



Caserta

Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili

Pro  Audit
proactive & professional

LABORATORI DI REVISIONE LEGALE

11 Giugno 2025
Caserta

a cura di
Marco Rossi

Agenda

Mercoledì 11 Giugno 2025- dalle ore 14.30 alle ore 19.30 (1/2)

A. LE MILESTONES DELLA PARTE PRELIMINARE DELLA REVISIONE

- Il calcolo della materialità
 - Refresh del significato
 - Calcolo operativo di due materialità su diversi benchmarking
- La valutazione dei rischi di revisione
 - Refresh del rischio di revisione
 - Svolgimento operativo di due risk assessment diversi

B. LA REVISIONE OPERATIVA DI UN'AREA DI BILANCIO SIGNIFICATIVA

- La revisione dei lavori in corso su ordinazione:
 - Lo stato avanzamento dei lavori (S.A.L.)
 - L'importanza dei costi a vita intera
 - L'inventario fisico
 - La retrospective analysis
 - L'equilibrio tra anticipi e lavori in corso su ordinazione

Agenda

Mercoledì 11 Giugno 2025- dalle ore 14.30 alle ore 19.30 (2/2)

C. ALCUNE IMPORTANTI NOVITÀ NORMATIVE:

- Gli impatti sulla revisione contabile della normativa sulla crisi di impresa e sugli adeguati assetti:
 - Il D.d.R. 259 dell'Assirevi di dicembre 2024: aspetti di interesse ed implicazioni per le segnalazioni del revisore
- L'evoluzione normativa della revisione della rendicontazione di sostenibilità – i punti principali di:
 - D.Lgs. 125/2024
 - Omnibus
 - D.d.R. 260 dell'Assirevi di dicembre 2024
 - Principio di revisione SSAE Italia
 - Prospettive di evoluzione

A. LE MILESTONES DELLA PARTE PRELIMINARE DELLA REVISIONE

Il calcolo della materialità:

- **Refresh del significato**
- **Calcolo operativo di due materialità su diversi benchmarking**

Significatività

Secondo i principi IAS / IFRS ed i nuovi OIC, un'informazione è **significativa** se la sua mancanza o la sua imprecisa rappresentazione **potrebbe influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori** da prendere sulla base del bilancio.

Nella **fase di pianificazione**, il revisore definisce un livello di significatività accettabile al fine di rilevare errori quantitativamente significativi

Il revisore valuta la significatività sia a livello del bilancio nel suo complesso, sia in relazione a singoli conti, classi di operazioni e informazioni.

Esistono tre livelli di significatività che il revisore deve considerare:

- ▶ **la significatività per il bilancio nel suo complesso;**
- ▶ **la significatività operativa;**
- ▶ **errori trascurabili.**

La materialità non è la semplice applicazione di una formula matematica, ma scaturisce sempre dal **giudizio professionale** del revisore.

Significatività

La determinazione della significatività è di fondamentale importanza al fine di determinare la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di revisione.

Influenza ad esempio:

- ▶ l'ampiezza dei campioni analizzati;
- ▶ le aspettative sul risultato.

Non esiste un metodo imposto o delle percentuali di calcolo (seppure ci siano prassi consolidate), la scelta è rimessa al giudizio professionale che dovrà essere giustificato nelle carte di lavoro.

Significatività

Nella prassi si utilizzano dei valori di riferimento (**benchmark**):

- ▶ i ricavi totali;
- ▶ i costi totali;
- ▶ l'utile operativo;
- ▶ l'utile prima delle imposte;
- ▶ il valore dell'attivo netto;
- ▶ il totale del patrimonio netto;
- ▶ il totale dell'attivo circolante.

Importante sono nella prassi dell'identificazione del parametro da utilizzare come benchmark la stabilità e l'esame dei budget.

Significatività

Nella scelta del valore occorre tenere in considerazione:

- ▶ i principali utilizzatori del bilancio;
- ▶ le aspettative degli utilizzatori specifici;
- ▶ elementi di bilancio rilevanti;
- ▶ natura dell'impresa;
- ▶ garanzie prestate ai terzi.

L'utile prima delle imposte è spesso utilizzato per le imprese con fini di lucro.

Qualora l'utile prima delle imposte sia volatile, possono risultare più appropriati altri valori di riferimento, quali l'utile lordo o i ricavi totali

Calcolo della materialità

L'ISA Guide dell'IFAC suggerisce i parametri di bilancio e le percentuali riportate di seguito:

Valore di Riferimento	% Minima	% Massima
Ricavi	1%	3%
Risultato operativo	3%	7%
Totale attivo	1%	3%
Patrimonio netto	3%	5%

Sulla base delle circostanze specifiche di ciascun incarico può utilizzare voci di riferimento o percentuali anche diverse da quelle proposte dall'ISA Guide.

Il concetto di significatività (Materialità)

La significatività non consiste esclusivamente in un valore puntuale. Essa è costituita, piuttosto, dall'area indefinita tra ciò che molto probabilmente non è significativo e ciò che molto probabilmente è significativo, cioè potrebbe anche consistere in un intervallo, più o meno ampio, di valori.

Per questo motivo, **la significatività determinata in sede di pianificazione** definisce una soglia, ma il giudizio non consiste semplicemente nel valutare gli errori, considerati singolarmente o nel loro insieme, di importo inferiore a tale soglia come non significativi.

Le circostanze relative ad alcuni errori possono, grazie alla sensibilità tecnica, a valutarli comunque come significativi sebbene essi siano quantitativamente al di sotto della soglia della significatività.

La Significatività «Operativa»

La **significatività operativa** per la revisione è determinata per ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che **l'insieme degli errori** non corretti e non individuati nel bilancio superi la significatività per il bilancio nel suo complesso.

La prassi professionale determina la significatività operativa solitamente all'interno di un intervallo tra il **60%** e l'**85%** della significatività per il bilancio nel suo complesso.

Un livello più basso corrisponde una maggiore sicurezza di chi effettua il controllo di non pervenire a conclusioni errate.

Un livello più basso comporta, di contro, una maggiore estensione delle attività di verifica da svolgere.

La Significatività «Operativa»

La significatività operativa determina, a livello di pianificazione prima, di aggiornamento della pianificazione poi, **il limite numerico sotto il quale, salvo vi siano specifici rischi da fronteggiare, i saldi o le transazioni o le asserzioni non sono esaminati ai fini della revisione.**

Tra i **fattori** che dovrebbero essere considerati per determinare la percentuale per il calcolo della significatività operativa, si possono citare:

- ▶ le serie storiche di errori identificati;
- ▶ la presenza di management esperto e qualificato;
- ▶ la pressione sui risultati;
- ▶ la tipologia delle stime e la complessità delle stesse;
- ▶ il rischio di settore nell'attività aziendale;
- ▶ l'ambiente di controllo.

La Significatività: «Errori trascurabili»

Il revisore può definire un importo al di sotto del quale **gli errori siano chiaramente trascurabili** e non necessitino di essere cumulati in quanto il revisore si attende che l'insieme di tali importi chiaramente non avrà un effetto significativo sul bilancio.

Nella **prassi** la soglia dell'errore trascurabile è calcolato in percentuale sulla significatività complessiva (ad es. 5%)

L'approccio metodologico CNDCEC indica tra il 5% e il 15% della significatività operativa.

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.

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.

Ad esempio, da evitare: Anno N-1 materialità calcolata sui ricavi; nell'anno N l'azienda ha un forte calo del fatturato (= azienda più rischiosa con pressioni sul risultato), il revisore decide di calcolare la materialità sull'attivo (con incremento della materialità rispetto l'esercizio precedente) altrimenti calcolandola sul fatturato risulterebbe di ammontare molto inferiore con quindi un aumento del lavoro per il revisore.

- ▶ **Motivare adeguatamente la scelta** del benchmark e la percentuale da applicare

Le motivazioni devono essere in linea e corrispondenti effettivamente alla natura/tipologia/rischiosità della società revisionata, non devono essere scelti parametri pretestuosi al fine di avere una materialità alta per fare meno procedure di revisione.

- ▶ Confrontare l'importo uscito dal calcolo con le **altre grandezze del bilancio** e altre informazioni

Valutare adeguatamente l'importo, ad esempio derivante dalla scelta del 3% dei ricavi, perché questo potrebbe essere ad esempio superiore al patrimonio netto o all'utile dell'esercizio (equivarrebbe a dire che per il revisore non è problematico l'aver trovato un errore grazie al quale la società riesce a mostrare un patrimonio netto positivo o un risultato positivo). Oppure è un errore grazie al quale vengono rispettati i covenant finanziari. Tuttavia sono considerazioni da valutare caso per caso.

Errori da evitare nel calcolo della materialità

- ▶ Utilizzare un **benchmark costante** nel corso degli anni

La scelta del benchmark è condizionata anche dalla possibilità che la materialità possa rimanere relativamente costante nel corso degli esercizi. Valutare quindi se evitare di scegliere, in base alla tipologia della azienda, la scelta con parametro il risultato d'esercizio, che spesso potrebbe avere forti scostamenti (un anno in utile, un anno in perdita, ...)

- ▶ I valori ottenuti calcolati in **preliminary** senza i dati consuntivi finali

Occorrerebbe evitare di utilizzare come proiezione dei dati dell'anno N i dati consuntivi dall'anno precedente N-1 in quanto nel corso dell'anno N (sia entro la data di calcolo es. 30/09/N che successivamente) possono esserci sostanziali modifiche tra i valori calcolati e i valori finali, ad esempio:

Distribuzione di dividendi che fa diminuire il patrimonio netto, vendita di partecipazioni che fa diminuire l'attivo, ecc.

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.

Calcolo operativo di due materialità su diversi benchmarking

1. Materialità caso 1
2. Materialità caso 2

La valutazione dei rischi di revisione

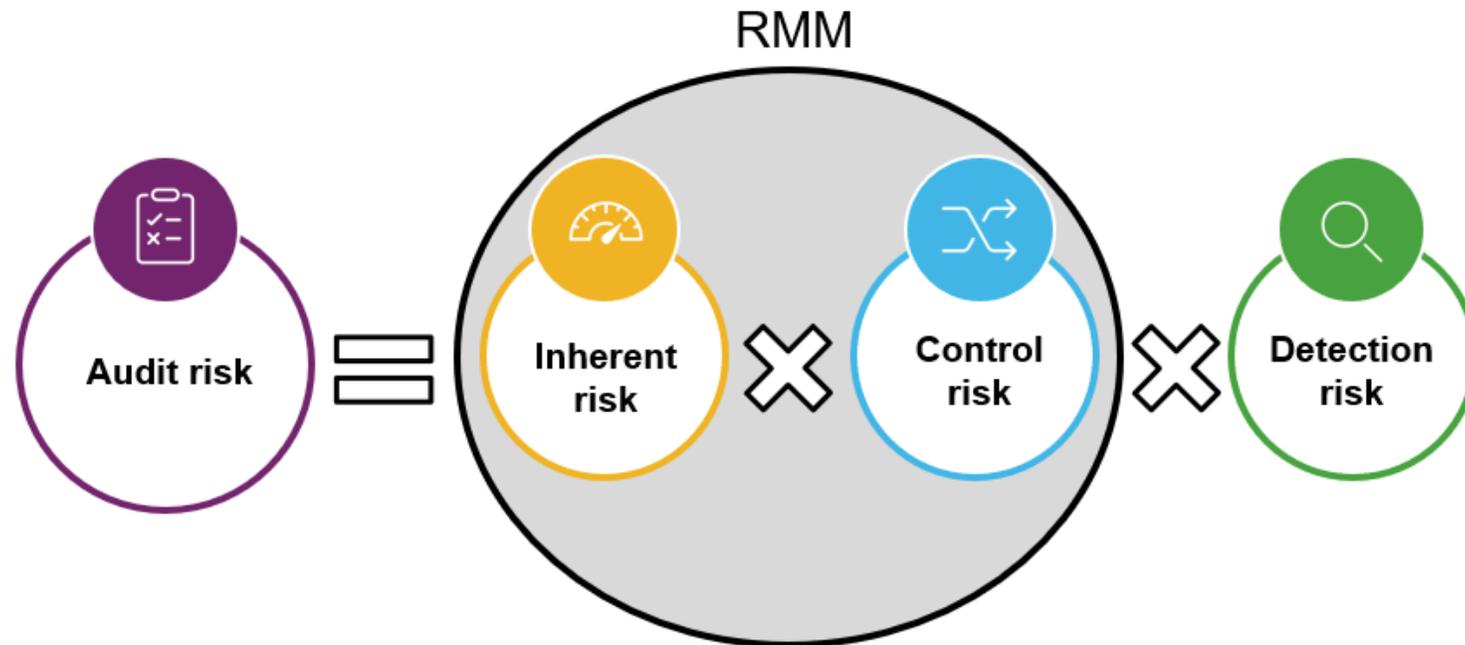
Refresh del rischio di revisione

Risk of Material Misstatement (RMM)

RISCHIO DI REVISIONE

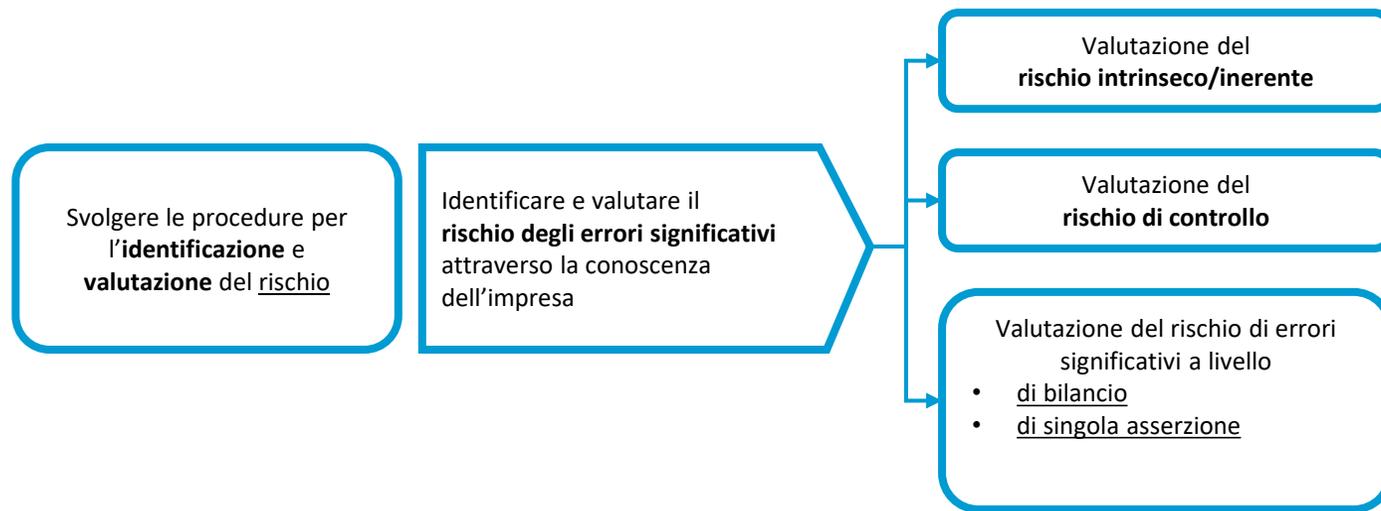
=

RISCHIO INTERENTE X RISCHIO DI CONTROLLO X RISCHIO DI INDIVIDUAZIONE



Procedure per la valutazione del rischio – Premessa

Il revisore deve identificare e valutare i **rischi di errori significativi**, a livello di bilancio e di asserzioni, mediante **la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno**, conseguendo in tal modo una base per definire e mettere in atto risposte di revisione a fronte dei rischi identificati e valutati di errori significativi (P.d.R 315)



Procedure per la valutazione del rischio – Definizioni

- ▶ **Rischio intrinseco/inerente** – La possibilità che un’asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un’informativa contenga un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, indipendentemente da qualunque controllo ad essa riferito
- ▶ **Rischio di controllo** – Il rischio che un errore, che potrebbe riguardare un’asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un’informativa e che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, non sia prevenuto, o individuato e corretto, in modo tempestivo dal controllo interno dell’impresa
- ▶ **Rischio di individuazione** – rappresenta la possibilità che le procedure di revisione svolte dal revisore non indentifichino un errore significativo

Calcolo del rischio: «GIOCO»

	RISCHIO SIGNIFICATIVO		NESSUN RISCHIO SIGNIFICATIVO	
	0	1	0	1
Rischio INTRINSECO/ INERENTE	0	0	1	1
Rischio di CONTROLLO (Test sui controlli)	1	0	1	0
Rischio di INDIVIDUAZIONE=RESIDUO (Procedure di validità) = 3 - Rischio inerente - Rischio di controllo	2	3	1	2
"Punteggio" da raggiungere ("GIOCO")	3	3	3	3
INTERVALLO CAMPIONAMENTO (Materialità operativa / Rischio Individuazione)	900.000/2 =450.000	900.000/3 =300.000	900.000/1 =900.000	900.000/2 =450.000

0= maggiore probabilità di errore

1= minore probabilità di errore

0= sistema di controllo interno che **NON** identifica gli errori

1 = sistema di controllo interno che identifica gli errori

MATERIALITÀ OPERATIVA

Es. Materialità = 1.100.000

Materialità operativa (80%) = 900.000

**ESEMPIO DIDATTICO E NON
METODOLOGIA DA APPLICARE**

Rischi di errori residui

- ▶ 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	Moderato
	Moderato	Basso	Alto
	Significativo	Speciale considerazione nella revisione	
		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.

