivo	24.654.827	1%-3%	3,00%	739.645
Patrimonio netto	11.610.899	3%-5%	5,00%	580.545
Ricavi	25.477.210	1%-3%	3,00%	764.316
Risultato ante imposte	2.000.000	3%-7%	7,00%	140.000
Parametro utilizzato				Ricavi

  

Materialità	% Applicata preliminare	Valori calcolati	Valori utilizzati arrotondati
Materialità complessiva		764.316	750.000
Materialità operativa	80%	611.453	600.000
Errori trascurabili (su Mat.Complessiva)	10%	76.432	70.000

  

Budget/Actual Società	31/12/N	%	31/12/N-1
Intercompany	18.753.330	74%	17.707.764
Clienti italia (ex incorporata)	5.776.925	23%	5.722.540
Clienti esteri (ex incorporata)	545.275	2%	1.347.149
Clienti esteri (ex incorporante)	401.680	2%	347.804
	<b>25.477.210</b>		<b>25.125.257</b>

  

Actual Società	30/09/N	Riparam. REV
A1 Ricavi vendite e prestazioni	20.037.023	26.716.030

  

Bilancio depositato	31/12/N-1	
A1 Ricavi vendite e prestazioni	ALFA	22.519.120
A1 Ricavi vendite e prestazioni	incorporata	7.020.253
		<b>29.539.373</b>

ESERCIZI PRECEDENTI					
Parametro	31/12/N-1 Bilancio finale	31/12/N-2 Bilancio finale	31/12/N-3 Bilancio finale	31/12/N-4 Bilancio finale	31/12/N-5 Bilancio finale
Totale attivo	20.148.779	17.969.142	17.010.834	19.200.816	15.001.882
Patrimonio netto	10.030.801	8.773.722	7.994.099	6.528.510	6.986.662
Ricavi	23.035.756	20.344.735	17.767.769	15.842.454	13.542.917
Risultato ante imposte	1.935.760	1.530.744	1.321.421	1.105.927	509.226
Parametro utilizzato	Ricavi	Ricavi	Ricavi	Ricavi	Ricavi

# Il calcolo della materialità – CASO 2

31/12/N

M. S.r.l.

## Calcolo della materialità

ESERCIZIO CORRENTE				
Parametro	31/12/N Preliminare*	% min-% max Guida IFAC	% Utilizzata preliminare	Valori calcolati
Totale attivo	47.200.000	1%-3%	2,0%	944.000
Patrimonio netto	15.500.000	3%-5%	4,0%	620.000
Ricavi	3.000.000	1%-3%	2,0%	60.000
Risultato ante imposte	NA	3%-7%	5,0%	NA
Parametro utilizzato				Totale attivo

  

Materialità	% Applicata preliminare	Valori calcolati	Valori utilizzati arrotondati
Materialità complessiva		944.000	940.000
Materialità operativa	75%	708.000	700.000
Errori trascurabili	10%	94.400	95.000



ESERCIZI PRECEDENTI				
Parametro	31/12/N-4 Bilancio finale	31/12/N-3 Bilancio finale	31/12/N-2 Bilancio finale	31/12/N-1 Bilancio finale
Totale attivo	46.493.919	45.684.804	46.664.015	46.244.285
Patrimonio netto	29.028.166	21.406.615	21.508.628	20.842.933
Ricavi	2.141.128	2.756.538	2.860.290	3.055.602
Risultato ante imposte	665.779	-293.791	-1.935	-650.793
Parametro utilizzato	Totale attivo	Totale attivo	Totale attivo	Totale attivo

# Il calcolo della materialità – CASO 3

C.

AU 31/12/N

Calcolo della materialità

ESERCIZIO CORRENTE				
Parametro	31/12/N Preliminare*	% min-% max Guida IFAC	% Utilizzata preliminare	Valori calcolati
Totale attivo	9.654.584	1%-3%	1,5%	144.819
Patrimonio netto	1.406.844	3%-5%	3,5%	49.240
<b>Valore della produzione (A1+A2+A3)</b>	<b>8.126.208</b>	1%-3%	1,5%	121.893
Risultato ante imposte	n.a.	3%-7%	4,0%	n.a.
Parametro utilizzato				A1+A2+A3

↓

Materialità	% Applicata preliminare	Valori calcolati	Valori utilizzati arrotondati
Materialità complessiva		121.893	<b>120.000</b>
Materialità operativa	70%	85.325	<b>85.000</b>
Errori trascurabili	10%	12.189	<b>12.000</b>

ESERCIZI PRECEDENTI					
Parametro	31/12/N-1 Bilancio finale	31/12/N-2 Bilancio finale	31/12/N-3 Bilancio finale	31/12/N-4 Bilancio finale	31/12/N-5 Bilancio finale
Totale attivo	9.654.584	8.399.641	10.663.990	16.926.050	9.995.832
Patrimonio netto	1.406.844	559.119	2.087.774	5.025.584	3.271.761
Ricavi + lavori in corso su ordinazione (A1+A3)	8.603.162	7.172.730	13.064.461	10.192.155	8.181.303
Risultato ante imposte	0	-2.180.084	-3.027.053	46.606	-2.233.517
Parametro utilizzato	A1+A3	A1+A3	A1+A3	A1+A3	A1+A3

# Il calcolo della materialità – CASO 3

Codice	Descrizione	31/12/N - Bozza	30/09/N Actual	31/12/N-1
8201	Prodotti finiti	- 809.157	- 179.157	- 2.796.840
8202	Ricambi	- 519.982	- 384.079	- 911.770
8203	Ricavi c/lavorazioni interne	- 120.212	- 39.359	- 81.840
8210	Ricavi assistenza tecnica	- 367.204	- 259.693	- 337.683
8301	Prodotti finiti	- 1.994.900	- 1.169.900	- 525.000
8302	Ricambi	- 2.255.948	- 1.854.702	- 2.249.969
8303	Ricavi lavorazioni interne	- 213.675	- 92.029	- 106.440
8310	Assistenza tecnica	- 608.886	- 559.918	- 1.030.897
820115	Cessione beni c/C. Trading	- 194.825	- 192.795	- 28.816
820405	Ricavi diversi v/C.Sh.	- 250	- 250	- 613
		<b>- 7.085.039</b>	<b>- 4.731.882</b>	<b>- 8.069.868</b>

ok con A1 da bilancio dep N-1

Riparametr. Al 31/12/N		6.309.176
Stima Società		10.000.000
<b>Stima A1)</b>	<b>7.085.039</b>	<b>8.154.588</b>
<b>Stima A2)</b>	<b>28.313</b>	<b>28.313</b>
<b>Stima A3)</b>	<b>1.012.856</b>	<b>1.012.856</b>

Conto economico	
A) Valore della produzione	
1) ricavi delle vendite e delle prestazioni	8.069.868

Stima Rimanenze al 31/12/N

Stima Valore della Produzione	31/12/N Stima AGG.	31/12/N-1	Variazione Stima AGG.
<b>8.126.208</b>			
		854.439	
		151.933	
		<b>702.506</b>	
	<b>890.371</b>		
		59.418	
		144.325	
	<b>232.056</b>	<b>203.743</b>	<b>28.313</b>
	<b>1.952.790</b>	939.934	<b>1.012.856</b>

# Riassumendo: step operativi per il calcolo della materialità

## Gli STEP operativi per il calcolo della materialità:

- Comprendere l'**attività aziendale** e individuare le **voci di bilancio quantitativamente e qualitativamente più rilevanti** per la Società mediante l'analisi di dati storici dagli ultimi bilanci depositati;
- La materialità deve essere calcolata a partire dai dati più recenti disponibili, quindi fondamentale in fase preliminare **ottenere:**
  - **Una situazione contabile infrannuale aggiornata alla data più recente disponibile**
  - **Una previsione di chiusura di fine esercizio**
- Individuare dunque i valori dei parametri più strategici da utilizzare su cui basare il calcolo della materialità (si vedano i parametri suggeriti dall'**ISA Guide dell'IFAC**), avendo accortezza, ove possibile, di utilizzare i dati più aggiornati disponibili;
- Selezionare il **parametro che meglio esprime le dimensioni e l'andamento aziendale**, anche tenendo in considerazione i fattori valutati ed esaminati dai soggetti appartenenti al settore di riferimento.

# Riassumendo: errori da evitare nel calcolo della materialità

Il calcolo della soglia di significatività è un passaggio fondamentale nella pianificazione, occorre prestare particolare attenzione a:

- ▶ **Evitare di cambiare il Benchmark scelto** di anno in anno, con attenzione particolare quando la materialità aumenta nonostante l'azienda è diventata più rischiosa.
- ▶ **Motivare adeguatamente la scelta** del benchmark e la percentuale da applicare
- ▶ Confrontare l'importo uscito dal calcolo con le **altre grandezze del bilancio** e altre informazioni
- ▶ Utilizzare un **benchmark costante** nel corso degli anni
- ▶ I valori ottenuti calcolati in **preliminary** senza i dati consuntivi finali

*Si consiglia in sede di preliminary di utilizzare dati prudenziali, in quanto se la materialità in sede di final risulta essere sensibilmente inferiore, occorrerebbe adottare delle procedure aggiuntive a quelle già svolte (invio di ulteriori circolarizzazioni, maggiori codici da verificare nell'inventario, ecc.) che possono essere difficoltose (o impossibili -> inventario) a revisione ormai conclusa.*

# Rischi di errori residui

OLD !

- ▶ La significatività dei rischi deve essere determinata sulla base di una **valutazione combinata del rischio intrinseco e del rischio di controllo**, mediante l'utilizzo della matrice del rischio di errori residui:

		Rischio di controllo	
		Affidamento sui controlli	Nessun affidamento sui controlli
Rischio inerente	Basso	Minimale R=0,67	Moderato R=2
	Moderato	Basso R=1	Alto R=3
	Significativo	Speciale considerazione nella revisione R=3	
		Rischio residuo	

- ▶ Nella prassi della revisione delle *imprese di minori dimensioni*, spesso, a causa di controlli interni non formalizzati o laddove non sussista neanche una minimale separazione di funzioni, si usa utilizzare unicamente procedure di validità estese, senza ricorrere alla verifica dell'affidabilità delle procedure di controllo interno tramite test di conformità.

# Novità: Aggiornamento dell'Approccio metodologico alla revisione legale

**NEW !**

		<b>RISCHIO DI CONTROLLO</b>		
		<b>CONTROL APPROACH (test di conformità)</b>		
		<b>BASSO (Controlli efficaci)</b>	<b>ALTO (Controlli inefficaci)</b>	
<b>RISCHIO INTRINSECO</b>	<b>BASSO</b>	<b>BASSO</b> R=1	<b>MINIMALE</b> R=0,67	<b>MODERATO</b> R=2
	<b>MODERATO</b>	<b>MODERATO</b> R=2	<b>BASSO</b> R=1	<b>ALTO</b> R=3
	<b>ALTO</b>	<b>ALTO</b> R=3	<b>MODERATO</b> R=2	<b>ALTO</b> R=3
		<b>SUBSTANTIVE APPROACH</b>		

**APPROCCIO METODOLOGICO ALLA REVISIONE LEGALE AFFIDATA AL COLLEGIO SINDACALE NELLE IMPRESE DI MINORI DIMENSIONI**

**SECONDA EDIZIONE, NOVEMBRE 2025**

# La pianificazione dell'attività di revisione – Asserzioni

**Asserzioni:** Attestazioni della Direzione, esplicite e non, contenute nel bilancio, utilizzate dal revisore per prendere in considerazione le diverse tipologie di errori che potenzialmente possono verificarsi.

Asserzioni (combinare)	Commento
<b>E = Esistenza</b>	<p>Tutto ciò che è registrato o forma oggetto di informativa in bilancio esiste alla data appropriata e dovrebbe essere incluso.</p> <p>Le attività, le passività, le operazioni registrate e gli altri aspetti inclusi nelle note al bilancio esistono, hanno avuto luogo e attengono all'impresa.</p>
<b>C = Completezza</b>	<p>Tutto ciò che dovrebbe essere registrato o formare oggetto di informativa in bilancio è stato incluso.</p> <p>Non vi sono attività, passività, operazioni o eventi che non siano stati registrati o oggetto di informativa; non vi sono note al bilancio mancanti o incomplete.</p>
<b>A = Accuratezza e competenza</b>	<p>Tutte le passività, i ricavi, i costi, e i diritti sulle attività (sotto forma di possesso o controllo) sono di proprietà o un obbligo dell'impresa e sono stati contabilizzati per l'importo corretto e imputati nell'esercizio di competenza. Ciò include anche la corretta classificazione degli importi, dei saldi e dell'informativa in bilancio.</p>
<b>V = Valutazione</b>	<p>Le attività, le passività e le interessenze nel patrimonio netto sono registrate in bilancio per l'importo o valore corretto.</p> <p>Ogni rettifica di valutazione richiesta dalla loro natura o dai principi contabili applicabili è stata registrata correttamente.</p>

# Il Risk Assessment – CASO 1

ATTIVO

SIGNIFICATIVITA'  
OPERATIVA

600.000

APPLICA STRUMENTI OPERATIVI

INSERISCI STIME CONTABILI

VOCI DI BILANCIO				IMPORTI		SCOPING			VALUTAZIONE DEI RISCHI E APPROCCIO DI REVISIONE												NOTE					
Lead	Descrizione Leads	Codice	Descrizione	Data bilancio intermedio 30/09/N	Data bilancio es. precedente 31/12/N-1	Significativa	Rischio frode	Rischio parti correlate	Rischio intrinseco				Stime contabili ISA Italia 540	Approccio	Rischio di controllo				Rischio di errori significativi				Eventuali note su ratio inserimento rischi (ad esempio se qualitativamente			
									C	E	A	V			C	E	A	V	C	E	A	V				
D4	Immobilizzazioni finanziarie	B.III.1.d bis	Altre imprese	10	5	-																				
D8	Rimanenze	C.I.1	Materie prime, sussidiarie e di consumo	4.598.913	3.841.933	si	-	-	B	B	B	M	Fondo Obsolescenza magazzino	Sostanza					B	B	B	M				
D8	Rimanenze	C.I.4	Prodotti finiti e merci	2.121.575	2.272.640	si			B	B	B	M	Fondo Obsolescenza magazzino	Sostanza					B	B	B	M				
D9	Crediti verso clienti	C.II.1	Verso clienti	1.590.950	8.711	si			B	M	A	M	Fondo svalutazione crediti	Sostanza					B	M	A	M				
D9	Crediti verso clienti	C.II.4	Verso imprese controllanti	-	109.865	-																				
D9	Crediti verso clienti	C.II.5	Verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti	4.375.140	3.678.226	si		si	B	B	B	B		Sostanza					B	B	B	B				
D10	Imposte	C.II.5 bis	Per crediti tributari	736.045	1.003.718	si			B	B	B	B		Sostanza					B	B	B	B				
D10	Imposte	C.II.5 ter	Per imposte anticipate	106.500	106.500	si			B	B	B	M	Recuperabilità imposte anticipate	Sostanza					B	B	B	M				Qualitativamente significativa: verrà valutata anche la recuperabilità delle imposte.
D11	Crediti verso altri	C.II.5 quater	Verso altri	28.715	10.526	-																				
D13	Cassa e Banche	C.IV.1	Depositi bancari e postali	3.145.281	2.324.264	si	si		B	B	B	B		Sostanza					B	B	B	B				
D13	Cassa e Banche	C.IV.3	Denaro e valori in cassa	19.272	2.121	-																				
D14	Ratei e risconti	D.2	Risconti attivi	414.722	134.016	-																				

# Il Risk Assessment – CASO 1

PASSIVO

**SIGNIFICATIVITA' OPERATIVA** 600.000

APPLICA STRUMENTI OPERATIVI

INSERISCI STIME CONTABILI

VOCI DI BILANCIO				IMPORTI		SCOPING			VALUTAZIONE DEI RISCHI E APPROCCIO DI REVISIONE											NOTE			
Lead	Descrizione Leads	Codice	Descrizione	Data bilancio intermedio 30/09/N	Data bilancio es. precedente 31/12/N-1	Significativa	Rischio frode	Rischio parti correlate	Rischio intrinseco				Stime contabili	Approccio	Rischio di controllo				Rischio di errori significativi				Eventuali note su ratio inserimento rischi (ad esempio se qualitativamente)
									C	F	A	V	ISA Italia 540		C	F	A	V	C	F	A	V	
D10	Imposte	B.2	Fondi per imposte, anche differite	133.786	442.824	si			B	B	B	B		Sostanza					B	B	B	B	Qualitativamente significativo
D17	Fondi rischi	B.4	Altri	39.666	-	si			B	B	B	B		Sostanza					B	B	B	B	Qualitativamente significativo. Rischio che l'importo sia incapiante rispetto alle passività potenziali
D16	Personale subordinato	C	Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato	494.550	359.006	si			B	B	B	B		Sostanza					B	B	B	B	Qualitativamente significativo, rischio che il fondo non sia capiente rispetto alle passività potenziali
D19	Finanziamenti soci	D.3	Debiti verso soci per finanziamenti	1.950.000	1.950.000	si		si	B	B	B	B		Sostanza					B	B	B	B	
D13	Cassa e Banche	D.4	Debiti verso banche	1.350.000	1.400.000	si			B	B	B	B		Sostanza					B	B	B	B	
D21	Debiti verso Fornitori	D.7	Debiti verso fornitori	1.520.459	1.470.039	si			M	B	B	B		Sostanza					M	B	B	B	
D21	Debiti verso Fornitori	D.11	Debiti verso controllanti	-	2.050.364	si		si	B	B	B	B		Sostanza					B	B	B	B	Qualitativamente significativo in quanto il saldo sia variato tra i due esercizi e per la natura del debito
D21	Debiti verso Fornitori	D.11 bis	Debiti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti	3.890.175	869.776	si		si	B	B	B	B		Sostanza					B	B	B	B	
D10	Imposte	D.12	Debiti tributari	76.311	263.571	si			B	B	B	B		Sostanza					B	B	B	B	Qualitativamente significativo: il saldo include i debiti per ritenute del personale, IRES, IRAP
D16	Personale subordinato	D.13	Debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale	153.175	254.619	si			B	B	B	B		Sostanza					B	B	B	B	Qualitativamente significativo il saldo è correlato in primis ai contributi dei dipendenti
D22	Altri debiti	D.14	Altri debiti	1.040.698	646.499	si			B	B	B	B		Sostanza					B	B	B	B	
D14	Ratei e risconti	E.1	Ratei passivi			-																	
D14	Ratei e risconti	E.2	Risconti passivi	454.558	411.281	-																	