Rischi di errori residui

- ▶ 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:

RMM (Rischio di errori significativi)	Livello di sicurezza	R-Factor
Minimale	50%	0,67
Basso	63%	1
Moderato	86%	2
Alto	95%	3

- ▶ A ciascun elemento della matrice del rischio di errori residui, è associato un livello di sicurezza che sarà utilizzato per effettuare il campionamento per l'esecuzione delle procedure di revisione:

Rischi di errori residui

- ▶ 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* con speciale considerazione	
		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.

Calcolo del rischio: APPROCCIO METODOLOGICO

	RISCHIO SIGNIFICATIVO		NESSUN RISCHIO SIGNIFICATIVO	
Rischio INTRINSECO	0	0	1	1
Rischio di CONTROLLO (Test sui controlli)	1	0	1	0
Rischio di INDIVIDUAZIONE (Procedure di validità)	BASSO R=1	ALTO R=3	MINIMALE R=0,67	MODERATO R=2
INTERVALLO CAMPIONAMENTO (Materialità operativa / Rischio Individuazione)	900.000/1 =900.000	900.000/3 = 300.000	900.000/0,67 =1.343.284	900.000/2 =450.000

MATERIALITÀ OPERATIVA

Es. Materialità = 1.100.000

Materialità operativa
(80%) = 900.000

Calcolo del rischio: «GIOCO»

	RISCHIO SIGNIFICATIVO		NESSUN RISCHIO SIGNIFICATIVO	
Rischio INTRINSECO/ INERENTE	0	0	1	1
Rischio di CONTROLLO (Test sui controlli)	1	0	1	0
Rischio di INDIVIDUAZIONE=RESIDUO (Procedure di validità) = 3 - Rischio inerente - Rischio di controllo	2	3	1	2
"Punteggio" da raggiungere ("GIOCO")	3	3	3	3
INTERVALLO CAMPIONAMENTO (Materialità operativa / Rischio Individuazione)	900.000/2 =450.000	900.000/3 =300.000	900.000/1 =900.000	900.000/2 =450.000

0= maggiore probabilità di errore

1= minore probabilità di errore

0= sistema di controllo interno che **NON** identifica gli errori

1 = sistema di controllo interno che identifica gli errori

MATERIALITÀ OPERATIVA

Es. Materialità = 1.100.000

Materialità operativa (80%) = 900.000

ESEMPIO DIDATTICO E NON METODOLOGIA DA APPLICARE

Rischi di errori residui

- ▶ **Minimale** (Rischio inerente “Basso” con affidamento sui controlli): **è possibile svolgere esclusivamente procedure di analisi comparativa** in qualità di procedure di validità o ridurre la quantità delle procedure di validità mediante l'esecuzione di procedure di conformità.
- ▶ **Basso** (Rischio inerente “Moderato” con affidamento sui controlli): i test di conformità evidenziano un rischio di controllo basso; allo stesso tempo, è presente un rischio inerente che **richiede l'esecuzione di verifiche di dettaglio o una combinazione di verifiche di dettaglio e procedure di analisi comparativa.**
- ▶ **Moderato** (Rischio inerente “Basso” e nessun affidamento sui controlli): non è possibile fare affidamento esclusivo sulle procedure di analisi comparativa ma è necessario pianificare procedure di validità costituite da verifiche di dettaglio o da una combinazione di verifiche di dettaglio e di analisi comparativa.
- ▶ **Alto** (Rischio inerente “Moderato” e/o "Significativo" e nessun affidamento sui controlli): in queste circostanze, è necessario pianificare procedure di validità caratterizzate da sole verifiche di dettaglio o da una combinazione di verifiche di dettaglio e procedure di analisi comparativa; le **procedure di validità dovranno essere più estese** e mirate.
- ▶ **Speciale considerazione nella revisione** (Rischio inerente «Significativo»)

Collegamento con le asserzioni

La pianificazione della revisione legale ha l'obiettivo di orientare il lavoro del revisore tenendo conto del contesto aziendale specifico di riferimento dell'impresa per cui viene svolto un incarico.

Sulla base della comprensione dell'impresa e del suo contesto interno, incluso il sistema di controllo interno, il revisore individua:

- rischi di errori significativi del bilancio **nel suo complesso o “pervasivi”**, che possono avere un impatto molto ampio sul bilancio, in quanto riguardano molte voci dello stesso e relative asserzioni;
- rischi di errori significativi del **bilancio a livello di ASSERZIONI**, che riguardano normalmente specifiche voci (quindi singole classi di operazioni, saldi contabili e informative di bilancio).

ESEMPIO

Rischio di errore di bilancio a livello di asserzione è il rischio di insolvenza dei clienti e tale rischio, in termini di impatti sul bilancio e quindi di asserzioni, riguarda la valutazione dei crediti commerciali risultanti dal bilancio.

Collegamento con le asserzioni

La distinzione tra rischi pervasivi a livello di bilancio e rischi relativi a asserzioni non è comunque sempre netta.

Al fine della definizione delle procedure di revisione, il revisore deve comunque collegare i rischi di errori significativi del bilancio identificati alle singole voci di bilancio tenendo conto (ma non ancora potendo fare affidamento sulla configurazione, la messa in atto e l'efficacia operativa) dei controlli rilevanti che intende verificare, sulla base della propria comprensione del sistema di controllo interno dell'impresa.

Questo perché i controlli, singolarmente o in combinazione tra di loro, a loro volta dovrebbero prevenire o identificare e quindi consentire di correggere un eventuale errore di bilancio.

Collegamento con le asserzioni

I controlli possono presidiare direttamente o indirettamente un'asserzione legata a una voce di bilancio.

Generalmente, più questo collegamento è diretto e più è probabile che un controllo risulti efficace a prevenire o identificare un errore di bilancio che potrebbe essere significativo e viceversa.

ESEMPIO

L'analisi da parte di un responsabile commerciale di un report gestionale sulle vendite per unità commerciale ha un'attinenza solo indiretta con la completezza, l'esistenza e l'accuratezza dei ricavi delle vendite di beni.

Tale controllo, quindi, può risultare meno efficace, per esempio, della verifica tra i documenti relativi all'ordine di vendita, alla spedizione dei beni e alla fattura di vendita (cosiddetto "3 way- matching"), che è più direttamente riferito alle asserzioni menzionate (completezza esistenza e accuratezza dei ricavi).

Collegamento con le asserzioni

In concreto, l'attività di collegamento dei rischi di errori significativi alle asserzioni rilevanti potenzialmente interessate dagli errori significativi consiste in una vera e propria "mappatura" dei rischi significativi con le voci e le informative di bilancio.

In questa fase il revisore non tiene conto degli effetti dei controlli interni, che verranno testati successivamente e sulla cui configurazione, messa in atto ed efficacia si ha, al limite, una generica aspettativa.

Gli elementi che andranno quindi considerati dal professionista in questo momento del lavoro sono:

- **rischi di errori** significativi individuati;
- la **significatività** dei possibili impatti di tali errori a livello di singole voci (classi di operazioni o saldi contabili) o informative di bilancio;
- il loro livello di **probabilità**.

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
E = Esistenza	<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>
C = Completezza	<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>
A = Accuratezza e competenza	<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>
V = Valutazione	<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>

REFRESH:

La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

Conoscenza dell'impresa e del contesto in cui opera

Durante la fase di pianificazione occorre effettuare delle procedure svolte per acquisire una **comprensione dell'impresa** (o ufficio/ciclo aziendale) e del **contesto in cui opera** al fine di identificare e valutare il rischio di errori significativi, a livello di bilancio e asserzioni (completezza, esistenza, accuratezza, ...).

È indispensabile acquisire una **forte conoscenza dell'attività svolta** in modo da poter comprendere e valutare gli eventi, le transazioni, le procedure e gli altri fattori che potrebbero influenzare in modo significativo il bilancio.

Come si raggiunge un'adeguata comprensione dell'attività svolta?

Conoscenza dell'impresa e del contesto in cui opera

Occorre acquisire informazioni riguardanti:

- ▶ Il **settore di attività**: regolamentazione di riferimento ed altri fattori esterni, incluso il quadro normativo sull'informazione economico finanziaria applicabile;
- ▶ La **natura dell'impresa**: le sue operazioni, l'assetto proprietario e la governance, le tipologie degli investimenti in essere e pianificati per il futuro, il modo in cui l'impresa è strutturata e finanziata;
- ▶ La misurazione e l'esame della **performance economico-finanziaria** dell'impresa;
- ▶ Gli **obiettivi** e le **strategie** dell'impresa (e i relativi rischi connessi);
- ▶ La scelta e l'**applicazione dei principi contabili** da parte dell'impresa (valutare se essi siano appropriati per la sua attività e coerenti con il quadro normativo sull'informazione economico finanziaria e con i principi contabili utilizzabili nello specifico settore)

Conoscenza dell'impresa e del contesto in cui opera

Vi sono quattro fondamentali fonti di informazioni:

- ▶ **Colloqui** con la direzione e altro personale;
- ▶ **Visita** alle principali sedi (rilevazioni inventariali, verifica fisica dei cespiti);
- ▶ Analisi di relazioni e documenti interni (bilanci, libri sociali, budget, manuali di procedure, ...)
- ▶ Analisi di relazioni e documenti esterni (stampa economica, pubblicazioni di settore, banche dati con paragoni con concorrenti, statistiche, leggi, circolari fiscali, ...)

Conoscenza dell'impresa e del contesto in cui opera

Solitamente tale attività viene documentata mediante la redazione di un memo che descrive l'attività svolta dall'impresa ed il contesto in cui opera o la compilazione di un questionario.

Solitamente si compila anche un questionario relativo alla **frode** e si allega nelle carte di lavoro il **partecipogramma** della Società/Gruppo ed un **organigramma** aggiornato.

Questionario conoscenza impresa
Questionario rischio frode
Questionario rischi connessi all'attività

Comprensione dell'ambiente di controllo

Identificazione e descrizione dei cicli operativi, tipicamente:

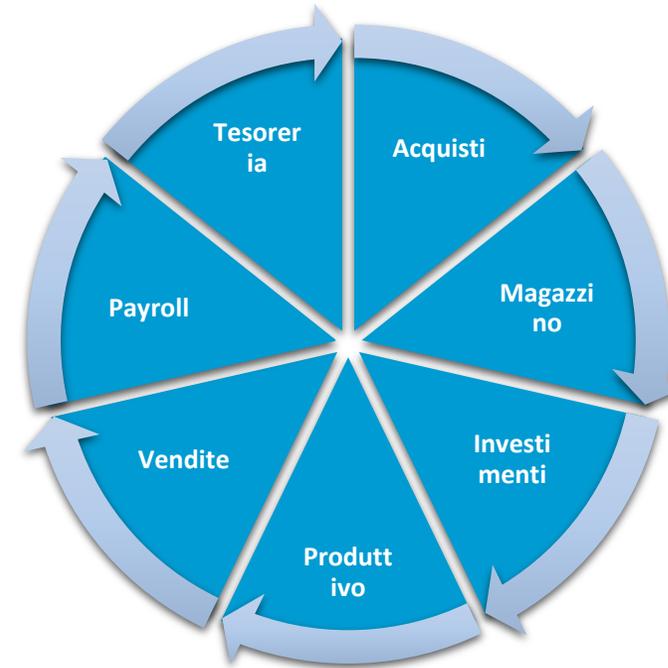
- ▶ **Ciclo Attivo**
- ▶ **Ciclo Passivo**

- ▶ Magazzino
- ▶ Tesoreria
- ▶ Investimenti
- ▶ Payroll

- ▶ **«Ciclo» chiusura del bilancio («Closing the books»)**

Comprensione delle **principali attività** operanti all'interno di ciascun ciclo operativo

Determinare quali **conti** sono legati ad una procedura.



La rilevazione delle procedure e dei controlli

Per ogni procedura bisogna ottenere:

- ▶ una descrizione del flusso delle transazioni;
- ▶ le attività di controllo rilevanti per la pianificazione dell'Audit;
- ▶ gli aspetti rilevanti riguardanti l'ambiente EDP;
- ▶ le policies e le procedure atte a mantenere un appropriato livello di segregazione delle funzioni «Segregation of Duties» (*approfondito di seguito*);
- ▶ le transazioni che sono processate in modo non sistematico;
- ▶ la storia degli errori e le principali cause che li hanno prodotti.

La rilevazione delle procedure e dei controlli

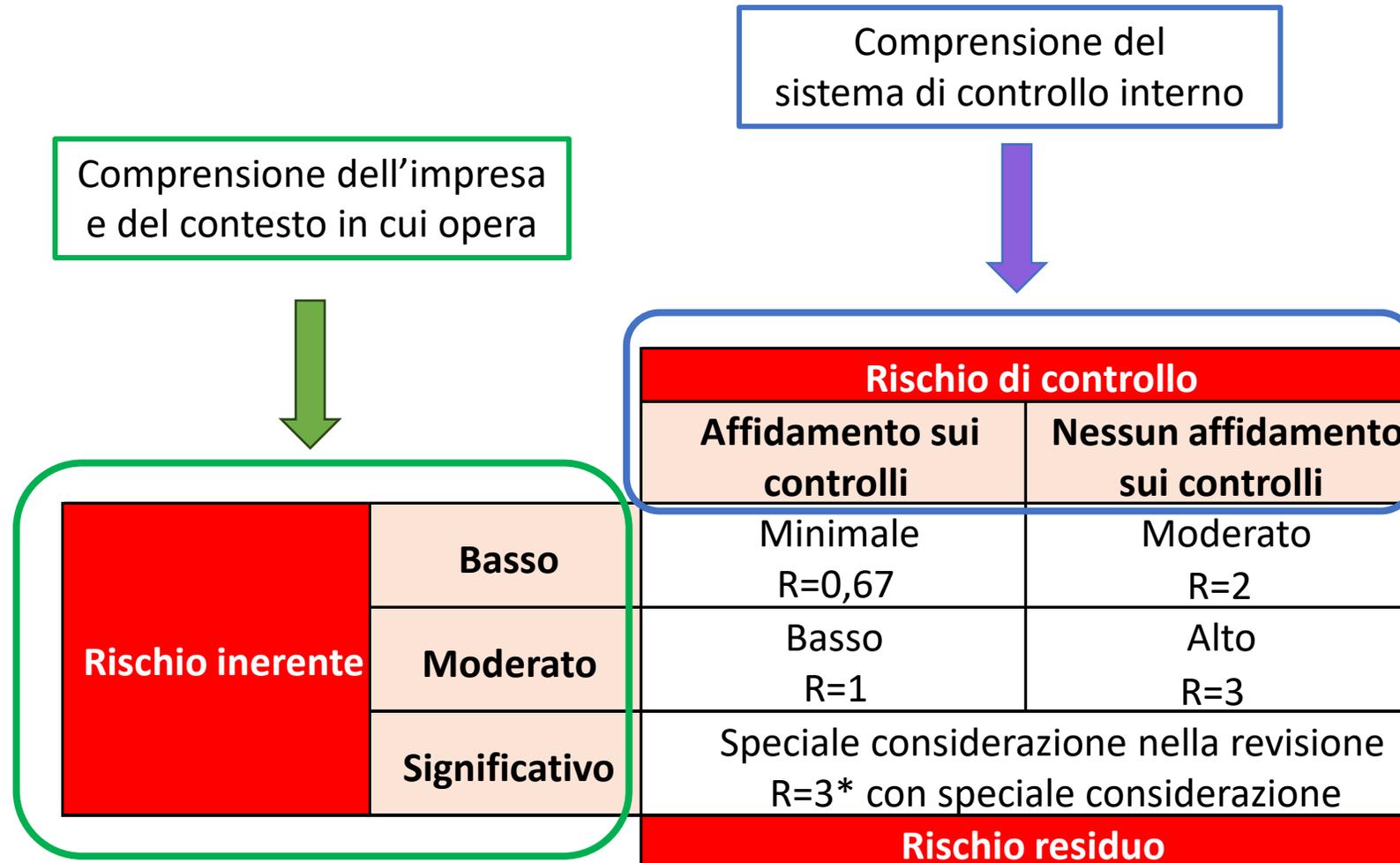
In sintesi il revisore deve:

- ▶ Effettuare uno studio del sistema di controllo interno rilevante ai fini della revisione per comprenderne il funzionamento in termini generali;
- ▶ Documentare il relativo sistema di controllo interno (tramite memi, flow-chart ecc.) identificando i punti di controllo che, se funzionanti, riducono il rischio di controllo per le asserzioni per le quali ritiene di dare affidabilità al sistema di controllo interno al fine di ridurre la dimensione dei controlli di validità.

Narrative Ciclo attivo

Narrative Ciclo passivo

Valutazioni finali: identificazione dei rischi



Valutazioni finali: identificazione dei rischi e pianificazione delle procedure

- Scopo della revisione è quello di acquisire ogni elemento necessario per consentire di **esprimere un giudizio se il bilancio sia redatto, nel suo complesso, in conformità al quadro normativo di riferimento**
- **Un errore di bilancio è considerato significativo quando è ragionevole prevedere che lo stesso influenzerà le decisioni economiche prese da uno o più utilizzatori sulla base della lettura del bilancio.**
- Il rischio di errore significativo può sussistere a **2 livelli**:
 - **Bilancio nel suo complesso** (pervasivi, tutte le asserzioni);
 - **Singola asserzione** per:
 - i) saldi contabili di fine esercizio;
 - ii) classi di operazioni ed eventi dell'esercizio sottoposto a revisione contabile;
 - iii) presentazione e informativa di bilancio.