# Il Risk Assessment – CASO 1

CONTO ECONOMICO

**SIGNIFICATIVITA' OPERATIVA** 600.000

APPLICA STRUMENTI OPERATIVI

INSERISCI STIME CONTABILI

VOCI DI BILANCIO				IMPORTI		SCOPING			VALUTAZIONE DEI RISCHI E APPROCCIO DI REVISIONE										NOTE				
Lead	Descrizione Leads	Codice	Descrizione	Data bilancio intermedio 30/09/N	Data bilancio es. precedente 31/12/N-1	Significativa	Rischio frode	Rischio parti correlate	Rischio intrinseco				Stime contabili	Approccio	Rischio di controllo				Rischio di errori significativi				Eventuali note su ratio inserimento rischi (ad esempio se qualitativamente
									C	E	A	V	ISA Italia 540		C	E	A	V	C	E	A	V	
D9	Crediti verso clienti	A.1	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	20.037.023	22.519.120	si	si		B	B	A	M	Fondo svalutazione crediti	Sostanza					B	B	A	M	Rischio presunto in ogni incarico di revisione, come da ISA Italia 240.
D8	Rimanenze	A.2	Variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	-	160.016	si			B	B	B	M	Fdo Obso Magazzino	Sostanza					B	B	B	M	
D23	Altri ricavi e proventi	A.5	Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio	367.728	676.652	-																	
D21	Debiti verso Fornitori	B.6	Per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	9.896.238	12.412.103	si			B	B	B	B		Sostanza					B	B	B	B	
D21	Debiti verso Fornitori	B.7	Per servizi	3.449.489	3.905.393	si			B	B	B	B		Sostanza					B	B	B	B	
D21	Debiti verso Fornitori	B.8	Per godimento di beni di terzi	501.078	523.221	-																	
D16	Personale subordinato	B.9	Per il personale	4.043.828	4.209.236	si			B	B	B	B		Sostanza					B	B	B	B	
D2	Immobilizzazioni immateriali	B.10.a	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	94.961	123.931	si			B	B	B	B		Sostanza					B	B	B	B	Qualitativamente significativo. Si rimanda alle analisi patrimoniali
D3	Immobilizzazioni materiali	B.10.b	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	607.059	603.538	si			B	B	B	B		Sostanza					B	B	B	B	Qualitativamente significativo. Si rimanda alle analisi patrimoniali
D9	Crediti verso clienti	B.10.d	Svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide			si			B	B	A	M	Fdo Sval. Crediti	Sostanza					B	B	A	M	
D8	Rimanenze	B.11	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	-	605.915	951.874	si		B	B	B	M	Fdo Obso Magazzino	Sostanza					B	B	B	M	
D24	Altri oneri	B.14	Oneri diversi di gestione	221.188	157.116	-																	

# Circularizzazione fornitori

Popolazione Totale (Saldo 30/09/2024)	-	<b>4.693.064</b>
Popolazione Esclusa o Analisi specifica	-	3.766.253
<b>Popolazione per selezione</b>	-	<b>926.811</b>
<b>Materialità operativa</b>		<b>600.000</b>
Risk Factor		2
Intervallo di campionamento		300.000
<b>N. items da selezionare</b>		<b>3</b>

Calcolo della **NUMEROSITÀ DEL CAMPIONE** da selezionare a partire dal **SALDO PATRIMONIALE DEPURATO DELLA «POPOLAZIONE ESCLUSA»**.  
 La selezione vera e propria verrà svolta sul **PROGRESSIVO AVERE**, che rappresenta il totale acquistato dal fornitore nell'anno; in questo modo la selezione andrà a «pescare» i fornitori più significativi (quelli a cui la Società ha acquistato di più)

Effettueremo la Selezione sul Progressivo Avere

Popolazione per selezione		9.039.391	-	926.811
Popolazione Esclusa		14.397.960	-	3.766.253
Popolazione Totale	-	4.270.783	23.015.071	23.437.351 - 4.693.064

CONTO	CODICE FORNITORE	SALDO Apertura 31/12/N-1	DARE	AVERE	SALDO Finale 30/09/N	ESCLUSO	Note
330201	V-00000036	2.034.130	5.274.120	6.740.461	3.500.471	✓	Svolgeremo procedure alternative di riconciliazioni ICY
330201	V-00000037	713	3.402	4.940	2.251	✓	Svolgeremo procedure alternative di riconciliazioni ICY
330201	V-00000039	17.081	26.798	12.067	2.350	✓	Svolgeremo procedure alternative di riconciliazioni ICY
330201	V-00000041	664.642	664.642	-	-	✓	Svolgeremo procedure alternative di riconciliazioni ICY
330201	V-00000043	118.798	358.997	355.648	115.449	✓	Svolgeremo procedure alternative di riconciliazioni ICY
330201	V-00000045	-	-	1.908	1.908	✓	Svolgeremo procedure alternative di riconciliazioni ICY
330201	V-00000049	9.341	93.158	104.594	20.776	✓	Svolgeremo procedure alternative di riconciliazioni ICY
330201	V-00000050	17.093	188.794	311.556	139.855	✓	Svolgeremo procedure alternative di riconciliazioni ICY
330201	V-00000051	1.648	10.458	8.811	-	✓	Svolgeremo procedure alternative di riconciliazioni ICY
330201	V-00000642	-	61.431	61.431	-	✓	Svolgeremo procedure alternative di riconciliazioni ICY
330202	V-00000015	37	37	-	-	✓	progressivo avere pari a zero
330202	V-00000026	-	4.581	4.569	12	✓	saldo in dare
330202	V-00000028	-	426	374	52	✓	saldo in dare
330202	V-00000110	1.373	1.373	-	-	✓	progressivo avere pari a zero

# Circularizzazione fornitori

Una volta definita la numerosità del campione, si passa allo svolgimento della selezione. La selezione statistica a campione costituisce la «best practice». Utilizzare il «MUS» seguendo i seguenti step:

- Compilazione della sezione iniziale, inserendo il **N. del CAMPIONE DA SELEZIONARE**, «sample size»
- Svolgere la selezione sulla popolazione composta dal **PROGRESSIVO AVERE** di ciascun fornitore non escluso, avendo accortezza di **NON CAMBIARE L'ORDINE DEI FORNITORI**, rispettando l'ordine del file «PBC»

*It is important that information is entered in the WHITE cells only. All other cells will calculate automatically based on the information entered in the WHITE cells.*

## Monetary Unit Sampling Worksheet

Financial Statement Account	Debiti v/fornitori			check			
Population	9.039.391	Progressivo Avere della Popolazione x Selezione		0			
Sample Size	3			0			
Sampling Interval	3.013.130			0			
Random Start	1.506.565			0			
Item #	ID#	Description	Amount	Sub-Total	Number of Selections	Sampling Interval	Selection Remainder
		<b>Insert population data in white cells below</b>					(1.506.565)
1	V-00000001		618	(1.505.947)	0	3.013.130	-1.505.947
2	V-00000002		417	(1.505.530)	0	3.013.130	-1.505.530
3	V-00000003		1.549	(1.503.981)	0	3.013.130	-1.503.981
4	V-00000007		125	(1.503.856)	0	3.013.130	-1.503.856
5	V-00000008		76.825	(1.427.032)	0	3.013.130	-1.427.032
6	V-00000012		62.651	(1.364.381)	0	3.013.130	-1.364.381
7	V-00000014		3.357	(1.361.023)	0	3.013.130	-1.361.023
8	V-00000017		29.498	(1.331.525)	0	3.013.130	-1.331.525
9	V-00000018		377	(1.331.148)	0	3.013.130	-1.331.148
10	V-00000019		2.314	(1.328.834)	0	3.013.130	-1.328.834
11	V-00000020		259	(1.328.576)	0	3.013.130	-1.328.576
12	V-00000021		2.032	(1.326.544)	0	3.013.130	-1.326.544
13	V-00000024		8.583	(1.317.961)	0	3.013.130	-1.317.961
14	V-00000025		50.495	(1.267.466)	0	3.013.130	-1.267.466
15	V-00000029		91	(1.267.375)	0	3.013.130	-1.267.375
16	V-00000030		22	(1.267.353)	0	3.013.130	-1.267.353
17	V-00000031		241	(1.267.111)	0	3.013.130	-1.267.111
18	V-00000034		569	(1.266.542)	0	3.013.130	-1.266.542

# Circularizzazione fornitori

**WD>** Abbiamo richiesto alla Società il Partitario fornitori al 30/09/N e lo abbiamo quadrato con il bilancio di verifica (provvisorio) alla stessa data. Abbiamo calcolato la Sample Size del campione da selezionare, effettuando il rapporto tra i Debiti vs Fornitori al 30/09/N e la Materialità operativa/2 (600.000/2=300.000), utilizzando un *Risk Factor* pari a 2. Dalla selezione abbiamo escluso i soggetti oggetto di selezioni specifiche per la circularizzazione (professionisti, banche, agenti). Abbiamo inoltre escluso i soggetti con Prog. Avere = 0, i soggetti con saldo finale in Dare e i soggetti intercompany, che verificheremo mediante analisi specifica (see sheet *Popolazione per selezione*). Una volta individuata la **Popolazione per selezione**, abbiamo svolto la selezione dei fornitori sul Progressivo Avere al 30/09/N, utilizzando il tool *MUS Calculations*. Abbiamo individuato n.3 **item** da selezione attraverso il tool *MUS Calculations*. Abbiamo ritenuto opportuno integrare n.4 items a maggior valore (n. 2 sul Prog. Avere e n. 2 sul Saldo al 30/09/N). Così facendo si ottengono soddisfacenti percentuali di copertura sul saldo avere e sul saldo totale al 30/09/N.

#	Codice Fornitore	Prog. Avere	Saldo 30/09/20	Criterio selezione
FOR.1	V-00000321	585.481	(28.137)	Mus selection
FOR.2	V-00000181	315.893	(69.286)	Selezione a giudizio professionale
FOR.3	V-00000145	313.997	(109)	Selezione a giudizio professionale
FOR.4	V-00000148	216.427	(66.692)	Mus selection
FOR.5	V-00000209	204.939	(33.047)	Selezione a giudizio professionale
FOR.6	V-00000408	141.993	(35.058)	Selezione a giudizio professionale
FOR.7	V-00000601	78.356	(6.365)	Mus selection

Popolazione selezionata	1.857.087	-	238.695
Popolazione per selezione	9.039.391	-	926.811
<b>% Copertura</b>	<b>21%</b>		<b>-26%</b>

Se la selezione statistica non risulta sufficiente per coprire il rischio identificato, è possibile integrare la selezione, aggiungendo fornitori «A GIUDIZIO PROFESSIONALE»

Formalizzare un «work done»

**CONCL>** Si rimanda al file allegato in **1.8.1 Recap circularizzazioni** per il riepilgo dei soggetti da circularizzare e al file **1.8.2 Memo selezione circularizzazioni**

# Selezione Fornitori – un altro caso

31/12/N

M. S.r.l.

Quadratura e selezione fornitori al 31/12/N

Conto	Descrizione	Saldo Bi.Ve. 31.12.N	Saldo Bi.Ve. 31.12.N-1
2.10.001	debiti vs fornitori	- 462.718	- 419.619
	<b>CHECK</b>	-	-

## Item selezionato

Pop x selezione	982.091	-	237.154
Totale	- 419.619	938.991	982.091 - 462.718
			0

237.154	Popolazione per selezione (debiti fornitori)
1.100.000	Materialità operativa
2	R-factor
550.000	Intervallo di campionamento
<b>0,43</b>	<b>n. items da selezionare</b>

#	Codice	Saldo iniziale	Progr. Dare	Progr. Avere	Saldo finale 31/12	CHECK	Selezionato	Metodo selezione
24	ITV01061	- 304.887	79.322	-	- 225.565	-	NO	Il soggetto è stato <u>escluso</u> dalla selezione. Trattasi della controllante (Soggetto intercompany) --> verrà effettuata riconciliazione intercompany in fase di final.
15	ITV00607	-	143.760	205.404	- 61.644	-	SI	Progressivo avere dell'anno a maggior valore
6	ITV00502	-	29.115	137.201	- 108.086	-	SI	Progressivo avere dell'anno a maggior valore
1	ITV00064	- 13.347	114.877	115.268	- 13.738	-	SI	Progressivo avere dell'anno a maggior valore
28	ITV01888	-	71.228	71.228	-	-	NO	
33	ITV02516	-	62.464	62.464	-	-	NO	
36	ITV02715	-	61.488	61.488	-	-	NO	
18	ITV00622	-	51.694	51.694	-	-	NO	
19	ITV00626	- 19.215	64.093	44.878	-	-	NO	
35	ITV02637	-	39.174	39.174	-	-	NO	
2	ITV00068	-	19.498	19.498	-	-	NO	
20	ITV00985	-	18.911	18.911	-	-	NO	
17	ITV00620	- 16.380	34.718	18.338	-	-	NO	
23	ITV01058	-	14.591	14.591	-	-	NO	

La selezione statistica indicherebbe solamente n. 1 item da selezionare; pertanto, in questo caso, è possibile effettuare una selezione «**A GIUDIZIO PROFESSIONALE**», che consente una maggior copertura e un'analisi più equilibrata in termini di rapporto tra complessità della selezione e benefici/risultati prodotti

# Circularizzazione fornitori

STAMPARE SU CARTA INTESTATA

Luogo, data

Spett.le  
FORNITORE  
pec: fornitore@pec.it

## Richiesta di estratto conto al 31/12/N

In relazione al normale controllo della nostra contabilità, Vi preghiamo di inviare direttamente al nostro **Revisore**.

In caso di utilizzo della PEC rispondendo al seguente indirizzo:

[revisore@legalmail.it](mailto:revisore@legalmail.it)

dalla vostra casella PEC

In alternativa, nel caso di utilizzo della posta tradizionale rispondendo all'indirizzo:

**REVISORE**

Via ...

CAP, Città, Provincia

- **l'estratto dei rapporti in essere con Voi alla data del 31/12/N con l'evidenziazione del saldo contabile quale risulta dalla Vostra contabilità, allegando la scheda contabile alla stessa data.**

Il completamento della verifica richiede che la Vostra risposta pervenga entro il **XX/XX/N+1**.

Vi saremo grati se vorrete indicare nella Vostra risposta il riferimento: Rif. *ALFA ITALIA S.r.l.*

Il trattamento dei dati personali è soggetto ad adeguate misure tecniche e organizzative, in conformità al Regolamento Europeo in materia di protezione dei dati personali n. 679 del 2016. Gli interessati del trattamento hanno il diritto di rettifica, cancellazione, limitazione del trattamento, portabilità dei dati personali e opposizione al trattamento. I diritti degli interessati del trattamento (art. 15 e seguenti del Regolamento) possono essere esercitati scrivendo al Titolare del trattamento o al Data Protection Officer.

Grati per la Vostra collaborazione, e certi che vorrete aderire alla nostra richiesta con cortese sollecitudine, Vi porgiamo i nostri distinti saluti.

|

*ALFA ITALIA S.r.l.*

**XXX**

(rappresentante dell'impresa)

**Form LETTERA DI  
CIRCULARIZZAZIONE DEI  
FORNITORI**

**ATTENZIONE:**  
**Al fornitore si chiede di  
indicare il saldo delle partite  
aperte risultante da sua  
contabilità al 31/12**  
**[Assertion: COMPLETEZZA]**

# Circularizzazioni clienti – su saldo TOTALE (con effetti attivi)

POPOLAZIONE PER SELEZIONE	3.614.846		
ESCLUSO	1.127.926		
TOTALE	4.742.772	4.467.217	275.554

Individuazione della POPOLAZIONE TOTALE PER SELEZIONE, dopo aver effettuato le opportune **ESCLUSIONI**  
 (es: saldi analizzati con analisi specifica, clienti con saldo 0, clienti svalutati dalla Società)

#	Conto Co.Ge	Descrizione Conto	Saldo totale	Saldo da partitario	Saldo da effetti	Escluso	Note
1	14001020	Clienti Estero	29.964	29.964	-	NO	
2	14001020	Clienti Estero	10.340	10.340	-	NO	
3	14001020	Clienti Estero	69.755	69.755	-	NO	
5	14001020	Clienti Estero	15.673	15.673	-	NO	
7	14001020	Clienti Estero	350.405	350.405	-	SI	Da colloquio con la Società abbiamo appreso che si tratta di crediti incagliati gestiti dal legale. Verrà analizzata la loro recuperabilità in fase di final audit.
9	14001020	Clienti Estero	66.206	66.206	-	NO	
10	14001020	Clienti Estero	20.291	20.291	-	NO	
11	14001020	Clienti Estero	4.482	4.482	-	NO	
12	14001020	Clienti Estero	471.241	471.241	-	NO	
13	14001020	Clienti Estero	176.964	176.964	-	NO	
14	14001020	Clienti Estero	66.680	66.680	-	NO	
15	14001020	Clienti Estero	33.787	33.787	-	NO	
16	14001020	Clienti Estero	62.295	62.295	-	NO	
17	14001020	Clienti Estero	618	618	-	NO	
18	14001020	Clienti Estero	240.162	240.162	-	NO	
19	14001020	Clienti Estero	9.594	9.594	-	NO	
22	14001020	Clienti Estero	1.263	1.263	-	NO	
23	14001010	Clienti Italia	9.753	9.753	-	NO	
24	14001010	Clienti Italia	10.092	10.092	-	NO	