I «tipici» rischi significativi

- 1) **Revenue recognition** – cut/off ricavi
- 2) Valutazione recuperabilità crediti verso clienti (**fondo svalutazione crediti**)
- 3) Valutazione rimanenze di magazzino (**fondo obsolescenza**)
- 4) **Impairment** avviamento
- 5) **Valutazione partecipazioni**
- 6) **Fondo rischi** (completezza)
- 7) Recuperabilità di una immobilizzazione materiale/immateriale
- 8) Rispetto **covenant** nei contratti di finanziamento
- 9) **Analisi S.A.L. nelle aziende di commesse**
- 10) Recuperabilità credito **imposte anticipate** (con particolare riferimento alle perdite pregresse)
- 11) Operazioni non-routine (**operazioni straordinarie**-fusione)
- 12) Operazioni con **parti correlate**
- 13) **Completezza e valutazione degli strumenti finanziari derivati**
- 14) **Frode** (analisi scritture libro giornale – **analisi delle stime**)

Svolgimento operativo di due risk assessment diversi

- 1. Risk Assessment Caso1
- 2. Risk Assessment Caso2

B. LA REVISIONE OPERATIVA DI UN'AREA DI BILANCIO SIGNIFICATIVA

- **La revisione dei lavori in corso su ordinazione:**
 - **Lo stato avanzamento dei lavori (S.A.L.)**
 - **L'importanza dei costi a vita intera**
 - **L'inventario fisico**
 - **La retrospective analysis**
 - **L'equilibrio tra anticipi e lavori in corso su ordinazione**

Refresh della contabilizzazione dei lavori in corso su ordinazione: la commessa completata e lo stato avanzamento dei lavori

I principi contabili di riferimento: l'OIC 23

Classificazione in bilancio

Classificazione in bilancio

I riflessi sullo Stato patrimoniale civilistico dei Lavori in corso su ordinazione sono i seguenti:

Stato patrimoniale al 31/12/X	
ATTIVO	PASSIVO
C) Attivo circolante 1 - Rimanenze 3) Lavori in corso su ordinazione	D) Debiti 6) Acconti

I riflessi dei Lavori in corso su ordinazione sul Conto economico civilistico sono i seguenti:

Conto economico dell'esercizio X
A) Valore della produzione: 3) Variazioni dei lavori in corso su ordinazione

Definizione

Definizione di Lavori in corso su ordinazione

Sono, **secondo l'OIC 23**, generati da **contratti**, di durata normalmente ultrannuale, per la **realizzazione di un bene** (o una combinazione di beni) o per la **fornitura di beni o servizi** non di serie che insieme **formano un unico progetto** o sono strettamente connessi o interdipendenti per ciò che riguarda la loro progettazione, tecnologia e funzione o la loro utilizzazione finale.

Sono eseguiti su ordinazione del committente secondo le specifiche tecniche da questi richieste.

Sono normalmente affidati con **contratti di appalto** o altri atti aventi contenuti economici simili (vendita di cosa futura, alcuni tipi di concessioni amministrative) concernenti la realizzazione di opere, edifici, strade, ponti, dighe, navi, impianti, la fornitura di servizi direttamente correlati alla realizzazione di un'opera (ad esempio, servizi di progettazione) o la fornitura di più beni o servizi pattuiti come oggetto unitario.

Definizione

Definizione di Lavori in corso su ordinazione

I lavori in corso su ordinazione di **durata ultrannuale** derivano da contratti di esecuzione che investono un periodo superiore a dodici mesi.

Per durata si intende tempo che intercorre tra la data d'inizio di realizzazione dei beni e/o servizi e la data di ultimazione e consegna dei beni e/o prestazione dei servizi entrambe determinate dal contratto, indipendentemente dalla data in cui si è perfezionato il contratto).

Le principali variabili in gioco

- **Corrispettivi contrattuali**

I lavori in corso su ordinazione possono essere a **corrispettivo predeterminato** o a **corrispettivo basato sul costo consuntivo più il margine**.

- I contratti a corrispettivo **predeterminato** prevedono che l'appaltatore si impegni ad eseguire l'opera sulla base di un **prezzo contrattuale predeterminato** o dei prezzi predeterminati per le singole porzioni del lavoro. Il prezzo predeterminato **può essere oggetto di clausole di revisione di prezzo** per consentirne l'adeguamento agli eventuali aumenti dei relativi costi o per rispondere alla richiesta di modifiche all'originario progetto da parte del committente, regolamentato da un apposito atto aggiuntivo (come nel caso delle varianti in corso d'opera) o l'adeguamento ex lege (art. 1664 c.c.).

Le principali variabili in gioco

- **Corrispettivi contrattuali**

I lavori in corso su ordinazione possono essere a **corrispettivo predeterminato** o a **corrispettivo basato sul costo consuntivo più il margine**.

- I contratti con **corrispettivo basato sul costo consuntivo più il margine** (secondo la formula del *cost-plus-pricing*) prevedono che il corrispettivo riconosciuto all'appaltatore sia determinato **in funzione dei costi sostenuti, specificamente previsti dal contratto, maggiorati di una percentuale degli stessi** a titolo di recupero dei costi generali e di quelli non specificamente rimborsabili, oltre che del profitto, ovvero di un importo fisso. In entrambi i casi, la determinazione del margine è stabilita contrattualmente e può essere proporzionale ai costi sostenuti o calcolata come percentuale fissa dei costi stimati inizialmente. Nei contratti con corrispettivo basato sul costo consuntivo, il corrispettivo contrattuale non è predeterminato, ma calcolato in funzione dei costi sostenuti dall'appaltatore

Le principali variabili in gioco

- **Costi di commessa**

I costi di commessa includono numerosi componenti, sostenuti lungo le varie fasi dell'opera: l'acquisizione della commessa, la fase pre-operativa, la realizzazione vera e propria dell'opera, gli oneri finanziari, la post-chiusura dell'opera.

Considerati dal punto di vista della fase di vita della commessa, si distinguono:

- i costi per l'acquisizione della commessa (es: per la partecipazione a gare di appalto);
- i costi pre-operativi di commessa (es: i costi di progettazione e di studi specifici relativi alla commessa, sostenuti dopo l'acquisizione del contratto, i costi di organizzazione e di avvio della produzione, i costi per l'impianto e l'organizzazione del cantiere, ecc.)
- i costi di realizzazione dell'opera → *si veda la slide successiva*
- i costi post-chiusura (es: i costi di smobilizzo del cantiere, i costi per il collaudo delle opere eseguite, oneri per la manutenzione delle opere nel periodo successivo alla consegna ove contrattualmente previsto)

Le principali variabili in gioco

I costi di realizzazione dell'opera

Sono riferibili, direttamente e indirettamente, all'attività produttiva in tutte le sue fasi. Alcuni esempi:

- i costi dei materiali utilizzati per la realizzazione dell'opera;
- il costo della manodopera (compreso il personale direttivo e quello addetto ai servizi generali);
- i costi dei subappaltatori;
- le spese per il trasferimento di impianti e di attrezzature al cantiere;
- i canoni di locazione di impianti e macchinari;
- le royalty per brevetti utilizzati per l'opera;
- le commissioni per fidejussioni;
- i premi di assicurazioni specifiche

I costi di realizzazione della commessa incidono sul reddito del periodo in cui sono sostenuti e si trovano diffusi, nel conto economico civilistico, tra tutte le poste dell'aggregato B) Costi della produzione.

Secondo l'OIC 23, i **costi indiretti** sono imputati alle singole commesse con criteri sistematici e razionali sulla base del livello ordinario dell'attività di costruzione.

L'attribuzione dei costi indiretti alle singole commesse avviene solitamente sulla base di un'organizzazione gestionale e di contabilità industriale strutturata secondo centri di costo.

Valutazione dei lavori in corso

L'OIC 23 prevede due criteri di valutazione dei lavori in corso su ordinazione:

- il criterio della **commessa completata** (con valutazione al costo);
- Il **criterio** dei corrispettivi maturati (con valutazione ancorata allo **stato di avanzamento dei lavori**).

Metodo della percentuale di completamento	Metodo della commessa completata
<ul style="list-style-type: none">- Riconoscimento ad ogni esercizio di una quota di ricavo pattuito da contratto- Ripartizione del margine reddituale lungo gli esercizi di durata della realizzazione dell'opera- Possibilità di comparare i dati relativi ai risultati di periodo- Determinazione del reddito sulla base anche dei cicli non conclusi	<ul style="list-style-type: none">- Riconoscimento del margine reddituale nella sua interezza unicamente al termine dell'opera nel momento della realizzazione- Attribuzione dell'intero margine in un unico esercizio- Irregolarità dei risultati reddituali- Applicazione rigida della logica prudenziale

Valutazione dei lavori in corso: commessa completata

Con il criterio della **commessa completata**, i ricavi e il margine netto positivo di commessa sono riconosciuti solo quando l'opera è terminata e consegnata.

Assume, perciò, rilievo individuare esattamente quando la commessa può considerarsi completata, ovvero quando:

- l'opera è conclusa e accettata dal committente;
- i collaudi hanno dato esito positivo;
- i costi residui da sostenere sono minimi, o, in caso contrario, stanziati in appositi accantonamenti;
- le eventuali condizioni di incertezza ancora gravanti sull'esito finale dell'opera sono stimate nei loro riflessi economici potenziali i quali sono coperti con appositi accantonamenti.

Applicando il criterio della commessa completata, i lavori in corso su ordinazione sono valutati al minore fra il costo e il valore di presunto realizzo dell'opera sul mercato.

Se per la commessa è previsto un margine positivo (il che dovrebbe essere la regola, se l'attività è redditizia), i lavori in corso saranno, quindi, valutati al costo. Valgono, quando applicabili, i criteri di valutazione previsti per le giacenze di magazzino, enunciati nell'OIC 13.

Valutazione dei lavori in corso: commessa completata

Pertanto, i riflessi di bilancio saranno i seguenti:

- negli esercizi intermedi:
 - la massa dei costi sostenuti nel singolo periodo amministrativo sarà diffusa nella sezione **B) Costi della produzione** del conto economico civilistico;
 - il totale dei costi di periodo è rinviato al futuro, mediante la voce **A.3) Variazioni dei lavori in corso su ordinazione** del conto economico civilistico, mentre il totale dei costi complessivamente sostenuti si accumula nella voce **C.I.3) Lavori in corso su ordinazione** dello stato patrimoniale civilistico;
- nell'esercizio di completamento della commessa:
 - la massa dei costi sostenuti sarà diffusa nella sezione **B) Costi della produzione** del conto economico civilistico;
 - la voce **A.3) Variazioni dei lavori in corso su ordinazione** del conto economico civilistico evidenzia il saldo delle rimanenze iniziali;
 - i ricavi totali sono riepilogati nella voce **A.1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni** del conto economico civilistico. Essi includono: i ricavi complessivi costituiti dagli anticipi e dagli acconti addebitati negli esercizi precedenti e inclusi nella voce D.6) Acconti del passivo dello stato patrimoniale civilistico, i ricavi fatturati nell'esercizio e i ricavi ancora da fatturare ma che riflettono i corrispettivi pattuiti.

Valutazione dei lavori in corso: % di completamento

Con il criterio della **percentuale di completamento** (o dello **stato di avanzamento dei lavori**), il margine di commessa è imputato al reddito di periodo in funzione del procedere dell'attività produttiva, aggiungendosi, per quote, ai costi già sostenuti nel formare il valore delle rimanenze finali.

Tale criterio può essere adottato se sussistono queste condizioni:

- la stipula di un contratto vincolante per le parti che ne definisca chiaramente le obbligazioni derivanti;
- la ragionevole certezza per la società che effettua i lavori di incassare i ricavi;
- l'assenza di situazioni di incertezza relative a condizioni contrattuali o fattori esterni di entità tale da rendere dubbia la capacità dei contraenti a far fronte alle proprie obbligazioni
- il risultato della commessa può essere attendibilmente misurato.

Nel caso di lavori in corso su ordinazione di durata **ultrannuale** si applica il criterio della percentuale di completamento se sono soddisfatte le condizioni sopra elencate.

Se non sono soddisfatte tali condizioni, la valutazione dei lavori è effettuata secondo il criterio della commessa completata.

Valutazione dei lavori in corso: % di completamento

L'applicazione del criterio della **percentuale di completamento** consiste in:

- **valutare le rimanenze per lavori in corso di esecuzione in misura corrispondente al ricavo maturato in ragione dei servizi e delle opere eseguiti;**
- riconoscere i proventi ed i costi riferibili alle commesse nell'esercizio in cui i lavori sono eseguiti.

Per **calcolare la frazione di ricavo maturato** la pratica ha adottato vari procedimenti di calcolo.

Valutazione dei lavori in corso: % di completamento

Metodologie per la determinazione dello stato di avanzamento

- **Metodo del costo sostenuto** → *nella prassi costituisce il metodo più utilizzato, approfondito nelle slides successive*
- **Metodo delle ore lavorate** → (l'avanzamento delle opere viene calcolato in funzione delle ore lavorate rispetto alle ore totali previste)
- **Metodo delle unità consegnate** → applicato nel caso di lavorazioni, per commesse pluriennali che prevedono la fornitura di una serie di prodotti uguali o omogenei
- **Metodo delle misurazioni fisiche** → rilevazione delle quantità prodotte e valutazione delle stesse ai prezzi contrattuali

Valutazione dei lavori in corso: % di completamento

Metodo del costo sostenuto (*cost to cost*)

Per determinare la percentuale di completamento con il metodo del costo sostenuto (cost-to-cost), **i costi di commessa sostenuti ad una certa data sono rapportati ai costi di commessa totali stimati.**

Tale percentuale è successivamente applicata al totale dei ricavi stimati di commessa, ottenendone il valore da attribuire ai lavori eseguiti e, quindi, i ricavi maturati a tale data.

L'aggiornamento delle stime può comportare una variazione dei costi e dei ricavi complessivi e, quindi, del margine di commessa. L'effetto delle variazioni del margine di commessa stimato, relativamente ai lavori eseguiti, è di competenza dell'esercizio in cui l'aggiornamento si verifica.

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO DIDATTICO

Analisi di una commessa al POC

Commessa XYZ

Valore di vendita **250.000** ok con 5.5.7.1.1 Contratto (diff 3.400 ns)

Budget materiali
Budget trasporti
Budget costi esterni per vitto e viaggi

67% **97.500,00** Budget materiali
2% **3.000,00** Budget trasporti
0,00 Budget installazione vv

Budget progetto
Budget manodopera

1000	Ore	26	€/h
------	-----	----	-----

Budget manodopera installazione

500	Ore	28	€/h
-----	-----	----	-----

3% **4.400,00** Budget progetto ----->
18% **26.000,00** Budget manodopera
10% **14.000,00** Budget installazione

Budget progetto meccanico	60	Ore	20	€/h	1.200,00
Budget progetto impianti	20	Ore	40	€/h	800,00
Budget progetto elettrico	35	Ore	30	€/h	1.050,00
Budget progetto software	54	Ore	25	€/h	1.350,00
tot progetto					4.400,00

144.900,00 Budget totale

144.900,00 Costi a budget per il POC

105.100,00 Margine preventivo

Analisi di una commessa al POC

Aggiornamento al 31/12/N

	Consunt.	Budget	Stimato a finire	
materiali	64.275,63 €	97.500,00 €	33.224,37 €	
trasporti	0,00 €	3.000,00 €	3.000,00 €	
esterni vitto e viaggi	0,00 €	0,00 €	0,00 €	
progetto	4.400,00 €	4.400,00 €	0,00 €	
manodopera	20.000,00 €	26.000,00 €	6.000,00 €	
installazione	0,00 €	14.000,00 €	14.000,00 €	
TOTALE	88.675,63 €	144.900,00 €	56.224,37 €	POC 61,2%

Valutazione del POC al 31/12/N

<i>Valore di commessa</i>	250.000	
<i>Margine preventivo</i>	105.100	
<i>Percentuale di avanzamento</i>	61,2%	
<i>Totale a rimanenza</i>	152.995	ok con 5.5.4 Tabulato finale di magazzino
<i>di cui margine</i>	64.319	

Analisi di una commessa al POC

L'anno successivo la commessa si è completata ed è risultato che il budget dei costi era sottostimato, infatti i costi consuntivi a commessa terminata ammontano ad Euro 205 mila, mentre il preventivo era di Euro 144 mila.

Aggiornamento al 31/12/N+1 COMMESSA TERMINATA

	Consunt.	Budget	Stimato a finire
materiali	162.500,00 €	97.500,00 €	-65.000,00 €
trasporti	3.000,00 €	3.000,00 €	0,00 €
esterni vitto e viaggi	0,00 €	0,00 €	0,00 €
progetto	4.400,00 €	4.400,00 €	0,00 €
manodopera	35.200,00 €	26.000,00 €	-9.200,00 €
installazione	0,00 €	14.000,00 €	14.000,00 €
TOTALE	205.100,00 €	144.900,00 €	-60.200,00 €

La valorizzazione delle commesse dell'anno precedente era pertanto **sovrastimata**.
Nella prossima slide si può vedere quanto sarebbe stata la valutazione del POC nell'anno precedente se il Budget fosse stato capiente di tutti i costi.