# Circularizzazioni clienti – su saldo TOTALE (con effetti attivi)

- Alimentazione del file del «MUS», compilando:
- Il saldo della popolazione x selezione al 31/12
  - L'intervallo di campionamento (materialità operativa / R-factor = 600.000 / 2)
- Il file in automatico calcolerà quante unità monetarie occorre selezionare a fronte dei dati inseriti

## Monetary Unit Sampling Worksheet

Financial Statement Account	Crediti v/clienti						
Population	3.614.846		0				
Sample Size	12						
Sampling Interval	300.000						
Random Start	150.000						
Item #	ID#	Description	Amount	Sub-Total	Number of Selections	Sampling Interval	Selection Remainder
		Insert population data in white cells below					(150.000)
1	1		29.964	(120.036)	0	300.000	-120.036
2	2		10.340	(109.696)	0	300.000	-109.696
3	3		69.755	(39.942)	0	300.000	-39.942
4	5		15.673	(94.023)	0	300.000	-94.023
5	9		66.206	(27.817)	0	300.000	-27.817
6	10		20.291	(7.526)	0	300.000	-7.526
7	11		4.482	(3.044)	0	300.000	-3.044
8	12		471.241	468.197	2	300.000	-131.803
9	13		176.964	45.161	1	300.000	-254.839
10	14		66.680	(188.159)	0	300.000	-188.159
11	15		33.787	(154.373)	0	300.000	-154.373
12	16		62.295	(92.077)	0	300.000	-92.077
13	17		618	(91.460)	0	300.000	-91.460
14	18		240.162	148.702	1	300.000	-151.298
15	19		9.594	(141.704)	0	300.000	-141.704
16	22		1.263	(140.441)	0	300.000	-140.441
17	23		9.753	(130.688)	0	300.000	-130.688
18	24		10.092	(120.596)	0	300.000	-120.596
19	25		2.230	(118.366)	0	300.000	-118.366
20	26		6.271	(112.095)	0	300.000	-112.095
21	28		841	(111.254)	0	300.000	-111.254

# Circularizzazioni clienti – su saldo TOTALE (con effetti attivi)

**WD>** Abbiamo ottenuto dalla società al 31/12:

- Partitario dei clienti Italiani
- Partitario dei clienti esteri
- Dettaglio effetti per cliente e per banca
- Dettaglio dei clienti che sono passati al legale

Abbiamo quadrato i dettagli con il Bilancio di Verifica alla stessa data e abbiamo individuato l'esposizione creditoria totale della Società nei confronti di ciascun soggetto.

Abbiamo identificato la Popolazione per Selezione escludendo:

- Crediti svalutati o di difficile recuperabilità
- Clienti con saldo zero
- Clienti con saldo negativo.

La Selezione è stata effettuata sulla Popolazione per selezione, mediante il tool statistico MUS Calculations, identificando 12 items.

Si riportano di seguito I clienti selezionati:

#	Codice cli	Saldo totale 31/12/N	di cui Saldo partitario	di cui Saldo effetti	Metodo selezione
<b>CLI.1</b>	12	471.241	471.241	-	Mus selections
<b>CLI.2</b>	83	296.080	296.080	-	Mus selections
<b>CLI.3</b>	293	253.336	253.336	-	Mus selections
<b>CLI.4</b>	18	240.162	240.162	-	Mus selections
<b>CLI.5</b>	13	176.964	176.964	-	Mus selections
<b>CLI.6</b>	560	40.155	-	40.155	Mus selections
<b>CLI.7</b>	154	20.857	1.509	19.347	Mus selections
<b>CLI.8</b>	380	8.278	8.278	-	Mus selections
<b>CLI.9</b>	72	7.386	7.386	-	Mus selections
<b>CLI.10</b>	257	4.187	4.187	-	Mus selections
<b>CLI.11</b>	457	2.404	2.404	-	Mus selections
<b>Pop. Circularizzata</b>		<b>1.521.051</b>	<b>1.461.549</b>	<b>59.502</b>	
<b>Pop. Per selezione</b>		<b>3.614.846</b>	<b>3.355.436</b>	<b>215.410</b>	
<b>% copertura</b>		<b>42%</b>	<b>44%</b>	<b>28%</b>	

**Concl>** Nessuna eccezione significativa da rilevare; si rimanda a **1.8.1 Recap circularizzazioni** e **1.8.2 Memo circularizzazioni**.

# Circularizzazione clienti

## FORM LETTERA DI CIRCULARIZZAZIONE CLIENTI

STAMPARE SU CARTA INTESTATA

Luogo, Data

Spett.le  
cliente XXX  
PEC: cliente@pec.it

### Riscontro saldo 31/12/N

In relazione al normale controllo della nostra contabilità, Vi preghiamo di inviare direttamente al nostro **Revisore**.

In caso di utilizzo della PEC rispondendo al seguente indirizzo:

revisore@legalmail.it

dalla vostra casella PEC

In alternativa, nel caso di utilizzo della posta tradizionale rispondendo all'indirizzo:

**REVISORE**

Via ...

CAP, Città, Provincia

- il Vostro saldo alla data del 31/12/N, come dall'allegato estratto conto.

Al fine di evitarVi, per quanto possibile, il disturbo di tale comunicazione, Vi accludiamo un modulo da ritornare con il Vostro benestare e con le Vostre eventuali osservazioni.

Il completamento della verifica richiede che la Vostra risposta pervenga **entro XX/XX/N+1**.

Vi saremo grati se vorrete indicare nella Vostra risposta il riferimento: Rif: *ALFA S.r.l.*

Il trattamento dei dati personali è soggetto ad adeguate misure tecniche e organizzative, in conformità al Regolamento Europeo in materia di protezione dei dati personali n. 679 del 2016. Gli interessati del trattamento hanno il diritto di rettifica, cancellazione, limitazione del trattamento, portabilità dei dati personali e opposizione al trattamento. I diritti degli interessati del trattamento (art. 15 e seguenti del Regolamento) possono essere esercitati scrivendo al Titolare del trattamento o al Data Protection Officer.

Grati per la Vostra collaborazione, e certi che vorrete aderire alla nostra richiesta con cortese sollecitudine, Vi porgiamo i nostri distinti saluti.

*ALFA S.r.l.*

Il legale rappresentante

Mittente

Spett.le  
**REVISORE**  
Via ...  
CAP, Città, Provincia

In conformità alla richiesta fattaci dalla Spett.le ALFA S.r.l.

- Vi confermiamo che il nostro conto con la predetta Società presentava al **31/12/N** un **saldo totale di Euro XXX** come da allegato Estratto conto (di cui eventuali effetti per Euro **XXX**).
- Non siamo d'accordo con il saldo da essa esposto per i seguenti motivi:

---

---

---

---

*In caso di disaccordo, si prega cortesemente di allegare la scheda contabile al 31/12/N.*

timbro e firma

Data \_\_\_\_\_

Al cliente si chiede **CONFERMA** del saldo al **31/12** che risulta da contabilità della Società revisionata  
**[Assertion: ESISTENZA]**

# Selezione BANCHE e FINANZIAMENTI

CC Attivi

Codice Descrizione	30/09/N	31/12/N-1	Istituto individuato REV	Circularizzato	Mappatura
170103 UniCredit	2.730.677	1.935.599	Unicredit	SI	C.IV.1. Depositi bancari
170102 Banca Sella	245.602	694.971	Banca sella	SI	C.IV.1. Depositi bancari
170105 Credem	74.328	-	Credem	SI	C.IV.1. Depositi bancari
170104 Banca del Piemonte	42.848	-	Banca del Piemonte	SI	C.IV.1. Depositi bancari
170101 Bper	42.157	66.366	Bper	SI	C.IV.1. Depositi bancari
170202 Bper - Users	6.079	2.000	Bper	NO	C.IV.1. Depositi bancari
170201 Soldo Wallet	4.859	3.130	soldo	NO	C.IV.1. Depositi bancari
170120 UniCreditCard Business Easy	529	437	Unicredit	NO	C.IV.1. Depositi bancari
170121 Sella Visa Business	150	11.246	Banca sella	SI	C.IV.1. Depositi bancari
170150 Banca transitorio (ritiro effetti)	- 1.949 -	389.484		NO	C.IV.1. Depositi bancari
<b>Totale banche attive</b>	<b>3.145.281</b>	<b>2.324.264</b>			
Ok con bilancio DEP N-1			IV - Disponibilità liquide		
			1) depositi bancari e postali		
			2.324.264		