Analisi di una commessa al POC

Il POC sarebbe stato pari a 43,2% (precedentemente era 61,2%)

SIMULAZIONE RIMANENZE AL 31/12/N CON BUDGET PARI A COSTI CONSUNTIVI

	Consunt.	Budget	Stimato a finire	
materiali	64.275,63 €	162.500,00 €	98.224,37 €	
trasporti	0,00 €	3.000,00 €	3.000,00 €	
esterni vitto e viaggi	0,00 €	0,00 €	0,00 €	
progetto	4.400,00 €	4.400,00 €	0,00 €	
manodopera	20.000,00 €	35.200,00 €	15.200,00 €	
installazione	0,00 €	0,00 €	0,00 €	
TOTALE	88.675,63 €	205.100,00 €	116.424,37 €	POC 43,2%

Valutazione del POC al 31/12/N "con il senno di poi"

Valore di commessa	250.000
Margine preventivo	105.100
Percentuale di avanzamento	43,2%
Totale a rimanenza	108.088
di cui margine	45.440

Valutazione del POC al 31/12/N da bilancio

Valore di commessa	250.000
Margine preventivo	105.100
Percentuale di avanzamento	61,2%
Totale a rimanenza	152.995
di cui margine	64.319

Differenza

-44.906

-18.879

Analisi di una commessa al POC

Il revisore verificando l'anno successivo la chiusura della commessa è emerso che «con il senno di poi» l'avanzamento a magazzino era **sovrastimato** per Euro 44 mila.

In presenza di differenze significative dei costi sostenuti «a finire» rispetto ai costi «a budget» deve **rendere il revisore critico sulla capacità dell'azienda di stimare il budget di commessa a vita intera**. Quindi il revisore dovrà prestare notevole attenzione sulle commesse aperte al 31/12/(N+1) e verificare che la società non stia riefettuando gli stessi errori dell'anno precedente.

La commessa si è comunque chiusa a marginalità positiva.

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO

Durante la fase di Final Audit, il revisore svolge le procedure pianificate per coprire i rischi individuati nella fase di Preliminary Audit, eseguendo il Risk Assessment.

In relazione ai **Lavori in corso su ordinazione**, le procedure che tipicamente il revisore svolge sono:

1) LA VERIFICA DEL PRICING DI COMMESSA

2) LA VERIFICA INVENTARIALE DI FINE ANNO

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: PRICING

1) PRICING DI COMMESSA

- A. Ottenere un prospetto con l'elenco dei lavori in corso al 31/12 e il relativo dettaglio di calcolo, in quadratura con il bilancio di verifica
- B. Svolgere un'analisi preliminare su tutti i lavori in corso, al fine di individuare:
- **Commesse ferme**
 - Commesse aperte da anni precedenti ma con **scarso avanzamento**
- C. Individuare un **campione di items** da analizzare in modo specifico

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: PRICING

Conto	Descrizione	Bilancio 31/12/N
00001073	Lavori in corso su ordinazione italia	2.655.860
C.I.3. Lavori in corso		2.655.860

Ok con Prospetto Società

COMMESSA	CLIENTE	DESCRIZIONE	RICAVO	COSTI PREVENTIVI				CONSUNTIVI				VALUTAZIONE AVANZAMENTO		Lavori in corso 31/12/N	
				4.106.372 €				Costo orario: 24							2.655.860 €
				Costi stimati a vita intera	LAV. ESTERNE	ORE TIMBRATE	% COMP. ORE PERSONALE	Costi Sostenuti	Margine stimato a fine commessa	% AVANZAMENTO					
LVE00299	10	ROBOTESTER	1.362.900 €	1.238.679	990.000	2425 h	58.200	1.048.200	124.221	85%	1.153.319				
LVE00425	15	HCG4800 C/AUTOMAZIONE	241.970 €	144.768	119.000	1020 h	24.480	143.480	97.202	99%	239.816				
LVE00495	20	HCG4800 C/AUTOMAZIONE	243.970 €	140.499	111.586	192 h	4.608	116.194	103.471	83%	201.766				
LVE00507	25	Robocell C25 a doppia torre	145.000 €	80.197	57.000	190 h	4.560	61.560	64.803	77%	111.304				
LVE00433	30	TOOLS SHUTTLE ROBOT	565.000 €	246.100	35.000	237 h	5.688	40.688	318.900	17%	93.412				
LVE00435	35	Robocell C25 per Fiera	90.000 €	54.880	48.400	270 h	6.480	54.880	35.120	100%	90.000				
LVE00432	40	Robocell C25 per Fiera	87.000 €	54.880	48.400	270 h	6.480	54.880	32.120	100%	87.000				
LVE00278	45	Robocell C25 SCORTA	89.268 €	49.547	45.200	41 h	984	46.184	39.721	93%	83.209				
LVE00434	50	LINEA LAVORAZIONE SERR.	175.000 €	124.240	120.000	10 h	240	120.240	50.760	97%	82.287				
LVE00159	55	Robocell S25 per Fiera EMO	70.000 €	51.883	40.500	332 h	7.968	48.468	18.117	93%	65.393				
LVE00369	60	HH50	96.480 €	84.404	42.000	34 h	804	42.804	12.076	51%	58.330				
LVE00499	65	Robocell M25 per Fiera EMO	60.000 €	51.684	43.400	75 h	1.800	45.200	8.316	87%	52.473				
LVE00513	70	nr 4 Bordo Macchina (Mat+Manodop)	69.840 €	45.930	12.600	492 h	11.808	24.408	23.910	53%	37.114				
LVE00504	75	Quadro Prima Ibrida 3G	46.230 €	34.972	22.770	22 h	528	23.298	11.258	67%	30.798				
LVE00504	80	RBR 3 A STOCK	28.970 €	19.206	15.417	150 h	3.600	19.017	9.764	99%	28.684				
LVE00504	85	Robocell S25 per Fiera EMO	27.645 €	19.206	15.417	150 h	3.600	19.017	8.439	99%	27.372				
LVE00504	90	GOZIO M1113	25.500 €	22.950	19.490	5 h	120	19.610	2.550	85%	21.789				
LVE00504	95	RBR 3 A STOCK	35.080 €	31.572	16.000	150 h	3.600	19.600	3.508	62%	21.778				
LVE00504	100	RBR 3 A STOCK	28.970 €	26.073	15.417	150 h	3.600	19.017	2.897	73%	21.130				
LVE00504	105	RBR 3 A STOCK	45.080 €	40.572	14.541	150 h	3.600	18.141	4.508	45%	20.157				
LVE00504	110	RBR 3 A STOCK	28.972 €	26.075	14.489	150 h	3.600	18.089	2.897	69%	20.099				
LVE00504	115	nr 4 Armadi Elettrici per	33.040 €	19.578	7.773	84 h	2.016	9.789	13.462	50%	16.520				
LVE00504	120	Ordine nr219	74.885 €	58.667	7.000	50 h	1.200	8.200	16.218	14%	10.467				
LVE00390	125	RBR 3 A STOCK	29.970 €	26.973	4.887	150 h	3.600	8.487	2.997	31%	9.430				
LVE00498	130	RBR 3 A STOCK	45.000 €	40.500	4.567	150 h	3.600	8.167	4.500	20%	9.074				
LVE00530	135	RBR 3 A STOCK	43.000 €	38.700	3.478	150 h	3.600	7.078	4.300	18%	7.864				
LVE00444	140	Quadro Elettrico Q&M PVE00748	10.950 €	7.739	5.086	h	-	5.086	3.211	66%	7.196				
LVE00521	145	RBR 3 A STOCK	67.843 €	61.059	2.836	150 h	3.600	6.436	6.784	11%	7.151				
LVE00497	150	nr 4 Pulpiti per Robobox Fanuc	14.080 €	8.328	4.164	h	-	4.164	5.752	50%	7.040				
LVE00534	155	Montaggio G375	7.400 €	1.800	-	75 h	1.800	1.700	5.600	94%	6.989				
LVE00491	160	Manutenzione Semestrale	7.000 €	2.732	1.700	43 h	1.032	2.700	4.268	99%	6.918				
LVE00401	165	Montaggio CLC200	42.000 €	26.400	80	128 h	3.072	3.152	15.600	12%	5.015				
LVE00402	170	Gruppo lama orizzontale	8.000 €	5.959	2.839	h	-	2.839	2.041	48%	3.811				
LVE00516	175	Gruppo lama orizzontale	8.000 €	5.959	2.839	h	-	2.839	2.041	48%	3.811				
LVE00536	180	PRIMO MAGAZZINO UTENSILE	139.000 €	103.045	-	99 h	2.376	2.376	35.955	2%	3.205				
LVE00535	185	Commessa Sveluc Infissi	2.500 €	1.656	-	69 h	1.656	1.600	844	97%	2.415				
LVE00525	190	Intervento Premdor	10.194 €	7.194	-	32 h	768	768	3.000	11%	1.088				
LVE00515	195	RACCOLTA SEGNALI	635 €	96	-	4 h	96	96	539	100%	635				

A. Ottenere un prospetto con l'elenco dei lavori in corso al 31/12 e dettaglio di calcolo, in quadratura con il bilancio di verifica

Attenzione!
Quadratura tra il Totale dei costi sostenuti di commessa al 31/12 con la Contabilità generale

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: PRICING

B. Svolgere un'analisi preliminare su tutti i lavori in corso, al fine di individuare:

- Commesse ferme
- Commesse aperte da anni precedenti ma con scarso avanzamento

COMMESSA	CLIENTE	DESCRIZIONE	RICAVO	COSTI PREVENTIVI		CONSUNTIVI				VALUTAZIONE AVANZAMENTO		Lavori in corso 31/12/N	Lavori in corso 31/12/N-1	VAR N N-1	
				Costi stimati a vita intera		LAV. ESTERNE	ORE TIMBRATE	% COMP. ORE PERSONALE	Costi Sostenuti	Margine stimato a fine commessa	% AVANZAMENTO				
			4.106.372 €				Costo orario: 24					2.655.860 €			
LVE00299	10	ROBOTESTER	1.362.900 €	1.238.679	990.000	2425 h	58.200	1.048.200	124.221	85%	1.153.319	-	1.153.319		
LVE00425	15	HCG4800 C/AUTOMAZIONE	241.970 €	144.768	119.000	1020 h	24.480	143.480	97.202	99%	239.816	-	239.816		
LVE00495	20	HCG4800 C/AUTOMAZIONE	243.970 €	140.499	111.586	192 h	4.608	116.194	103.471	83%	201.766	-	201.766		
LVE00507	25	Robocell C25 a doppia torre	145.000 €	80.197	57.000	190 h	4.560	61.560	64.803	77%	111.304	-	111.304		
LVE00433	30	TOOLS SHUTTLE ROBOT	565.000 €	246.100	35.000	237 h	5.688	40.688	318.900	17%	93.412	93.412	-		
LVE00435	35	Robocell C25 per Fiera	90.000 €	54.880	48.400	270 h	6.480	54.880	35.120	100%	90.000	-	90.000		
LVE00432	40	Robocell C25 per Fiera	87.000 €	54.880	48.400	270 h	6.480	54.880	32.120	100%	87.000	-	87.000		
LVE00278	45	Robocell C25 SCORTA	89.268 €	49.547	45.200	41 h	984	46.184	39.721	93%	83.209	83.000	209		
LVE00434	50	LINEA LAVORAZIONE SERR.	175.000 €	124.240	120.000	10 h	240	120.240	50.760	97%	82.287	-	82.287		
LVE00159	55	Robocell S25 per Fiera EMO	70.000 €	51.883	40.500	332 h	7.968	48.468	18.117	93%	65.393	65.393	-		
LVE00369	60	HH50	96.480 €	84.404	42.000	34 h	804	42.804	12.076	51%	58.330	-	58.330		
LVE00499	65	Robocell M25 per Fiera EMO	60.000 €	51.684	43.400	75 h	1.800	45.200	8.316	87%	52.473	51.973	500		
LVE00513	70	nr 4 Bordo Macchina (Mat+Manodop)	69.840 €	45.930	12.600	492 h	11.808	24.408	23.910	53%	37.114	-	37.114		
LVE00504	75	Quadro Prima Ibrida 3G	46.230 €	34.972	22.770	22 h	528	23.298	11.258	67%	30.798	30.798	-		
LVE00504	80	RBR 3 A STOCK	28.970 €	19.206	15.417	150 h	3.600	19.017	9.764	99%	28.684	-	28.684		
LVE00504	85	Robocell S25 per Fiera EMO	27.645 €	19.206	15.417	150 h	3.600	19.017	8.439	99%	27.372	27.372	-		
LVE00504	90	GOZIO M1113	25.500 €	22.950	19.490	5 h	120	19.610	2.550	85%	21.789	-	21.789		
LVE00504	95	RBR 3 A STOCK	35.080 €	31.572	16.000	150 h	3.600	19.600	3.508	62%	21.778	-	21.778		
LVE00504	100	RBR 3 A STOCK	28.970 €	26.073	15.417	150 h	3.600	19.017	2.897	73%	21.130	-	21.130		
LVE00504	105	RBR 3 A STOCK	45.080 €	40.572	14.541	150 h	3.600	18.141	4.508	45%	20.157	-	20.157		
LVE00504	110	RBR 3 A STOCK	28.972 €	26.075	14.489	150 h	3.600	18.089	2.897	69%	20.099	-	20.099		
LVE00504	115	nr 4 Armadi Elettrici per	33.040 €	19.578	7.773	84 h	2.016	9.789	13.462	50%	16.520	-	16.520		
LVE00504	120	Ordine nr219	74.885 €	58.667	7.000	50 h	1.200	8.200	16.218	14%	10.467	-	10.467		
LVE00390	125	RBR 3 A STOCK	29.970 €	26.973	4.887	150 h	3.600	8.487	2.997	31%	9.430	-	9.430		
LVE00498	130	RBR 3 A STOCK	45.000 €	40.500	4.567	150 h	3.600	8.167	4.500	20%	9.074	-	9.074		
LVE00530	135	RBR 3 A STOCK	43.000 €	38.700	3.478	150 h	3.600	7.078	4.300	18%	7.864	-	7.864		
LVE00444	140	Quadro Elettrico Q&M PVE00748	10.950 €	7.739	5.086	h	-	5.086	3.211	66%	7.196	-	7.196		
LVE00521	145	RBR 3 A STOCK	67.843 €	61.059	2.836	150 h	3.600	6.436	6.784	11%	7.151	-	7.151		
LVE00497	150	nr 4 Pulpiti per Robobox Fanuc	14.080 €	8.328	4.164	h	-	4.164	5.752	50%	7.040	-	7.040		
LVE00534	155	Montaggio G375	7.400 €	1.800	-	75 h	1.800	1.700	5.600	94%	6.989	-	6.989		
LVE00491	160	Manutenzione Semestrale	7.000 €	2.732	1.700	43 h	1.032	2.700	4.268	99%	6.918	-	6.918		
LVE00401	165	Montaggio CLC200	42.000 €	26.400	80	128 h	3.072	3.152	15.600	12%	5.015	-	5.015		
LVE00402	170	Gruppo lama orizzontale	8.000 €	5.959	2.839	h	-	2.839	2.041	48%	3.811	-	3.811		
LVE00516	175	Gruppo lama orizzontale	8.000 €	5.959	2.839	h	-	2.839	2.041	48%	3.811	-	3.811		
LVE00536	180	PRIMO MAGAZZINO UTENSILE	139.000 €	103.045	-	99 h	2.376	2.376	35.955	2%	3.205	-	3.205		
LVE00535	185	Commessa Sveluc Infissi	2.500 €	1.656	-	69 h	1.656	1.600	844	97%	2.415	-	2.415		
LVE00525	190	Intervento Premdor	10.194 €	7.194	-	32 h	768	768	3.000	11%	1.088	-	1.088		
LVE00515	195	RACCOLTA SEGNALI	635 €	96	-	4 h	96	96	539	100%	635	-	635		

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: PRICING

C. Individuare un campione di items da analizzare in modo specifico

Materialità operativa	900.000	
RD		3
Intervallo di campionamento	300.000	
Unità monetarie da analizzare		9

					2.655.860 €	9
Selezione REV	COMMESSA	CLIENTE	DESCRIZIONE	Lavori in corso 31/12/N	Unità monetarie	
1	LVE00299	10	ROBOTESTER	1.153.319	4	
2	LVE00425	15	HCG4800 C/AUTOMAZIONE	239.816	1	
3	LVE00495	20	HCG4800 C/AUTOMAZIONE	201.766	1	
4	LVE00507	25	Robocell C25 a doppia torre	111.304	1	
5	LVE00433	30	TOOLS SHUTTLE ROBOT	93.412	1	
6	LVE00435	35	Robocell C25 per Fiera	90.000	1	
	LVE00432	40	Robocell C25 per Fiera	87.000		
	LVE00278	45	Robocell C25 SCORTA	83.209		
	LVE00434	50	LINEA LAVORAZIONE SERR.	82.287		
	LVE00159	55	Robocell S25 per Fiera EMO	65.393		
	LVE00369	60	HH50	58.330		
	LVE00499	65	Robocell M25 per Fiera EMO	52.473		
	LVE00513	70	nr 4 Bordo Macchina (Mat+Manodop)	37.114		
	LVE00504	75	Quadro Prima Ibrida 3G	30.798		
	LVE00504	80	RBR 3 A STOCK	28.684		
	LVE00504	85	Robocell S25 per Fiera EMO	27.372		
	LVE00504	90	GOZIO M1113	21.789		
	LVE00504	95	RBR 3 A STOCK	21.778		
	LVE00504	100	RBR 3 A STOCK	21.130		
	LVE00504	105	RBR 3 A STOCK	20.157		
	LVE00504	110	RBR 3 A STOCK	20.099		
	LVE00504	115	nr 4 Armadi Elettrici per	16.520		
	LVE00504	120	Ordine nr219	10.467		
	LVE00390	125	RBR 3 A STOCK	9.430		
	LVE00498	130	RBR 3 A STOCK	9.074		
	LVE00530	135	RBR 3 A STOCK	7.864		
	LVE00444	140	Quadro Elettrico Q&MPVE00748	7.196		
	LVE00521	145	RBR 3 A STOCK	7.151		
	LVE00497	150	nr 4 Pulpiti per Robobox	7.040		
	LVE00534	155	Montaggio G375	6.989		
	LVE00491	160	Manutenzione Semestrale	6.918		
	LVE00401	165	Montaggio CLC200	5.015		
	LVE00402	170	Gruppo lama orizzontale	3.811		
	LVE00516	175	Gruppo lama orizzontale	3.811		
	LVE00536	180	PRIMO MAGAZZINO UTENSILE	3.205		
	LVE00535	185	Commessa Sveluc Infissi	2.415		
	LVE00525	190	Intervento Premdor	1.088		
	LVE00515	195	RACCOLTA SEGNALI	635		