Codice Descrizione	30/09/N	31/12/N-1	Istituto individuato REV	Circularizzato	Mappatura
310101 Finanziamenti bancari	- 1.000.000 -	1.000.000	Bper	SI	D.4. Banche entro l'esercizio
310102 Finanziamenti da terzi	- 350.000 -	400.000	Simest	SI	D.4. Banche oltre l'esercizio
<b>Totale banche passive</b>	<b>- 1.350.000 -</b>	<b>1.400.000</b>			
Ok con bilancio DEP N-1					

4) debiti verso banche

esigibili entro l'esercizio successivo	1.100.000
esigibili oltre l'esercizio successivo	300.000
<b>Totale debiti verso banche</b>	<b>1.400.000</b>

Recap banche circularizzate			
#	Banca	C/C	Finanziamento
BAN.1	Unicredit	X	
BAN.2	Banca sella	X	
BAN.3	Credem	X	
BAN.4	Banca del Piemonte	X	
BAN.5	Bper	X	X
BAN.6	Simest		X

Analisi della caposcheda banche e finanziamenti al 30/09 e **INDIVIDUAZIONE** della banca di riferimento;  
**ATTENZIONE: verificare che la caposcheda quadri con il 31/12/N-1 in modo tale da essere certi di aver considerato TUTTI i conti co.ge interessati**

## PUNTI D'ATTENZIONE:

- 1) accorpate tutte le posizioni ATTIVE E PASSIVE verso le banche e spedire un'unica lettera di circularizzazione;** la banca, infatti, risponderà inviando un unico ABI-REV, che mostra tutte le posizioni in essere;
- 2) Attenzione alle ormai frequenti operazioni di fusione tra le banche:** inviare la richiesta all'effettivo istituto ESISTENTE;
- 3) Domandare alla Società se avesse stipulato ULTERIORI finanziamenti o avesse aperto ULTERIORI conti correnti,** dopo la situazione contabile ottenuta

# Selezione Banche e finanziamenti – un altro caso

WD> Si riepilogano di seguito gli istituti bancari identificati; abbiamo individuato gli istituti bancari maggiormente significativi per la Società, che sottoporremo a procedura di circolarizzazione:

#	Banca	Tipologia rapporto	Saldi attivi	Saldi passivi
BAN.1	Intesa Sanpaolo	CC attivo USD+ Anticipo EURO	343.264	-1.390.000
BAN.2	Banca Cremasca e Mantovana	CC attivo EURO+ Anticipo EURO	220.024	-1.230.000
BAN.3	Emilbanca	CC attivo USD + fin-import	244.661	- 284.742
A)	Credit Agricole	CC attivo EURO + mutuo	3.834	- 520.000
A)	Unicredit	CC attivo EURO + fin-import	9.587	- 350.000
B)	BNL	CC attivo EURO	1.586	-
B)	Banco BPM	CC attivo EURO	2.850	-
			<b>825.807</b>	<b>-3.774.742</b>

Abbiamo identificato i conti relativi agli istituti bancari a partire dal bilancio di verifica al 31/12/N.

Abbiamo ritenuto opportuno procedere alla circolarizzazione dei principali istituti bancari della Società, dando priorità alle banche presso cui la Società detiene i maggiori saldi attivi al 31/12. Relativamente ai saldi passivi, infatti, otterremo la Centrale Rischi al 31/12, mediante cui verificheremo tutte le esposizioni negative della Società.

A) Non circolarizzate: i saldi attivi sono sotto la CTT; i saldi passivi verranno verificati tramite Analisi della Centrale Rischi.

B) Trattasi di C/C residuali, che la Società ha inviato lettera di chiusura del conto. Otterremo gli estratti conto bancari al 31/12.

# Circularizzazione banche e finanziamenti

**STAMPARE SU CARTA INTESTATA DELLA SOCIETÀ**

**Luogo, data**

*Spett.le Istituto Bancario*  
**BANCA XXX**  
**PEC**

**Richiesta di informazioni al 31/12/N**

In relazione al normale controllo della nostra contabilità, Vi preghiamo di inviare direttamente al nostro **Revisore**.

In caso di utilizzo della PEC rispondendo al seguente indirizzo:

revisore@legalmail.it

dalla vostra casella PEC

In alternativa, nel caso di utilizzo della posta tradizionale rispondendo all'indirizzo:

**REVISORE|**  
Via ...  
CAP, Città, Provincia

► **le operazioni che avevamo in corso alle ore 24 del giorno 31/12/N con Voi.**

Pertanto, Vi autorizziamo, anche in deroga alle norme ed alla prassi relativa al segreto delle operazioni bancarie od a qualsiasi eventuale intesa scritta o verbale esistente, a fornire ai predetti revisori contabili tutte le informazioni previste dal modulo normalizzato ABI-REV in uso presso le Aziende di credito ed a tale riguardo Vi precisiamo che le date da indicare al punto 11.3 sono le seguenti: tra il 01/01/N e il 31/12/N.

Vogliate anche indicare, sul modulo ABI-REV, le informazioni relative ai contratti derivati e alle altre operazioni "fuori bilancio" effettuate nell'esercizio dal 01/01/N al 31/12/N.

Vogliate considerare questa nostra richiesta alla stregua di istruzioni irrevocabili da noi impartite.

Il completamento della verifica richiede che la Vostra risposta pervenga entro il **XX/XX/X+1**.

Vi saremo grati se vorrete indicare nella Vostra risposta il riferimento: Rif: *ALFA S.r.l.*

Il trattamento dei dati personali è soggetto ad adeguate misure tecniche e organizzative, in conformità al Regolamento Europeo in materia di protezione dei dati personali n. 679 del 2016. Gli interessati del trattamento hanno il diritto di rettifica, cancellazione, limitazione del trattamento, portabilità dei dati personali e opposizione al trattamento. I diritti degli interessati del trattamento (art. 15 e seguenti del Regolamento) possono essere esercitati scrivendo al Titolare del trattamento o al Data Protection Officer.

Grati per la Vostra collaborazione, e certi che vorrete aderire alla nostra richiesta con cortese sollecitudine, Vi porgiamo i nostri distinti saluti.

Alfa S.r.l.  
**Rappresentante legale**

**FORM LETTERA DI  
CIRCULARIZZAZIONE BANCHE**

# Circularizzazione banche e finanziamenti

**STAMPARE SU CARTA INTESTATA DELLA SOCIETÀ**

**Luogo, data**

*Spett.le*  
**BANCA XXX**  
PEC: **banca@pec.it**

**Rapporti in essere al 31/12/N**

In relazione al normale controllo della nostra contabilità, Vi preghiamo di inviare direttamente al nostro **Revisore**.

In caso di utilizzo della PEC rispondendo al seguente indirizzo:  
revisore@legalmail.it  
dalla vostra casella PEC

In alternativa, nel caso di utilizzo della posta tradizionale rispondendo all'indirizzo:  
**REVISORE**  
Via ...|  
CAP, Città, Provincia

► **L'elenco delle operazioni in corso con il Vostro istituto al 31/12/N ed in particolare:**

- 1) **Ammontare del debito originario.**
- 2) **Debito residuo alla data del 31/12/N;**
- 3) **Quota capitale pagata nel corso dell'anno solare N;**
- 4) **Quota interessi pagata nel corso dell'anno solare N;**
- 5) **Durata del debito;**
- 6) **Tasso di interesse;**
- 7) **Scadenza delle rate di ammortamento;**
- 8) **Garanzie, privilegi, ipoteche da noi e/o da altri prestate e importo relativo.**

► **Vi preghiamo inoltre di allegare una copia del piano di ammortamento.**

Vogliate considerare questa nostra richiesta alla stregua di istruzioni irrevocabili da noi impartite.

Il completamento della verifica richiede che la Vostra risposta pervenga entro il **XX/XX/N+1**.

Vi saremo grati se vorrete indicare nella Vostra risposta il riferimento: Rif: *ALFA S.r.l.*

Il trattamento dei dati personali è soggetto ad adeguate misure tecniche e organizzative, in conformità al Regolamento Europeo in materia di protezione dei dati personali n. 679 del 2016. Gli interessati del trattamento hanno il diritto di rettifica, cancellazione, limitazione del trattamento, portabilità dei dati personali e opposizione al trattamento. I diritti degli interessati del trattamento (art. 15 e seguenti del Regolamento) possono essere esercitati scrivendo al Titolare del trattamento o al Data Protection Officer.

Vi porgiamo i nostri distinti saluti.

ALFA S.r.l.  
**Rappresentante Legale**

**FORM LETTERA DI  
CIRCULARIZZAZIONE  
FINANZIAMENTI**

# RIEPILOGO DELLE ANALISI SUI PROFESSIONISTI

Si riepiloga di seguito l'analisi effettuata e i professionisti selezionati:

**3) RIEPILOGO DELLE ANALISI SUI PROFESSIONISTI, «incrociando» le informazioni emerse: fondamentale svolgere la duplice verifica per una maggior completezza**

Tipologia	Soggetto	Attività svolta	Presente nel mastro di costo	Segnalato da Società	DA CIRCULARIZZARE	Note
<b>FIS.1</b>	Fiscalista	STUDIO BIANCHI	Consulenza fiscale	SI	SI	Segnalato da Società e presente nei mastri - circularizzeremo
<b>LEG.1</b>	Legale	AVV. ROSSI	Recupero crediti	SI	SI	Segnalato da Società e presente nei mastri - circularizzeremo
<b>LEG.2</b>	Legale	AVV. VERDI	Supporto in materia giuslavoristica a seguito del licenziamento di un dipendente, che successivamente ha presentato ricorso	NO	SI	Avvocato a cui la Società ha appena affidato l'incarico, il relativo costo verrà registrato una volta ottenuta la consulenza e ricevuta la fattura passiva; circularizzeremo
<b>PAG.1</b>	Studio Paghe	Paghe Advisory	Consulenza paghe	SI	SI	Cons. del lavoro che segue attualmente la Società, a partire dall'01/09/N - circularizzeremo
<b>PAG.2</b>	Studio Paghe	STUDIO Delta	Consulenza paghe	SI	NO	Cons. del lavoro che ha seguito la Società fino al 31/08/N; circularizzeremo anche tale professionista per ottenere completezza dei dati e delle informazioni

**Se il Revisore non avesse svolto indagini e colloqui con la Società, non sarebbe venuto a conoscenza dell'Avv. Verdi, in quanto dal mastro ottenuto non è citato, non ci sono ancora costi registrati**

**Se il Revisore non avesse effettuato l'analisi del mastro, non sarebbe venuto a conoscenza del fatto che fino ad Agosto la Società ha avuto un altro Consulente del Lavoro (la Società ha indicato solamente il nominativo dell'attuale professionista, non conoscendo gli obiettivi del revisore...**

**IMPORTANTE CIRCULARIZZARLO in quanto produrrà informazioni utili e necessarie per comprendere l'eventuale necessità di stanziare un Fondo Rischi e di quale importo**

**IMPORTANTE CIRCULARIZZARE anche il Cons. del lavoro precedente in modo tale da ottenere i dati relativi all'intero esercizio in corso**

# Circularizzazione Fiscalisti

STAMPARE SU CARTA INTESTATA

Luogo, data

Spett.le  
XXX  
PEC

In relazione al normale controllo della nostra contabilità, Vi preghiamo di inviare direttamente al nostro **Revisore**.

In caso di utilizzo della PEC rispondendo al seguente indirizzo:

[revisore@legalmail.it](mailto:revisore@legalmail.it)

dalla vostra casella PEC

In alternativa, nel caso di utilizzo della posta tradizionale rispondendo all'indirizzo:

**REVISORE**

Via ...

CAP, Città, Provincia

► **Le seguenti informazioni:**

- 1) ultimo periodo di imposta per cui è stato definito il reddito imponibile;
- 2) accertamenti in rettifica degli imponibili dichiarati ai fini delle imposte dirette sul reddito e delle imposte indirette;
- 3) eventuali altre pendenze anche per problematiche valutarie;
- 4) ricorsi presentati e stato del contenzioso;
- 5) stima di qualsiasi passività potenziale che potrebbe emergere a nostro carico, con particolare riferimento alle imposte dirette e indirette;
- 6) ammontare degli onorari e delle spese dovuti e non ancora liquidati alla data del 31/12/N;
- 7) qualsiasi altra informazione di natura fiscale a Sua conoscenza e per la quale la Sua opinione dovrebbe essere portata a conoscenza degli azionisti o dei creditori o di altri terzi interessati.

Il completamento della verifica richiede che la Vostra risposta pervenga entro il **XX/XX/N+1**.

Vi saremo grati se vorrete indicare nella Vostra risposta il riferimento: Rif. *ALFA S.r.l.*

Il trattamento dei dati personali è soggetto ad adeguate misure tecniche e organizzative, in conformità al Regolamento Europeo in materia di protezione dei dati personali n. 679 del 2016. Gli interessati del trattamento hanno il diritto di rettifica, cancellazione, limitazione del trattamento, portabilità dei dati personali e opposizione al trattamento. I diritti degli interessati del trattamento (art. 15 e seguenti del Regolamento) possono essere esercitati scrivendo al Titolare del trattamento o al Data Protection Officer.

Vi porgiamo i nostri distinti saluti.

*ALFA S.r.l.*  
Rappresentante Legale

FORM LETTERA DI  
CIRCULARIZZAZIONE FISCALISTA

STAMPARE SU CARTA INTESTATA

Luogo, data

Spett.le  
AVVOCATO  
pec:

I nostri revisori contabili stanno effettuando la revisione contabile del nostro bilancio.

In relazione a ciò, Vi preghiamo di inviare direttamente a loro:

In caso di utilizzo della PEC rispondendo all'indirizzo:

[revisore@legalmail.it](mailto:revisore@legalmail.it) dalla vostra casella PEC

In alternativa, nel caso di utilizzo della posta tradizionale rispondendo all'indirizzo:

**REVISORE**

Via ...

CAP, Città, Provincia

► **Le seguenti informazioni:**

1) Un **elenco al 31/12/N di tutte le controversie e cause in corso**, delle controversie intime o di imminente inizio, di ogni altra passività potenziale e di qualsiasi evento successivo a tale data che sia connesso a quanto detto, dei quali Lei è a conoscenza in virtù di uno specifico incarico professionale conferito dalla Società, ovvero in virtù di informativa fornitaLe ai fini del possibile conferimento di un incarico. Al riguardo non Le è richiesto di elencare le pratiche relative a domande avanzate o a dette passività potenziali che possano comportare oneri a carico della nostra società e delle sue controllate per importi inferiori a Euro 500 individualmente e a Euro 1.000 in totale.

2) La preghiamo di indicare per ogni pratica elencata:

- la descrizione della controversia, della passività potenziale, ecc., valutando il rischio di soccombenza alla luce della seguente classificazione: rischio **probabile**, rischio **possibile** ovvero rischio **remoto**.<sup>(1)</sup>
- la situazione attuale (cioè: causa iniziata, sentenza appellata, ecc.);
- la sua opinione riguardo al presunto esito finale, con la quantificazione dell'eventuale onere per la Società (incluso anche le spese processuali, le spese legali, ecc.), nonché l'eventuale coinvolgimento in giudizio di soggetti con i quali la Società ha stipulato una polizza assicurativa.

3) La descrizione di eventuali controversie o domande riconvenzionali che potrebbero originare sopravvenienze attive (es.: risarcimento di danni, domande di indennizzo, manleva, regresso ecc.) indicando la situazione attuale e la Sua opinione circa l'esito finale.

FORM LETTERA DI  
CIRCULARIZZAZIONE LEGALI

# Circularizzazione Consulente del lavoro

STAMPARE SU CARTA INTESTATA

Luogo, data

Spett.le  
XXX  
PEC

## Richiesta di informazioni al 31/12/N

In relazione al normale controllo della nostra contabilità, Vi preghiamo di inviare direttamente al nostro **Revisore**.

In caso di utilizzo della PEC rispondendo al seguente indirizzo:

[revisore@legalmail.it](mailto:revisore@legalmail.it)

dalla vostra casella PEC

In alternativa, nel caso di utilizzo della posta tradizionale rispondendo all'indirizzo:

**REVISORE**

Via ...

CAP, Città, Provincia

### ► **Le seguenti informazioni:**

- 1) ammontare dei salari e degli stipendi al 31/12/N e relativi contributi;
- 2) analisi mensile dei salari e degli stipendi e dei relativi contributi;
- 3) ammontare dei ratei per mensilità aggiuntive al 31/12/N, dettagliato per dipendente e riepilogo generale;
- 4) ammontare del debito per ferie maturate e non godute al 31/12/N, dettagliato per dipendente e riepilogo generale;
- 5) ammontare di eventuali premi accantonati al 31/12/N, dettagliato per dipendente e riepilogo generale;
- 6) saldo del TFR e movimentazioni intercorse dal 01/01/N al 31/12/N (accantonamento TFR, anticipi erogati, utilizzi, rivalutazione ISTAT);
- 7) movimentazione intervenuta nel numero dei dipendenti dal 01/01/N al 31/12/N;

FORM LETTERA DI  
CIRCULARIZZAZIONE  
CONSULENTE DEL LAVORO

8) una breve descrizione di ogni passività potenziale relativa alla nostra società, anche se non determinata da specifiche richieste, rivendicazioni o da cause legali, delle quali Lei sia comunque a conoscenza in quanto nostro consulente del lavoro. In questo caso dovrebbe corredare la descrizione con la Sua stima della possibile passività o di ogni altra conseguenza ne possa derivare alla nostra società;

9) Dati utili al calcolo dell'IRAP (deduzione cuneo fiscale, base di suddivisione regionale, ecc.);

10) ammontare dei compensi da Lei maturati al 31/12/N e non ancora liquidati.

Il completamento della verifica richiede che la Vostra risposta pervenga entro il **XX/XX/N+1**.