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: PRICING

C. Individuare un campione di items da analizzare in modo specifico

- 1) Analizzare e ottenere documenti a supporto relativamente al **CORRISPETTIVO E AI DATI PREVENTIVI DI COMMESSA**

Le variabili fondamentali da verificare sono:

- **Corrispettivo pattuito**
- **Costi preventivi a vita intera, suddiviso per costo materiale + costo manodopera (attenzione: coerenza con costi consuntivi)**
- **Risultato di commessa preventivato**
- **Data di inizio lavori e data stimata di fine lavori**

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: PRICING

C. Individuare un campione di items da analizzare in modo specifico

CAMPIONE INDIVIDUATO PER ANALISI SPECIFICA

COMMESSA	CLIENTE	DESCRIZIONE	RICAVO	COSTI PREVENTIVI	CONSUNTIVI				VALUTAZIONE AVANZAMENTO		Lavori in corso 31/12/N
				Costi stimati a vita intera	Costo orario: 24				Margini stimato a fine commessa	% AVANZAMENTO	
					LAV. ESTERNE	ORE TIMBRATE	% COMP. ORE PERSONALE	Costi Sostenuti			
1 LVE00299	10	ROBOTESTER	1.362.900 €	1.238.679	990.000	2425 h	58.200	1.048.200	124.221	85%	1.153.319
2 LVE00425	15	HCG4800 C/AUTOMAZIONE	241.970 €	144.768	119.000	1020 h	24.480	143.480	97.202	99%	239.816
3 LVE00495	20	HCG4800 C/AUTOMAZIONE	243.970 €	140.499	111.586	192 h	4.608	116.194	103.471	83%	201.766
4 LVE00507	25	Robocell C25 a doppia torre	145.000 €	80.197	57.000	190 h	4.560	61.560	64.803	77%	111.304
5 LVE00433	30	TOOLS SHUTTLE ROBOT	565.000 €	246.100	35.000	237 h	5.688	40.688	318.900	17%	93.412
6 LVE00435	35	Robocell C25 per Fiera	90.000 €	54.880	48.400	270 h	6.480	54.880	35.120	100%	90.000

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: PRICING

COMMESSA	CLIENTE	DESCRIZIONE	RICAVO	COSTI PREVENTIVI	CONSUNTIVI				VALUTAZIONE AVANZAMENTO		Lavori in corso 31/12/N
				Costi stimati a vita intera	LAV. ESTERNE	ORE TIMBRATE	LAV. INTERNE	Costi Sostenuti	Margine stimato a fine commessa	% AVANZAMENTO	
1 LVE00299	10	ROBOTESTER	1.362.900 €	1.238.679	990.000	2425 h	58.200	1.048.200	124.221	85%	1.153.319

Corrispettivo pattuito →
Check con contratto,
 possibilmente FIRMATO

CLIENTE 10

TIPO DOCUMENTO / DOCUMENT TYPE ORD.FORNIT. SISTEMI	
N.DOCUMENTO/DOCUMENT N. OF / 3101073040	REV. DATE 19/02/N
PAG./PAGE 1 / 2	
DESTINATARIO/SOLD FROM Società XXX	
LUOGO DI CONSEGNA/DELIVERED TO Società XXX	

COD.CLI/YOUR VENDOR NUMBER 0000109296	CODICE FISCALE E/O PARTITA IVA	
AGENTE	CANALE	ZONA

MODALITA' DI CONSEGNA/DELIVERY TERMS DAP.	MODALITA' DI PAGAMENTO/PAYMENT TERMS Bonifico 30gg DF FM 10 del mese successivo	DIVISA/CURRENCY EUR
BANCA_APOGGIO/BANK 0515665320		

N.B.: La fornitura deve rispettare le regole riportate sul Capitolato di Fornitura rev. 05 del 03/02/2021 da noi trasmessovi.

Per i fornitori interessati la fornitura deve anche rispettare le seguenti specifiche tecniche:
 PT-UT-C-07_Rev.04_Imballaggi
 PT-UT-P-01_rev05_Tratt_Superficiali *
 PT-UT-P-02_Rev.00_Tolleranze
 PT-UT-P-04_Rev.00_Poliuretano
 PT-UT-P-03_Rev.03_Saldature

* NB: i richiami sui disegni riportano il colore con codifica RAL oppure la dicitura "FISSO" o "MOBILE". Le indicazioni "FISSO" o "MOBILE" hanno RAL customizzabili, quindi necessitano di specifica descrizione su ogni ordine.
 In caso di assenza di tali informazioni sulla riga di ogni codice verniciato dovrete contattare gli uffici programmazione di competenza per i colori da abbinare.

POS	CODICE/PRODUCT	DESCRIZIONE/DESCRIPTION	U.M. UNIT	QUANTITA' QUANTITY	PREZZO UNITARIO UNIT PRICE	SCONTO DISCOUNT	DATA PREV.CONS
10		MACCHINA ROBOTESTER	NR	1,00	1.362.900,0000 EUR		30/09/N+1
	PRIMA_FORNITURA						

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: PRICING

COMMESSA	CLIENTE	DESCRIZIONE	RICAIVO	COSTI PREVENTIVI	CONSUNTIVI				VALUTAZIONE AVANZAMENTO		Lavori in corso 31/12/N
				Costi stimati a vita intera	LAV. ESTERNE	ORE TIMBRATE	LAV. INTERNE	Costi Sostenuti	Margine stimato a fine commessa	% AVANZAMENTO	
1 LVE00299	10	ROBOTESTER	1.362.900 €	1.238.679	990.000	2425 h	58.200	1.048.200	124.221	85%	1.153.319

Costi preventivi a vita intera
→ Check calcolo costi preventivi Società

pagina 5 di 6

Società XXX							PREPARATO DA GB	CONTROLLATO DA GB
CALCOLAZIONE COSTI							SIGLA	SIGLA
CNIMONT							Data : 11/11/2022	
MINERALISATION PACKAGE - SYNLOOP AMMONIA PLANT - REALMONT, TEXAS							Offerta : 045/P/22 Ordine	
Plant location:								
Quantità	Descrizione	Dati Tecnici	sigla	P.U. EURO	P.TOT. EURO	NOTE		
1500	Skid	3500 x 2000		6,0	9.000,00			
1	Piping e Montaggio meccanico			5000,0	5.000,00			
1	Materiali e Montaggio ele/strum			3000,0	3.000,00			
JUNCTION BOXES								
23	Junction box			800,0	18.400,00			
Totale parziale						638.265,00		
Varie e ric. commissionig 10%						163.826,50		
Imballo 3%						49.147,95		
Mobile water ejector							Eliminato	
Valvole per predisposizione filtri ACF						3.000,00		
Verniciatura					marine and ammonia environment	10.000,00		
Chemical bolts						2.000,00		
Protection shield flange chimici						5.000,00		
Tot. Costo macchina (materiale)						1.000.000		
Ingegneria e programmazione						238.679		
Totale con ingegneria						1.238.679		

TOTALE COSTI STIMATI A VITA INTERA

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: PRICING

C. Individuare un campione di items da analizzare in modo specifico

2) Analizzare e ottenere documenti a supporto dei **COSTI e RICAVI CONSUNTIVI AL 31/12:**

Le variabili fondamentali da verificare sono:

- **Costi consuntivi al 31/12**
 - Elenco costi esterni → vouching costi
 - Estrazione da gestionale ore caricate su commessa → check qtà ORE e check COSTO ORARIO
- **Ricavi consuntivi al 31/12**
 - Elenco fatture emesse al 31/12 → verifica contabilizzazione ad anticipi
- **Reperforming % avanzamento costi e % avanzamento ricavi**

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: PRICING

C. 2) Costi consuntivi al 31/12

- Elenco costi esterni → vouching costi

COMMESSA	CLIENTE	DESCRIZIONE	RICAPO	COSTI PREVENTIVI	CONSUNTIVI				VALUTAZIONE AVANZAMENTO		Lavori in corso 31/12/N
				Costi stimati a vita intera	LAV. ESTERNE	ORE TIMBRATE	LAV. INTERNE	Costi Sostenuti	Margine stimato a fine commessa	% AVANZAMENTO	
1 LVE00299	10	ROBOTESTER	1.362.900 €	1.238.679	990.000	2425 h	58.200	1.048.200	124.221	85%	1.153.319

Il Revisore selezione fatture a campione

LVE00299											Importo Verificato
TIPOLOGIA	DATA	CAU	CONTO	ANAGRAFICA	DARE	AVERE	TIPO DOC	R	NUMERO	COMMESSA	
Totale costi consuntivi al 31/12/N					990.000	0					REF. 1_LVE00299
					990.000	0					OK CON FATTURA
	<i>Ok con Prospetto Calcolo Società</i>										
CONTABILITA'	16/11/N	3	3.1.60.100	ACQUISTO MATERIE PRIME E SL	216.376	0	FATTURA DI ACQUISTO	1	1068	LVE00299	OK CON FATTURA
CONTABILITA'	30/11/N	3	3.1.60.1000	SERVIZI PER ASSEMBLAG/IMPIANTI	211.800	0	FATTURA DI ACQUISTO	1	1150	LVE00299	OK CON FATTURA
CONTABILITA'	30/09/N	3	3.1.60.100	ACQUISTO MATERIE PRIME E SL	194.880	0	FATTURA DI ACQUISTO	1	895	LVE00299	OK CON FATTURA
CONTABILITA'	30/11/N	3	3.1.60.100	ACQUISTO MATERIE PRIME E SL	141.200	0	FATTURA DI ACQUISTO	1	1150	LVE00299	
CONTABILITA'	31/12/N	3	3.1.60.100	ACQUISTO MATERIE PRIME E SL	128.500	0	FATTURA DI ACQUISTO	1	1173	LVE00299	
CONTABILITA'	30/06/N	3	3.1.60.1000	SERVIZI PER ASSEMBLAG/IMPIANTI	97.244	0	FATTURA DI ACQUISTO	1	567	LVE00299	

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: PRICING

Check Costi consuntivi al 31/12 →

Elenco costi esterni → vouching costi

TIPOLOGIA	DATA	CAU	CONTO	ANAGRAFICA	DARE
Totale costi consuntivi al 31/12/N					990.000
Ok con Prospetto Calcolo Società					990.000
CONTABILITA'	16/11/N	3	3.1.60.100	ACQUISTO MATERIE PRIME E SL	216.376
CONTABILITA'	30/11/N	3	3.1.60.1000	SERVIZI PER ASSEMBLAG/IMPIANTI	211.800
CONTABILITA'	30/09/N	3	3.1.60.100	ACQUISTO MATERIE PRIME E SL	194.880
CONTABILITA'	30/11/N	3	3.1.60.100	ACQUISTO MATERIE PRIME E SL	141.200
CONTABILITA'	31/12/N	3	3.1.60.100	ACQUISTO MATERIE PRIME E SL	128.500
CONTABILITA'	30/06/N	3	3.1.60.1000	SERVIZI PER ASSEMBLAG/IMPIANTI	97.244

Cedente/Prestatore (da)	Cessionario/Committente (per)
FORNITORE ABC	SOCIETA' XXX

Dati generali

Tipo Documento	Data	Numero	Divisa	Importo Totale	Bollo Virtuale	Importo Bollo
TD01 - Fattura	16/11/N	0185/23	EUR	263.978,63		

Causale
Resins Supply

Altri Documenti collegati o riferiti

Tipo Documento	Rif.Riga	Codice Commessa	Numero Riferimento	Data Riferimento	Codice CUP	Codice CIG
Ordine/Acquisto			3101073040	del 19/02/N		
DDT			SO-00610-002			

→ 00 6/1/22 ✓ P. etc

Dettaglio del corpo del documento

Riga	Cod	Valore	Descrizione	Q.ta	UM	Prezzo	sc/mg	% Val	Importo	IVA%
1			Treverjet IXC1200/Na Resin Treverjet IXC1200/Na	29682,00	Liters	2,50			74205,00	22
2			Treverjet IXA1000/CI Resin Treverjet IXA1000/CI	31864,50	Liters	4,65			148169,93	22
3			Spedizione (CR)	3,00	Nr	1800,00			5400,00	22
4			Discount	1,00	Nr	-			-11399,00	22
						11399,00				

Riepilogo generale

Imponibile	IVA %	Imposta	Natura	Riferimento Normativo	Esigibilità
216.375,93	22,00	47.602,70			

OK con riferimenti contratto commessa ottenuto

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: PRICING

Check Costi consuntivi al 31/12 →

Estrazione da gestionale ore caricate su commessa → check qtà ORE

COMMESSA	CLIENTE	DESCRIZIONE	RICA VO	COSTI PREVENTIVI	CONSUNTIVI				VALUTAZIONE AVANZAMENTO		Lavori in corso 31/12/N
				Costi stimati a vita intera	LAV. ESTERNE	ORE TIMBRATE	LAV. INTERNE	Costi Sostenuti	Margine stimato a fine commessa	% AVANZAMENTO	
1 LVE00299	10	ROBOTESTER	1.362.900 €	1.238.679	990.000	2425 h	58.200	1.048.200	124.221	84,62%	1.153.319

Raggruppato per personale									
GiornoRe	Inizio	Fine	Ordine interno	Pos.	Durata	INFO			
31.12.N	07:00	08:00	LVE00299	MACCHINA ROBOTESTER	CABLAGGIO Elettrico	01:00 -			
Somma gruppi						01:00			
Somma totale						2.425			

OK con ORE personale caricate su commessa

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: PRICING

Check Costi consuntivi al 31/12 →

Estrazione da gestionale ore caricate su commessa → check costo orario lordo

COMMESSA	CLIENTE	DESCRIZIONE	RICA VO	COSTI PREVENTIVI	CONSUNTIVI				VALUTAZIONE AVANZAMENTO		Lavori in corso 31/12/N
				Costi stimati a vita intera	LAV. ESTERNE	ORE TIMBRATE	LAV. INTERNE	Costi Sostenuti	Margine stimato a fine commessa	% AVANZAMENTO	
1 LVE00299	10	ROBOTESTER	1.362.900 €	1.238.679	990.000	2425 h	58.200	1.048.200	124.221	84,62%	1.153.319

Dipendente	Divisione	Ore timbrate al 31/12/N	AVERAGE SOCIETÀ		Costo tot. REV	Differenza
			Costo tot. Società	AVERAGE REV		
			24,00	28,91		
				Costo h Tab. Cons. Lavoro		
E.B.	MONTAGGIO Meccanico	101	2.424	37,03	3.740	
C.C.	MONTAGGIO Meccanico	1	24	37,03	37	
F.A.	MONTAGGIO Meccanico	203	4.872	33,58	6.817	
C.B.	MONTAGGIO Meccanico	305	7.320	23,06	7.032	
L.C	MONTAGGIO Meccanico	622	14.928	23,27	14.472	
M.C	MONTAGGIO Meccanico	771	18.504	25,97	20.027	
M.D	PROGETTAZIONE MECCANICA	132	3.168	21,80	2.878	
A.R.	PROGETTAZIONE MECCANICA	3	72	32,75	98	
A.B	CABLAGGIO Elettrico	6	144	23,82	143	
I.K.	CABLAGGIO Elettrico	21	510	24,00	510	
S.R.	CABLAGGIO Elettrico	153	3.660	26,85	4.094	
S.T	CABLAGGIO Elettrico	2	48	21,00	42	
G.C.	INGEGNERIA	105	2.520	45,60	4.788	
		2.425	58.200		64.678	6.478

Il costo orario indicato nel Tabulato del Consulente del Lavoro, quadrato con il bilancio di verifica, differisce dal costo orario utilizzato dalla Società: la Società, infatti ha utilizzato un costo orario MEDIO complessivo per tutti i dipendenti

Il Revisore valuta la differenza come importo sotto la soglia degli errori trascurabili → No issue

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: PRICING

Check Ricavi consuntivi al 31/12 →

Elenco fatture emesse al 31/12, relativi incassi e check avanzamento

COMMESSA	CLIENTE	DESCRIZIONE	RICA VO	COSTI PREVENTIVI	CONSUNTIVI				VALUTAZIONE AVANZAMENTO		Lavori in corso 31/12/N
				Costi stimati a vita intera	LAV. ESTERNE	ORE TIMBRATE	LAV. INTERNE	Costi Sostenuti	Margine stimato a fine commessa	% AVANZAMENTO	
1 LVE00299	10	ROBOTESTER	1.362.900 €	1.238.679	990.000	2425 h	58.200	1.048.200	124.221	84,62%	1.153.319

Conto	Descrizione	Bilancio 31/12/N
00001295	Acconti a clienti	1.090.320

COMMESSA	DESCRIZIONE	CORRISPETTIVO	FATTURATO	WIP 31/12/N	Differenza Fatturato - Rimanenza
LVE00299	ROBOTESTER	1.362.900 €	1.090.320	1.153.319	- 62.999

Elenco fatture di acconto emesse commessa LVE00299				
Fattura	Data FT	Importo	Incassata	
28/PA	19/03/N	136.290	SI	
6/PA	19/06/N	272.580	SI	
25/PA	19/09/N	272.580	SI	
61/PA	19/12/N	408.870	ancora da incassare	
		1.090.320		

ACCONTO/ ANTICIPO SU FATTURA

SOCIETA' XXX

Spett.le
CLIENTE 10

Numero documento: 23168 Data documento: 19 Dicembre N Causale: Fatturazione ctr 3101073040 del 19/02/N

Le fatture emesse dalla Società:

- sono state anche incassate, al netto dell'ultima emessa a fine esercizio → ok recuperabilità
- Sono correttamente registrate negli Acconti a clienti (Debiti)
- Se rapportate all'importo aperto a rimanenza, emerge un

sostanziale equilibrio



Prodotti

#	Descrizione	Q.tà	P.U.	Sconto	Totale	IVA (%)
1	Progettazione Ingegneria e Fornitura parte Meccanica/Elettrica Macchina Robotester	1,00	€408.870,00		€408.870,00	22

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: PRICING

C. Individuare un campione di items da analizzare in modo specifico

- 3) Analizzare e ottenere documenti a supporto dei **COSTI e RICAVI AGGIORNATI ALLA DATA DELLE VERIFICHE DEL REVISORE**

Effettuare l'Analisi degli eventi successivi

- Ottenere i costi consuntivi alla data delle verifiche (es 31/03):
 - check capienza costi preventivi e ricalcolo % SAL sulla base delle nuove informazioni a disposizione

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: PRICING

C. Individuare un campione di items da analizzare in modo specifico

3) Effettuare l'Analisi degli eventi successivi

COMMESSA	CLIENTE	DESCRIZIONE	RICAVO	COSTI PREVENTIVI	CONSUNTIVI 31/12/N				VALUTAZIONE AVANZAMENTO		Lavori in corso 31/12/N	CONSUNTIVI 31/03/N+1				Check capienza costi preventivi a vita intera
				Costi stimati a vita intera	Costo orario: 24			Costi Sostenuti	Margine stimato a fine commessa	% AVANZAMENTO		Costo orario: 24			Costi Sostenuti	
					LAV. ESTERNE	ORE TIMBRATE	LAV. INTERNE					LAV. ESTERNE	ORE TIMBRATE	LAV. INTERNE		
1 LVE00299	10	ROBOTESTER	1.362.900 €	1.238.679	990.000	2425 h	58.200	1.048.200	124.221	84,62%	1.153.319	990.000	5.140	123.360	1.113.360	125.319
OK, CAPIENTI																

Raggruppato per personale									
	GiornoRe	Inizio	Fine	Ordine interno	Pos.	Durata	INFO		
<input checked="" type="checkbox"/>	31.03.N+1	07:00	08:00	LVE00299	MACCHINA ROBOTESTER	CABLAGGIO Elettrico	01:00	-	
Somma gruppi							01:00		
Somma totale							5.140		

Ottenuti i **costi consuntivi aggiornati alla data del 31/03/N+1** →

- I costi esterni sono rimasti INVARIATI
- I costi di lavorazione interni sono AVANZATI per n. 2.715 ore in 3 mesi
- La data stimata di consegna della commessa è a Settembre N+1
- Le ore da fare residue da Budget sarebbero pari a n. 4.805 ore (9.945 Preventivate – 5.140 timbrate al 31/03), che, di fatto, rappresentano le ore medie di due trimestri, al netto delle ferie di Agosto

Da colloquio con il Responsabile di Progetto emerge che l'avanzamento è **coerente** con la consegna prevista al 30/09/N+1

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: PRICING

C. Individuare un campione di items da analizzare in modo specifico

4) Effettuare la Retrospective Analysis

Versione 1

COMMESSA	CLIENTE	DESCRIZIONE	RICAVO	COSTI PREVENTIVI	CONSUNTIVI 31/12/N			VALUTAZIONE AVANZAMENTO			
				Costi stimati a vita intera	LAV. ESTERNE	ORE TIMBRATE	LAV. INTERNE	Costi Sostenuti	Margine stimato a fine commessa	% AVANZAMENTO	Lavori in corso 31/12/N
1 LVE00299	10	ROBOTESTER	1.362.900 €	1.238.679	990.000	2425 h	58.200	1.048.200	124.221	84,62%	1.153.319
			<i>di cui Lav. Esterne</i>	1.000.000							
			<i>di cui Lav. Interne</i>	238.679		(ore 9.945)					

Versione 2_Retrospective Analysis

COMMESSA	CLIENTE	DESCRIZIONE	RICAVO	COSTI PREVENTIVI	CONSUNTIVI 31/12/N			VALUTAZIONE AVANZAMENTO			
				Costi stimati a vita intera	LAV. ESTERNE	ORE TIMBRATE	LAV. INTERNE	Costi Sostenuti	Margine stimato a fine commessa	% AVANZAMENTO	Lavori in corso 31/12/N
1 LVE00299	10	ROBOTESTER	1.362.900 €	1.285.600	990.000	2425 h	58.200	1.048.200	77.300	81,53%	1.111.226
			<i>di cui Lav. Esterne</i>	1.000.000							
			<i>di cui Lav. Interne</i>	285.600		(ore 11.900)					

Retrospective Analysis:

Impatto Retrospective Analysis - 42.093 €

L'anno successivo, quando il Revisore torna presso la Società per l'Audit dell'esercizio N+1, riprende in mano l'analisi delle commesse e analizza come si è chiusa la commessa:

- Ottiene il documento di chiusura commessa (verbale collaudo macchina),
- Ottiene il consuntivo di commessa, da cui emergono:
 - Ore totali caricate 11.900, a cui corrisponde un Costo Lav. Interne
 - Costi Lav. Esterne totali a fine commessa = 1.000.000 → OK,
- Sulla base di queste informazioni più aggiornate, ricalcola l'avanzamento al **31/12/N**, «con il senno di poi» = **Retrospective Analysis**

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: PRICING

Altri indici da attenzionare: Perdite probabili

	A)	B)	C)		D)	B) - D)	A) - D) E)	C) - E)
Commessa	contratto	Stima costi a vita intera	Costi consuntivi al 31/12/N	% Avanzamento al 31/12/N	Costi sostenuti agg. al 31/03/N+1	Check capienza con Stima costi a vita intera	Perdita probabile	Ricalcolo valore rimanenza 31/12/N
Commessa Z	296.571	335.000	307.708	92%	364.637	NON CAPIENTI	- 68.066	239.642

OIC 23:

Perdite probabili

85. Se è probabile che i costi totali stimati di una singola commessa eccedano i ricavi totali stimati, la commessa deve essere valutata al costo (così da eliminare gli eventuali margini rilevati negli esercizi precedenti) e la perdita probabile per il completamento della commessa è rilevata a decremento dei lavori in corso su ordinazione. Se tale perdita è superiore al valore dei lavori in corso, l'appaltatore rileva un apposito fondo per rischi e oneri pari all'eccedenza.

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: INVENTARIO DI FINE ANNO

INVENTARIO FISICO

Un'altra procedura importante relativa alle commesse in corso è la **verifica inventariale**.

Il revisore seleziona le commesse più significative alla data di bilancio per la **verifica dell'esistenza fisica della rimanenza**.

Durante l'ispezione fisica, si focalizza sui seguenti punti:

- Ottenere **comprensione dell'oggetto del lavoro**: obiettivo, personale coinvolto, tempistiche previste
- Ottenere **comprensione dell'avanzamento**: fasi di realizzazione previste e fasi svolte, fasi mancanti, % di **completamento stimata dal direttore dei lavori**
- **Documentare**: foto, cartelli, contratti
- **Tracing** → confrontare le informazioni e i dati ottenuti all'inventario con i dati utilizzati per il calcolo del pricing di commessa

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: INVENTARIO DI FINE ANNO

Società XXX
Au 31/12/N
Inventario 15/01/N+1

#	Tipologia	Magazzino	Codice	Descrizione	% SAL REV al 15/01/N+1	Note	% SAL Società al 31/12/N	Check REV
3	Lavoro in corso	NA	NA	Macchina Roboster	90,00%	A)	85,00%	OK

A) Trattasi di opera di pregettazione, ingegneria e lavorazione meccanica che stanno per volgere al termine. Si prevede che il verbale finale di collaudo della macchina sarà emesso a metà dell'es. N+1. Le opere della Società hanno riguardato la progettazione e realizzazione di una macchina che avrà lo scopo di verificare il grado di resistenza all'usura dovuta a sollecitazioni meccaniche di schede elettroniche basate su chip a contatto oppure basate su chip RFID. La macchina è sviluppata e realizzata direttamente dalla Società, con l'ausilio di un fornitore terzo per quanto riguarda la fornitura del materiale necessario da assemblare e allacciare elettronicamente. La macchina è pensata per essere modulare. Essa si compone di diverse sezioni, ciascuna delle quali dedicata ad una particolare verifica sul dispositivo sotto prova. Mediamente la commessa ha visto l'impiego di un ingegnere e 8-10 addetti alla progettazione meccanica, elettrica e software. Avanzamento alla data delle nostre verifiche comunicato dal Resp. Di Progetto: 90% circa. Residuano le fasi finali di finalizzazione della programmazione software, test e collaudo finale presso il cliente.

Update Tracing Inventario>

Dal dettaglio dei lavori in corso al 31/12/N ottenuto per le verifiche di audit finali, risulta che tale commessa è stata valorizzata secondo il metodo del SAL. Lo stato avanzamento lavori calcolato dalla Società ci risulta congruo rispetto a quanto visionato in sede di verifiche inventariali da noi svolte.

Concl> Nessuna eccezione da rilevare

COMMESSA	CLIENTE	DESCRIZIONE	RICAVO	COSTI PREVENTIVI	CONSUNTIVI			VALUTAZIONE AVANZAMENTO		Lavori in corso 31/12/N	
				Costi stimati a vita intera	LAV. ESTERNE	ORE TIMBRATE	LAV. INTERNE	Costi Sostenuti	Margine stimato a fine commessa		% AVANZAMENTO
1 LVE00299	10	ROBOTESTER	1.362.900 €	1.238.679	990.000	2425 h	58.200	1.048.200	124.221	85%	1.153.319

Errori più frequenti nei Lavori in corso su ordinazione

- Costi consuntivi > costi preventivi per imprevisti, maggiori ore fatte, costo materiale cresciuto
- Commesse con perdita probabile non recepita a bilancio
- Mancata quadratura tra contabilità generale e contabilità analitica per commessa
- Eventuali varianti / Addendum al contratto per corrispettivi aggiuntivi, non inseriti nel costo di commessa

C. ALCUNE IMPORTANTI NOVITÀ NORMATIVE

- **Gli impatti sulla revisione contabile della normativa sulla crisi di impresa e sugli adeguati assetti**
 - **Il D.d.R. 259 dell'Assirevi di dicembre 2024: aspetti di interesse ed implicazioni per le segnalazioni del revisore**

Cenno alla normativa sulla crisi d'impresa

Art. 3 – Doveri dell'imprenditore

Comma 1. L'imprenditore individuale deve adottare misure idonee a rilevare tempestivamente lo stato di crisi e assumere senza indugio le iniziative necessarie a farvi fronte.

Comma 2. L'imprenditore collettivo deve istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato ai sensi dell'articolo 2086 del Codice Civile, ai fini della tempestiva rilevazione dello stato di crisi e dell'assunzione di idonee iniziative.

Ma **cosa significa** istituire «adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili»?
In che modo si può misurare l'adeguatezza di tali assetti?

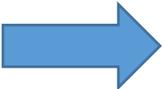
«Adeguati assetti»

Art. 3 – Doveri dell'imprenditore

IN BASE AL LORO **SCOPO**

OVVERO:

Comma 3. Al fine di prevedere tempestivamente l'emersione della crisi d'impresa, **le misure di cui al comma 1 e gli assetti di cui al comma 2 devono consentire di:**

- 
- a) rilevare eventuali **squilibri di carattere patrimoniale o economico-finanziario**, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore;
 - b) verificare la sostenibilità dei debiti e le prospettive di **continuità aziendale almeno per i 12 mesi successivi** e **rilevare i segnali** di cui al comma 4;
 - c) ricavare le informazioni necessarie a utilizzare la lista di controllo particolareggiata e a effettuare il **test pratico** per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento di cui all'articolo 13, al comma 2.

Cenno alla normativa sulla crisi d'impresa

Art. 3 – Doveri dell'imprenditore

Segnali di allarme

Comma 4. Costituiscono segnali ~~per la previsione~~ **CHE, ANCHE PRIMA DELL'EMERSIONE DELLA CRISI O DELL'INSOLVENZA, AGEVOLANO LA PREVISIONE DI CUI AL COMMA 3:**

NOVITÀ da
Settembre 2024

- a) l'esistenza di debiti per RETRIBUZIONI scaduti da almeno 30 giorni pari a oltre la METÀ dell'ammontare complessivo mensile delle retribuzioni;
- b) l'esistenza di debiti verso FORNITORI scaduti da almeno 90 giorni di ammontare superiore a quello dei debiti non scaduti;
- c) l'esistenza di esposizioni nei confronti delle BANCHE e degli altri intermediari finanziari che siano scadute da più di 60 giorni o che abbiano superato da almeno 60 giorni il limite degli affidamenti ottenuti in qualunque forma purché rappresentino complessivamente almeno il 5% del totale delle esposizioni;
- d) l'esistenza di **una o più delle esposizioni debitorie** previste dall'**articolo 25-novies**, comma 1. (**CREDITORI PUBBLICI QUALIFICATI**)

Cenno alla normativa sulla crisi d'impresa

Art. 25 novies – comma 1
Segnalazioni dei creditori
pubblici qualificati

Segnali di allarme

1. L'Istituto nazionale della previdenza sociale, l'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro, l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia delle entrate-Riscossione segnalano all'imprenditore e, ove esistente, all'organo di controllo, nella persona del presidente del Collegio Sindacale in caso di organo collegiale, a mezzo di posta elettronica certificata o, in mancanza, mediante raccomandata con avviso di ricevimento inviata all'indirizzo risultante dall'anagrafe tributaria:

INPS

Ritardo di 90 giorni nel versamento di contributi previdenziali di ammontare superiore:

- al **30% rispetto a quelli dovuti nell'anno precedente** e all'importo di **€ 15.000** per le imprese con lavoratori subordinati o parasubordinati;
- All'importo di **€ 5.000** per le imprese senza lavoratori subordinati o parasubordinati

INAIL

Debiti per premi assicurativi scaduti da oltre 90 giorni e non versati per un importo superiore ad **€ 5.000**

Cenno alla normativa sulla crisi d'impresa

Art. 25 novies – comma 1
Segnalazioni dei creditori
pubblici qualificati

Segnali di allarme

1. L'Istituto nazionale della previdenza sociale, l'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro, l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia delle entrate-Riscossione segnalano all'imprenditore e, ove esistente, all'organo di controllo, nella persona del presidente del Collegio Sindacale in caso di organo collegiale, a mezzo di posta elettronica certificata o, in mancanza, mediante raccomandata con avviso di ricevimento inviata all'indirizzo risultante dall'anagrafe tributaria:

ADE

- L'esistenza di un debito scaduto e non versato relativo all'IVA, risultante dalle comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche, superiore a **€ 5.000** e, comunque, non inferiore al 10% del volume d'affari dell'esercizio precedente
- la segnalazione è in ogni caso inviata **quando il debito risulta maggiore di € 20.000**

ADE -
Riscossione

- Crediti affidati per la riscossione, auto-dichiarati o accertati e scaduti da oltre 90 giorni purché:
- Siano superiori ad **€ 100.000** per le imprese individuali;
 - Siano superiori ad **€ 200.000** per le società di persone;
 - Siano superiori ad **€ 500.000** per le altre società.

Segnalazioni esterne

Segnalazioni dei creditori pubblici qualificati – invio delle segnalazioni

INPS



Entro 60 giorni decorrenti dal verificarsi delle condizioni o dal superamento degli importi indicati nel medesimo comma 1

INAIL



Entro 60 giorni decorrenti dal verificarsi delle condizioni o dal superamento degli importi indicati nel medesimo comma 1

AGENZIA
DELLE
ENTRATE



Entro 60 giorni dal termine di presentazione delle comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche IVA (LIPE)

ADE -
RISCOSSIONE



Entro 60 giorni decorrenti dal verificarsi delle condizioni o dal superamento degli importi indicati nel medesimo comma 1

La segnalazione dei creditori pubblici qualificati

LA SEGNALAZIONE ALL'ORGANO AMMINISTRATIVO E ALL'ORGANO DI CONTROLLO È DOVUTA PER:

INPS

CONTRIBUTI **SCADUTI DA OLTRE 90 GIORNI** E NON VERSATI MAGGIORI DEL **30% DELL'IMPORTO DELL'ANNO PRECEDENTE** E DI **EURO 15.000**

INAIL

PREMI **SCADUTI DA OLTRE 90 GIORNI** E NON VERSATI MAGGIORI DI **EURO 5.000**

ADE

DEBITO **SCADUTO** E NON VERSATO PER **IVA** RISULTATE DALLA LI.PE. MAGGIORE DI **EURO 20.000 ***

RISCOSSIONE

CREDITI IN RISCOSSIONE **SCADUTI DA OLTRE 90 GIORNI** E NON VERSATI MAGGIORI DI **EURO 100.000** PER LE IMPRESE INDIVIDUALI, DI **EURO 200.000** PER LE SOCIETÀ DI PERSONE, DI **EURO 500.000** PER LE ALTRE

* Superiore all'importo di euro 5.000 e, comunque, non inferiore al 10% dell'ammontare del volume d'affari risultante dalla dichiarazione relativa all'anno d'imposta precedente; la segnalazione è in ogni caso inviata se il debito è superiore all'importo di euro 20.000

NOVITÀ da Settembre 2024

La relazione illustrativa del **terzo Correttivo al Codice della Crisi** puntualizza che gli indicatori «non sono segnali di allarme per una situazione già compromessa, ma **vogliono fornire indicazioni in chiave prospettica e preventiva**».