Vi saremo grati se vorrete indicare nella Vostra risposta il riferimento: Rif: *ALFA S.r.l.*

Il trattamento dei dati personali è soggetto ad adeguate misure tecniche e organizzative, in conformità al Regolamento Europeo in materia di protezione dei dati personali n. 679 del 2016. Gli interessati del trattamento hanno il diritto di rettifica, cancellazione, limitazione del trattamento, portabilità dei dati personali e opposizione al trattamento. I diritti degli interessati del trattamento (art. 15 e seguenti del Regolamento) possono essere esercitati scrivendo al Titolare del trattamento o al Data Protection Officer.

Grati per la Vostra collaborazione, e certi che vorrete aderire alla nostra richiesta con cortese sollecitudine, Vi porgiamo i nostri distinti saluti.

*ALFA S.r.l.*

**Rappresentante Legale**

# OIC 30 – Bilanci intermedi

- Il **17 settembre 2024** l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) aveva **pubblicato in consultazione** una nuova versione del Principio che disciplina la redazione dei bilanci intermedi, l'OIC 30.
- La nuova versione destinata a sostituire quella in vigore dal 2006 ha introdotto chiarimenti tecnici e importanti aggiornamenti in linea con l'evoluzione normativa e operativa delle imprese italiane.
- Dopo la fase di consultazione, terminata il 18 novembre 2024, il Principio è stato approvato in via definitiva e pubblicato l'11 giugno 2025, segnando l'adozione ufficiale del nuovo testo dell'OIC 30.
- Il Principio contabile disciplina i criteri di rilevazione, classificazione, valutazione e informativa del **bilancio intermedio**.
- I bilanci intermedi, o anche infrannuali, offrono una rappresentazione patrimoniale, economica e finanziaria riferita a una data che cade nel corso dell'esercizio e non al termine dello stesso.



# OIC 30 – Bilanci intermedi

- Data di applicazione:

La versione definitiva dell'OIC 30 si applica ai bilanci intermedi relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2026.

È ammessa l'applicazione anticipata già per gli esercizi con inizio dal 1° gennaio 2025.

# OIC 30 – Bilanci intermedi

## APPENDICE B - ESEMPI DI CONTABILIZZAZIONE DELLE IMPOSTE NEI BILANCI INTERMEDI

### ESEMPIO n. 1 - Utile nel primo periodo intermedio compensato da perdite nei successivi

3. Si ipotizza un'aliquota fiscale annua effettiva (IRES + IRAP) pari al 40% e periodi intermedi di durata semestrale.

	<i>1° semestre</i>	<i>2° semestre</i>	<i>Totale</i>
Risultato ante imposte	8.000	(4.000)	4.000
Differenze temporanee e permanenti			0
Imponibile			4.000
Imposte correnti e differite	3.200	(1.600)	1.600
Aliquota effettiva	40%	40%	40%

4. Ai sensi del paragrafo 16, si applica l'aliquota fiscale annua effettiva al risultato *ante* imposte determinando così l'imposta o la perdita fiscale di competenza del periodo intermedio.
5. Non essendo richiesta la distinzione a conto economico tra imposte correnti e differite, le imposte del periodo intermedio sono iscritte in contropartita alla voce B2 "*fondo imposte, anche differite*" del passivo di stato patrimoniale.

# OIC 30 – Bilanci intermedi

## ESEMPIO n. 2 - Perdite di precedenti esercizi utilizzabili nell'esercizio

6. Si ipotizza l'esistenza di perdite di precedenti esercizi utilizzabili per 8.000 a fronte delle quali non era stata contabilizzata un'attività per imposte anticipate. Si ipotizza inoltre l'aliquota fiscale del 40% e i periodi intermedi di durata semestrale.

	<i>1° semestre</i>	<i>2° semestre</i>	<i>Totale</i>
Risultato ante imposte	20.000	5.000	25.000
Perdite utilizzate			(8.000)
Differenze temporanee e permanenti			0
Imponibile			17.000
Imposte correnti e differite			6.800
Imposte anticipate			0
Totale imposte	5.440	1.360	6.800
Aliquota effettiva	27,2%	27,2%	27,2%

7. La società stima che l'aliquota fiscale annua effettiva sia pari al 27,2%, ossia: Totale imposte (6.800) / Risultato *ante* imposte (25.000). Per determinare le imposte del primo semestre la società applica tale aliquota al risultato *ante* imposte del semestre. L'applicazione di tale aliquota al risultato *ante* imposte del semestre determina in automatico che le perdite di esercizi precedenti (8.000) vengano allocate a conto economico *pro-quota* in base al rapporto tra il reddito *ante* imposte nel periodo intermedio e la stima del reddito *ante* imposte di fine esercizio come previsto dal paragrafo 16 del presente principio.

# Emendamenti ai principi contabili – principali cambiamenti

OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ



EMENDAMENTI AI PRINCIPI CONTABILI

ottobre 2025

*NOTA*

Al fine di dare evidenza delle modifiche apportate ai singoli principi contabili per effetto degli emendamenti, si evidenzia che il testo aggiunto è sottolineato ed il testo cancellato è ~~barrato~~.

# Emendamenti ai principi contabili – principali cambiamenti

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) ha diffuso nel mese di **Giugno 2025** un **documento per la pubblica consultazione** (terminata lo scorso **31 Luglio 2025**) che prevede modifiche ai principi contabili nazionali. GLI EMENDAMENTI SONO STATI PUBBLICATI IN MODO DEFINITIVO in data **8 DICEMBRE 2025**.

- OIC 13
- OIC 16
- OIC 24
- OIC 25
- OIC 31

**Gli emendamenti ai principi contabili si applicheranno ai primi bilanci con esercizio a partire dal 1° gennaio 2026 ma potranno essere anticipati anche ai bilanci relativi al 2025.**

# Fondi per rischi e oneri: novità dagli emendamenti all'OIC 31

## Fondi per rischi e oneri: gli emendamenti all'OIC 31

Con gli emendamenti più recenti, il paragrafo 19 dell'OIC 31 è stato integrato con un chiarimento volto a precisare che gli eventuali aggiornamenti di stima del fondo, positivi o negativi, devono essere imputati nella classe C del conto economico in una voce specifica: **C 17-ter) “effetti di attualizzazione dei fondi oneri”**.

L'emendamento chiarisce i dubbi iniziali sulla corretta classificazione, riconoscendo la natura finanziaria di tali effetti e prevedendo una voce autonoma nella classe C, così da distinguerli dagli accantonamenti operativi e rendere più trasparente l'impatto del valore finanziario del tempo incorporato nei fondi.

Allo stesso tempo, l'OIC precisa che tali oneri non derivano da un finanziamento in senso stretto e non dovrebbero quindi confluire indistintamente tra i proventi e oneri finanziari.

Per tale ragione, facendo leva sull'art. 2423-ter c. 3 c.c., è stata introdotta una voce dedicata - la C 17-ter “effetti di attualizzazione dei fondi oneri” - che consente di evidenziarli separatamente.

# Esempio Fondo smantellamento e attualizzazione

## 1. Calcolo del valore attuale e predisposizione del piano di attualizzazione

<b>Data bilancio</b>	31/12/2025
<b>Data rimborso</b>	31/12/2030
<b>Anni durata</b>	5
<b>Importo</b>	300.000
<b>Tasso di interesse</b>	5,00%
<b>Valore attualizzato</b>	235.058
<b>Interessi complessivi</b>	64.942
<b>Interessi annui</b>	12.988

<b>Anno</b>	<b>Fondo iniziale</b>	<b>Interessi (5%)</b>	<b>Fondo finale</b>
2025	235.058	-	235.058
2026	235.058	12.988	248.046
2027	248.046	12.988	261.035
2028	261.035	12.988	274.023
2029	274.023	12.988	287.012
2030	287.012	12.988	300.000

# Esempio Fondo smantellamento e attualizzazione

## 3. Attualizzazione del fondo

Ogni anno si rileva l'attualizzazione del fondo. Infatti, negli anni successivi, il fondo verrà incrementato per effetto dell'attualizzazione (interessi) fino a raggiungere i 300.000 Euro nel 2030.

31/12/2026	Interessi finanziari	12.988		<i>rilevazione interessi finanziari 2026</i>			
31/12/2026	Fondo smantellamento rifiuti	-	12.988				
31/12/2027	Interessi finanziari	12.988		<i>rilevazione interessi finanziari 2027</i>			
31/12/2027	Fondo smantellamento rifiuti	-	12.988				
31/12/2028	Interessi finanziari	12.988		<i>rilevazione interessi finanziari 2028</i>			
31/12/2028	Fondo smantellamento rifiuti	-	12.988				
31/12/2029	Interessi finanziari	12.988		<i>rilevazione interessi finanziari 2029</i>			
31/12/2029	Fondo smantellamento rifiuti	-	12.988				
31/12/2030	Interessi finanziari	12.988		<i>rilevazione interessi finanziari 2030</i>	-	300.000	CHECK
31/12/2030	Fondo smantellamento rifiuti	-	12.988				