Obbligo di segnalazione dell'organo di controllo (art. 25-octies)

LA SEGNALAZIONE DELL'ORGANO DI CONTROLLO È
DOVUTA QUANDO:

L'IMPRESA SI TROVA IN CONDIZIONI DI SQUILIBRIO PATRIMONIALE E ECONOMICO/FINANZIARIO TALI DA RENDERE PROBABILE CRISI E INSOLVENZA

LA SEGNALAZIONE VIENE FATTA PER **ISCRITTO** ALL'ORGANO AMMINISTRATIVO, DEVE ESSERE **MOTIVATA** E FISSA UN **TERMINE DI 30 GIORNI** ENTRO IL QUALE L'ORGANO AMMINISTRATIVO DEVE RIFERIRE IN MERITO ALLE INIZIATIVE INTRAPRESE

LA SEGNALAZIONE E LA VIGILANZA SONO «VALUTATE» AI FINI DELLA RESPONSABILITÀ DELL'ORGANO DI CONTROLLO

Obbligo di segnalazione esteso al revisore (art. 25-octies)

LA SEGNALAZIONE DELL'ORGANO DI CONTROLLO È DOVUTA QUANDO:

L'IMPRESA SI TROVA IN CONDIZIONI DI **SQUILIBRIO PATRIMONIALE E ECONOMICO/FINANZIARIO TALI DA RENDERE PROBABILE CRISI E INSOLVENZA**

LA SEGNALAZIONE VIENE FATTA PER **ISCRITTO** ALL'ORGANO AMMINISTRATIVO, DEVE ESSERE **MOTIVATA** E FISSA UN **TERMINE DI 30 GIORNI** ENTRO IL QUALE L'ORGANO AMMINISTRATIVO DEVE RIFERIRE IN MERITO ALLE INIZIATIVE INTRAPRESE

LA SEGNALAZIONE E LA VIGILANZA SONO «**VALUTATE**» AI FINI DELLA **RESPONSABILITÀ** DELL'ORGANO DI CONTROLLO

NOVITÀ da Settembre 2024

L'articolo 25-octies è stato oggetto di una profonda riformulazione ad opera del **terzo Correttivo** al Codice della crisi:

ESTESO l'obbligo di segnalazione anche in capo AL SOGGETTO CUI È AFFIDATA LA REVISIONE legale dei conti

Obbligo di segnalazione esteso al revisore (art. 25-octies)

**ESTESO l'obbligo di segnalazione anche
in capo AL SOGGETTO CUI È AFFIDATA
LA REVISIONE legale dei conti**

**NOVITÀ da
Settembre 2024**

L'estensione dell'obbligo di segnalazione al revisore ha due finalità principali:

- La relazione illustrativa al decreto legislativo correttivo precisa che l'introduzione di tale soggetto è legato all'adozione, da parte di quest'ultimo, dei principi di revisione internazionale e, in particolare, del **principio Isa Italia 570** che riguarda la **continuità aziendale**, in base al quale il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per verificare l'utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale nel bilancio.
- L'inserimento del revisore ha la possibilità di garantire la **segnalazione tempestiva della crisi** anche per le **S.r.l.** che – in base all'articolo 2477, comma 2 – hanno optato per la nomina del solo revisore senza affiancargli l'organo di controllo.

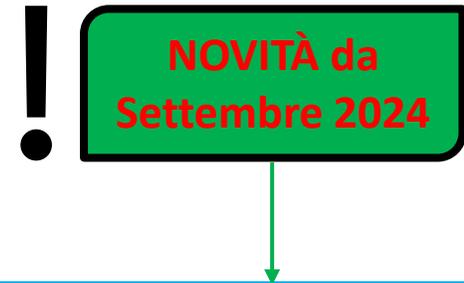
Obbligo di segnalazione esteso al revisore (art. 25-octies)

**ESTESO l'obbligo di segnalazione anche
in capo AL SOGGETTO CUI È AFFIDATA
LA REVISIONE legale dei conti**

**NOVITÀ da
Settembre 2024**

- Il terzo correttivo **affianca il sindaco al revisore**: tenuto conto delle competenze e del campo d'azione di quest'ultimo, nonché della continua interlocuzione che caratterizza l'attività delle due figure e che dovranno, alla luce della disposizione, essere implementate.
- È, infatti, auspicabile che prima di effettuare la segnalazione sindaco e revisore si confrontino e procedano con un **documento unico a doppia firma**.
- L'organo gestorio ha al massimo 30 giorni per indicare le azioni intraprese. Soltanto in caso di condotta omissiva o di inerzia dell'organo amministrativo, ovvero in caso di mancata adozione delle misure ritenute necessarie per superare lo stato di crisi, il (solo) sindaco è tenuto ad esercitare i poteri (articoli 2406 e 2409 del Codice civile).

L'imprenditore agisce anche in «pre-crisi»



- Le modifiche introdotte alla composizione negoziata dal terzo Correttivo puntano a **rafforzare autonomia e ruolo dell'imprenditore**.
- Il terzo Correttivo modifica l'articolo 12 del CCII, chiarendo che, **l'accesso alla composizione negoziata** può avvenire indifferentemente, quando l'impresa è in crisi, quando è insolvente, o anche, soltanto in condizioni di «squilibrio patrimoniale o economico-finanziario».
- È l'imprenditore, infatti, il solo soggetto a poter attivare la composizione negoziata, a prescindere dalla condizione dell'azienda: **sia essa in pre-crisi o in forte insolvenza**, è il piano dell'imprenditore a guidare le scelte.

L'imprenditore agisce anche in «pre-crisi»



- L'articolo 3 del “Correttivo-ter” interviene sull'articolo 5-bis del CCII rafforzando, nell'ambito della composizione negoziata, il **ruolo e l'utilizzo del test pratico di risanamento**, al fine di renderlo uno strumento di analisi delle condizioni di salute dell'impresa che l'imprenditore deve sempre utilizzare, a prescindere dall'apertura delle trattative della composizione negoziata
- L'obiettivo dell'intervento del Correttivo è **diffondere l'uso del programma informatico** anche come **strumento di autovalutazione dello stato di salute** in un'ottica di precoce soluzione della crisi, che potrà essere affrontata non necessariamente con l'accesso alla composizione negoziata.
- La finalità è quella di consentire alle imprese di accedere più facilmente alle procedure stragiudiziali per **intervenire precocemente sulle situazioni di emergenza e pre-crisi**, per evitare che lo stato di pericolo diventi crisi per sfociare in insolvenza.

IN PRATICA..

Recap Squilibri - sostenibilità del debito – segnali di allarme

Comma 3. Al fine di prevedere tempestivamente l'emersione della crisi d'impresa, **le misure di cui al comma 1 e gli assetti di cui al comma 2 devono consentire di:**

- 
- a) rilevare eventuali **squilibri di carattere patrimoniale o economico-finanziario**, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore;
 - b) verificare la sostenibilità dei debiti e le prospettive di continuità aziendale almeno per i 12 mesi successivi e rilevare i segnali di cui al comma 4;

- 
- **SEGNALI DI ALLARME**

a) Indici per rilevare squilibri

Indici suggeriti
dalla prassi

- Primaria importanza evidenziare eventuali anomalie e criticità nel sistema di tesoreria aziendale, mediante attività di previsione, gestione e monitoraggio dei **flussi di cassa (cash flow)** e relativi rischi finanziari, ovvero probabilità di sfasamenti negativi tra entrate ed uscite non previste.
- In particolare, indicatori come **PFN** e **CCO** sono due fattori discriminanti di maggior influenza sulla probabilità d'insolvenza e sul relativo rischio, poiché influiscono in modo diretto sulla variabilità della distribuzione temporale dei flussi di cassa aziendali (saldi entrate e uscite e relative scadenze).

**Posizione
Finanziaria Netta**

Rappresenta l'**indebitamento netto dell'impresa**.
Intesa come **somma delle passività finanziarie al netto delle disponibilità liquide**.

EBITDA

Esprime la **capacità potenziale della gestione operativa caratteristica di generare cassa**.

**PFN
EBITDA**

Indice che ben rappresenta la **capacità dell'impresa di rimborsare il debito finanziario con i cash-flow operativi**. Rappresenta di fatto una prima approssimazione delle capacità e dei tempi di rimborso dell'indebitamento finanziario dell'impresa.

a) Indici per rilevare squilibri

Indici suggeriti
dalla prassi

$\frac{\text{PFN}}{\text{PN}}$

Indica il **numero di anni** che occorrono **per pagare i debiti finanziari netti, utilizzando solamente il patrimonio netto aziendale.**

**Capitale Circolante
Netto Operativo**

Permette di effettuare una **verifica di tutte le componenti di capitale circolante operativo** (*crediti e debiti commerciali, crediti e debiti diversi, magazzino, ratei e risconti attivi e passivi*) e delle **eventuali loro anomalie** (ritardati pagamenti o insoluti su debiti di fornitura, insoluti o ritardati incassi su crediti di fornitura, giacenze di magazzino anomale o non più commercializzabili, ratei e risconti non giustificabili, crediti o debiti diversi non più esigibili).

**Correlazione CCN
operativo e PFN**

Utile analizzare l'**andamento** e la **correlazione** del **Capitale Circolante Netto Operativo** e della **Posizione Finanziaria Netta**. Permette di comprendere se il livello di indebitamento finanziario dell'impresa è allineato rispetto al livello del capitale di funzionamento del business operativo.

b) Sostenibilità del debito (DSCR)

Il **DSCR (Debt Service Coverage Ratio)** è un indice che interiorizza l'ottica *looking forward* richiede la valutazione del prevedibile andamento aziendale.

È possibile calcolare il DSCR con due approcci, entrambi basati sul budget di cassa:

1° Approccio

Rapporto tra:

NUMERATORE: +Giacenze di cassa iniziali

+Liquidità in entrata nei successivi 12 mesi (es. incassi da clienti)

- Liquidità in uscita nei successivi 12 mesi (es pagamenti fornitori) *ad eccezione di quanto posto al*

denominatore

DENOMINATORE: Quote capitale di rimborso dei debiti finanziari (es. Mutui) previsti nei successivi 12 mesi.

b) Sostenibilità del debito (DSCR)

Esempio 1° Approccio

Giacenze di cassa iniziali	1.000	+ Liquidità in entrata nei successivi 12 mesi	2.000	- Liquidità in uscita nei successivi 12 mesi	- 1.500	1.500	1
	Quote capitale di rimborso dei debiti finanziari (es. Mutui) previsti nei successivi 12 mesi					1.500	
Giacenze di cassa iniziali	1.000	+ Liquidità in entrata nei successivi 12 mesi	2.000	- Liquidità in uscita nei successivi 12 mesi	- 1.500	1.500	1,5
	Quote capitale di rimborso dei debiti finanziari (es. Mutui) previsti nei successivi 12 mesi					1.000	
Giacenze di cassa iniziali	1.000	+ Liquidità in entrata nei successivi 12 mesi	2.000	- Liquidità in uscita nei successivi 12 mesi	- 1.500	1.500	0,75
	Quote capitale di rimborso dei debiti finanziari (es. Mutui) previsti nei successivi 12 mesi					2.000	

b) Sostenibilità del debito (DSCR)

2° Approccio

Rapporto tra:

NUMERATORE:

+ Giacenze di cassa iniziali

+ Flussi finanziari derivanti dall'attività operativa (escludendo i flussi degli investimenti) dei 12 mesi successivi (FCFO)

+ Linee di credito (Fidi) disponibili che possono essere utilizzati nei successivi 12 mesi

DENOMINATORE:

+ Pagamenti (capitale e interessi) del debito finanziario (12 mesi)

+ Debiti fiscali o contributivi non correnti (ovvero pagamenti in ritardo) con interessi e sanzioni previsti nei successivi 12 mesi

+ Debiti verso fornitori il cui ritardo di pagamento supera i limiti della fisiologia in programma di pagare nei successivi 12 mesi

La scelta tra i due approcci dipende dalla qualità ed affidabilità dei relativi flussi informativi.

Approfondimento

Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti Documento di ricerca

Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti

Documento di ricerca

Luglio 2023

FONDAZIONE NAZIONALE COMMERCIALISTI

Il documento effettua una disamina aggiornata della normativa vigente relativa alla istituzione di assetti organizzativi, amministrativi e contabili per le imprese che operano in forma societaria o collettiva, nonché delle "misure" previste per gli imprenditori individuali.



La valutazione degli adeguati assetti contabili



<p>8. L'impresa è dotata di un sistema di <u>analisi di bilancio</u> comprensivo di <u>indici e indicatori</u> di natura reddituale, patrimoniale e finanziaria?</p>	<input type="checkbox"/> Sì <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> N/A	<input type="checkbox"/> Sì <input type="checkbox"/> No
<p><i>(risposta singola)</i></p>		
<p>9. L'analisi degli indici e degli indicatori di cui alla precedente domanda è <u>effettuata in un'ottica di continuità aziendale</u> e ai fini della rilevazione tempestiva della crisi d'impresa⁸?</p>	<input type="checkbox"/> Sì <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> N/A	<input type="checkbox"/> Sì <input type="checkbox"/> No
<p><i>(risposta singola)</i></p>		
<p>10. L'impresa è dotata di un sistema di controllo di gestione?</p>	<input type="checkbox"/> Sì <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> N/A	<input type="checkbox"/> Sì <input type="checkbox"/> No
<p><i>(risposta singola)</i></p>		
<p>11. L'impresa è dotata di un sistema di contabilità analitica?</p>	<input type="checkbox"/> Sì <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> N/A	<input type="checkbox"/> Sì <input type="checkbox"/> No
<p><i>(risposta singola)</i></p>		

La valutazione degli adeguati assetti contabili



12. L'impresa è dotata di un sistema di KPI (Key Performance Indicator) relativi agli elementi più rilevanti della gestione?
(risposta singola)

Sì No N/A Sì No

13. L'impresa è dotata di un sistema di budgeting e reporting?
(risposta singola)

Sì No N/A Sì No

14. In caso di risposta affermativa alla precedente domanda, con quale cadenza l'impresa gestisce la reportistica relativa agli scostamenti?
(risposta singola)

Mensile
 Trimestrale
 Quadrimestrale Sì No
 Semestrale
 Annuale



15. L'impresa pone attenzione ad aspetti finanziari quali, ad esempio, piano di tesoreria a sei mesi, analisi dei flussi di cassa, valutazione della posizione finanziaria netta, ecc.?
(risposta singola)

Sì No N/A Sì No

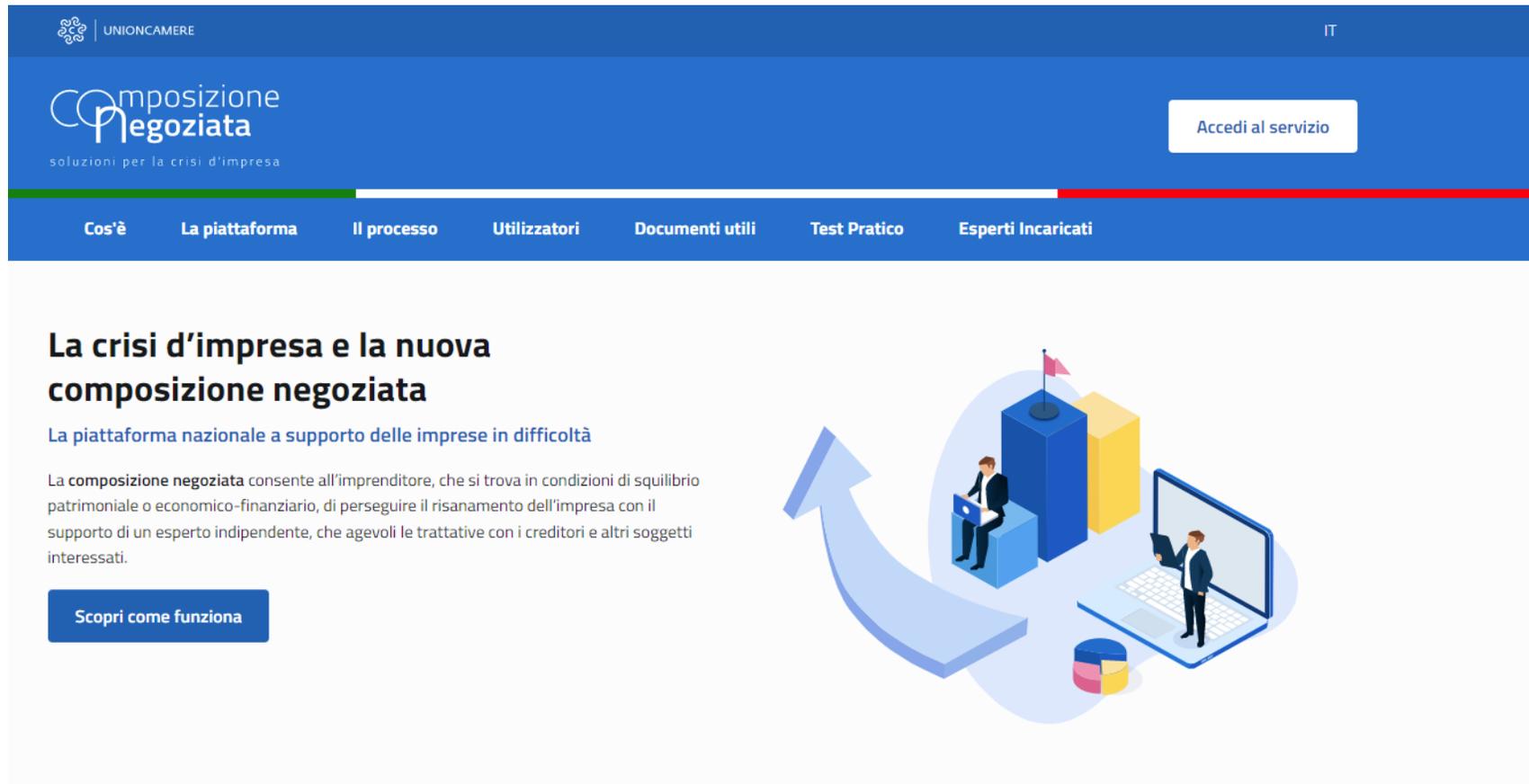
Approfondimento

LISTA DI CONTROLLO

Piattaforma telematica Composizione negoziata

UNINONCAMERE ha istituito una piattaforma nazionale a supporto delle imprese in difficoltà

<https://composizionenegoziata.camcom.it/>



The screenshot shows the homepage of the 'Composizione negoziata' platform. At the top left is the UNIONCAMERE logo. The main header features the platform's name 'Composizione negoziata' with the tagline 'soluzioni per la crisi d'impresa' and a white button labeled 'Accedi al servizio'. Below the header is a navigation menu with items: 'Cos'è', 'La piattaforma', 'Il processo', 'Utilizzatori', 'Documenti utili', 'Test Pratico', and 'Esperti Incaricati'. The main content area has a title 'La crisi d'impresa e la nuova composizione negoziata' and a subtitle 'La piattaforma nazionale a supporto delle imprese in difficoltà'. A paragraph explains that the platform allows entrepreneurs to pursue business recovery with an independent expert. A blue button 'Scopri come funziona' is positioned below the text. To the right is an illustration of a person at a laptop, a bar chart with a flag, and a pie chart, all within a large blue arrow shape.

Test di praticabilità del risanamento

Il test pratico prevede di restituire un «punteggio» che definisce il grado di difficoltà del risanamento in base alla seguente tabella declinata attraverso il rapporto tra l'entità del debito che deve essere ristrutturato e quella dei flussi finanziari liberi che possono essere posti annualmente al suo servizio

Grado di difficoltà	Descrizione
	Grado di difficoltà non calcolabile
≤ 1	Difficoltà contenute
>1 e ≤ 2	l'andamento corrente dell'impresa può essere sufficiente ad individuare il percorso di
>2 e ≤ 3	il risanamento dipende dall'efficacia e dall'esito delle iniziative industriali che si intendono
>3 e ≤ 4	il risanamento dipende dall'efficacia e dall'esito delle iniziative industriali che si intendono
>4 e ≤ 5	la presenza di un margine operativo lordo positivo non è sufficiente a consentire il risanamento dell'impresa e può rendersi necessaria la cessione dell'azienda.
>5 e ≤ 6	la presenza di un margine operativo lordo positivo non è sufficiente a consentire il risanamento dell'impresa e può rendersi necessaria la cessione dell'azienda.
>6	l'impresa si presenta in disequilibrio economico a regime, si rendono necessarie iniziative in discontinuità rispetto alla normale conduzione dell'impresa (ad esempio, interventi sui processi produttivi, modifiche del modello di business, cessioni o cessazione di rami di azienda, aggregazioni con altre imprese).

Piattaforma telematica Composizione negoziata

TEST PRATICO PER LA VERIFICA DELLA RAGIONEVOLE PERSEGUIBILITA' DEL RISANAMENTO

L'entità del debito che deve essere ristrutturato		
debito scaduto	1,00 €	+
<i>(di cui relativo ad iscrizioni a ruolo)</i>	1,00 €	
debito riscadenziato o oggetto di moratorie	1,00 €	+
linee di credito bancarie utilizzate delle quali non ci si attende il rinnovo	1,00 €	+
rate di mutui e finanziamenti in scadenza nei successivi 2 anni <i>(per le cooperative si tiene conto della probabile richiesta di rimborso del prestito sociale secondo le evidenze storiche non precedenti a tre anni)</i>	1,00 €	+
investimenti relativi alle iniziative industriali che si intendono adottare	1,00 €	+
ammontare delle risorse ritraibili dalla dismissione di cespiti (immobili, partecipazioni, impianti e macchinario) o rami di azienda compatibili con il fabbisogno industriale	1,00 €	-
nuovi conferimenti e finanziamenti, anche postergati, previsti	1,00 €	-
stima dell'eventuale margine operativo netto negativo nel primo anno, comprensivo dei componenti non ricorrenti	-1,00 €	-
TOTALE A	4,00 €	

I flussi annui al servizio del debito		
stima del Margine Operativo Lordo prospettico normalizzato annuo, prima delle componenti non ricorrenti, a regime	1,00 €	
investimenti di mantenimento annui a regime	1,00 €	-
imposte sul reddito annue che dovranno essere assolte	1,00 €	-
TOTALE B	-1,00 €	

Grado di difficoltà del risanamento [A/B] **0,00**

- **Il D.d.R. 259 dell'Assirevi di dicembre 2024**

Novità: il Documento di ricerca Assirevi 259 e gli impatti sulla revisione

Il Documento di Ricerca n. 259 “L’obbligo di segnalazione da parte del revisore di situazioni di crisi e insolvenza ai sensi dell’ art. 25-octies CCII modificato dal D.Lgs. n. 136/2024 (“Correttivo Ter”)” ha lo scopo di fornire indicazioni utili con riguardo all’obbligo di segnalazione di situazioni di crisi e insolvenza esteso anche al revisore legale all’esito delle modifiche che il D.Lgs. n. 136/2024 ha apportato all’ art. 25-octies del Codice della Crisi e dell’Insolvenza (“CCII”), entrate in vigore a partire dal 28 settembre 2024.



Documento di Ricerca n. 259

L’OBBLIGO DI SEGNALAZIONE DA PARTE DEL REVISORE DI
SITUAZIONI DI CRISI E INSOLVENZA AI SENSI DELL’ART.
25-OCTIES CCII MODIFICATO DAL D.LGS. N. 136/2024
 (“CORRETTIVO TER”)

Novità: il Documento di ricerca Assirevi 259 e gli impatti sulla revisione

Si descrivono di seguito I principali aspetti trattati nel Documento di ricerca e gli impatti della nuova norma del Codice della Crisi (“CCII”) sugli incarichi di revisione legale condotti dalla società di revisione.

Circostanze nelle quali può sorgere l’obbligo di segnalazione

- Come indicato nel Documento di ricerca, l’art. 25-octies CCII prevede che le segnalazioni siano effettuate da parte dell’organo di controllo e del Revisore legale «nell’esercizio delle rispettive funzioni».
- In tale contesto, il Documento di ricerca inquadra la nuova segnalazione all’interno dell’attività e dei compiti svolti dal Revisore, individuando le **circostanze** di seguito indicate **in cui il Revisore può venire a conoscenza della crisi e debba quindi procedere con la segnalazione:**

Novità: il Documento di ricerca Assirevi 259 e gli impatti sulla revisione

1) Al termine del processo di revisione

- I principi di revisione prevedono che il Revisore tragga le proprie conclusioni sull'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale soltanto al termine dell'intero processo di revisione.
- La segnalazione può pertanto essere richiesta nel contesto dell'emissione della relazione di revisione.
- A tale riguardo, con riferimento ai possibili scenari connessi alle diverse tipologie di giudizio, il Documento esamina la sussistenza o meno dei nuovi obblighi di segnalazione, evidenziando in sintesi quanto segue:

Novità: il Documento di ricerca Assirevi 259 e gli impatti sulla revisione

LA SEGNALAZIONE È RICHIESTA:

- in presenza di una **impossibilità di esprimere un giudizio** a causa dell'esistenza di molteplici incertezze significative (esempio 2(I) ISA Italia 570);
- in presenza di un **giudizio negativo** quando il Revisore ha concluso che l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è inappropriato (esempio 5(I) ISA Italia 570);
- in presenza di **impossibilità di esprimere un giudizio** a causa del rifiuto degli amministratori di effettuare o estendere la propria valutazione in merito alla capacità dell'impresa di operare come un'entità in funzionamento (esempio 6(I) ISA Italia 570) e/o in presenza di altre limitazioni alle procedure di revisione.

Novità: il Documento di ricerca Assirevi 259 e gli impatti sulla revisione

LA SEGNALAZIONE **NON** È RICHIESTA:

- in presenza di un **giudizio senza rilievi** con richiamo d’informativa per significative incertezze (esempio 1(I) ISA Italia 570)
- in presenza di un **giudizio con rilievi o negativo** nei casi in cui l’utilizzo del presupposto della continuità aziendale è appropriato ma esiste una incertezza significativa non adeguatamente descritta (esempi 3(I) e 4 (I) ISA Italia 570).

Novità: il Documento di ricerca Assirevi 259 e gli impatti sulla revisione

TIPOLOGIA DI GIUDIZIO	SEGNALAZIONE
Richiamo d'informativa per significative incertezze (esempio 1(I) ISA Italia 570) >>> giudizio senza rilievi	NO
Impossibilità di esprimere un giudizio a causa dell'esistenza di molteplici incertezze significative (esempio 2(I) ISA Italia 570) >>> (c.d. "no opinion")	SI
L'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è appropriato ma esiste una incertezza significativa non adeguatamente descritta: <ol style="list-style-type: none"> 1) esempio 3(I); ISA Italia 570 carenza significativa ma non pervasiva 2) esempio 4(I); ISA Italia 570 carenza significativa e pervasiva >>> giudizio con rilievi o giudizio negativo	NO
Giudizio negativo quando il revisore ha concluso che l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è inappropriato (esempio 5(I) ISA Italia 570) >>> giudizio negativo	SI
Impossibilità di esprimere un giudizio a causa del rifiuto degli amministratori di effettuare o estendere la propria valutazione in merito alla capacità dell'impresa di operare come un'entità in funzionamento (esempio 6(I) ISA Italia 570) e/o in presenza di altre limitazioni alle procedure di revisione >>> impossibilità di esprimere un giudizio (c.d. "no opinion")	SI

Novità: il Documento di ricerca Assirevi 259 e gli impatti sulla revisione

2) In corso d'esercizio

- Con riferimento all'eventualità che l'esigenza della segnalazione intervenga in corso d'esercizio, il Documento di ricerca evidenzia che valutazioni su continuità aziendale / crisi analoghe a quelle espresse in occasione dell'emissione della relazione di revisione **non risultano desumibili** né dallo scopo né dalle procedure di revisione previsti dal principio SA 250B relativo alle verifiche sulla **regolare tenuta della contabilità**.
- Si ritiene coerente con gli obiettivi dell'art. 25-octies CCII che il Revisore effettui **ulteriori procedure**, contestualmente alle verifiche periodiche, finalizzate in particolare a **verificare la sussistenza dei segnali della crisi** previsti dall'art. 3, comma 4 CCII.
- Il Documento di ricerca prevede che il Revisore possa procedere con la segnalazione qualora all'esito di tali procedure sia riscontrata la **presenza di uno o più di tali segnali**, a meno che non emergano elementi probativi che escludano la sussistenza dei relativi presupposti.

Novità: il Documento di ricerca Assirevi 259 e gli impatti sulla revisione

3) A seguito delle interlocuzioni con l'Organo di controllo intervenute ai sensi dell'art. 2409-septies Cod. Civ. (e per le società quotate, dell'art. 150, comma 3 TUIF)

- Tale fattispecie può verificarsi nelle circostanze in cui uno dei due soggetti venga a conoscenza di informazioni che lo inducano a valutare la sussistenza delle condizioni per l'effettuazione di una segnalazione e ne dia notizia all'altro soggetto che sarà quindi tenuto a effettuare i propri autonomi approfondimenti per valutare se procedere a sua volta con la segnalazione

Novità: il Documento di ricerca Assirevi 259 e gli impatti sulla revisione

4) Nel corso delle procedure poste in essere nell'ambito dell'attività di revisione legale, ove emergano elementi informativi tali da richiedere una specifica valutazione ai fini della segnalazione

- Successivamente alla segnalazione il revisore, considerate le sue specifiche funzioni, non ha ulteriori obblighi, anche in caso di omessa o insufficiente risposta dell'organo amministrativo.
- Rimane nell'ambito dei compiti dell'organo di controllo, informato direttamente dall'organo amministrativo e/o dal revisore nell'ambito del sopramenzionato scambio ex art. 2409-septies cod. civ., la valutazione di eventuali successive attivazioni
- Tali circostanze saranno comunque considerate dal revisore per i possibili effetti sul bilancio oggetto di revisione ai fini dell'emissione della relativa relazione

Novità: il Documento di ricerca Assirevi 259 e gli impatti sulla revisione

Altri aspetti trattati nel Documento di ricerca

Il Documento di ricerca fornisce indicazioni riguardo a ulteriori aspetti, tra i quali:

- contenuto ed evoluzione delle norme del Codice della Crisi attinenti alle segnalazioni;
- funzioni del Revisore e organo di controllo, al fine di inquadrare i rispettivi ambiti di responsabilità riguardo alla norma in oggetto;
- declinazione della tempestività della segnalazione anche in funzione delle previsioni dell'art. 25-octies, comma 2, secondo cui la tempestività è valutata ai fini dell'attenuazione ed esclusione della responsabilità e una segnalazione è considerata tempestiva **se interviene nel termine di 60 giorni dalla conoscenza delle condizioni di crisi o insolvenza;**
- “vigilanza sull'andamento delle trattative” che, avendo attinenza con le scelte gestionali dell'Organo Amministrativo, esula dalle responsabilità del Revisore;
- forma e modalità della segnalazione;

Novità: il Documento di ricerca Assirevi 259 e gli impatti sulla revisione

Altri aspetti trattati nel Documento di ricerca

Il Documento di ricerca fornisce indicazioni riguardo a ulteriori aspetti, tra i quali:

- **scambio di informazioni acquisite nell'espletamento delle rispettive funzioni con il Collegio Sindacale** che risultano rilevanti ai fini delle previsioni dell'art. 25-octies CCII, nel cui ambito il Revisore potrà richiedere informazioni in merito
 - a. alle verifiche dell'Organo di Controllo sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile che le società sono tenute a istituire al fine della tempestiva rilevazione dello stato di crisi e dell'assunzione di idonee iniziative;
 - b. a informazioni rilevanti ai fini delle segnalazioni acquisite dai Sindaci nell'ambito dell'attività di vigilanza sulla gestione e dall'intervento alle adunanze del Consiglio di Amministrazione nonché
 - c. a eventuali notifiche di revoca o riduzioni di affidamenti bancari (art. 25-decies CCII) o a segnalazioni da parte di creditori pubblici qualificati (art. 25-novies CCII) che siano state effettuate alla Società e all'Organo di Controllo.

Novità: il Documento di ricerca Assirevi 259 e gli impatti sulla revisione

Impatti sull'attività di revisione

Al fine di adempiere alle nuove responsabilità previste dall'art. 25-octies CCII, si rende necessario effettuare le **procedure aggiuntive di seguito indicate**:

- effettuazione di **ulteriori procedure di revisione**, contestualmente alle verifiche periodiche, che dovranno quanto meno prevedere quelle inerenti **agli indicatori ex art. 3, comma 4 CCII al fine di individuare eventuali “segnali della crisi”**.
- **scambio di informazioni con il Collegio Sindacale** in merito alle rispettive attività inerenti la tematica della crisi nell'ambito dei periodici incontri e nelle circostanze in cui sia ritenuto opportuno un confronto con l'Organo di Controllo contestualmente alle procedure sugli indicatori ex art. 3 comma 4 CCII o in altri momenti nel corso dello svolgimento dell'incarico di revisione;
- in caso di **indisponibilità delle informazioni** necessarie per l'individuazione dei segnali, valutazione circa la necessità di comunicazioni a Direzione e/o Organi di Governance, ivi incluse eventuali comunicazioni di carenze significative sul controllo interno (ISA Italia 265).

- **L'evoluzione normativa della revisione della rendicontazione di sostenibilità–i punti principali di:**
 - **D.Lgs. 125/2024**
 - **Omnibus**
 - **D.d.R. 260 dell'Assirevi di dicembre 2024**
 - **Principio di revisione SSAE Italia**
 - **Prospettive di evoluzione**

La situazione AD OGGI di recepimento della CSRD

- Il **Decreto Legislativo 6 settembre 2024, n. 125**, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 212 del 10 settembre 2024, ha dato **attuazione della direttiva 2022/2464/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 14 dicembre 2022** (*Corporate Sustainability Reporting Directive*).
- Il decreto:
 - È entrato in vigore il 25/09/2024
 - Sancisce l'obbligo della rendicontazione di sostenibilità, individuale o consolidata, per società costituite secondo determinati modelli societari che siano imprese di grandi dimensioni, piccole e medie imprese quotate (con esclusione delle micro-imprese).
 - Provvede ad abrogare il d.lgs. 254/2016, riguardante la disciplina della dichiarazione di carattere non finanziario e implementativo della direttiva UE n. 2014/95.

GAZZETTA UFFICIALE
DELLA REPUBBLICA ITALIANA

Atto Completo Avviso di rettifica Entrata corrigée Lavori Preparatori Direttiva UE recepita

DECRETO LEGISLATIVO 6 settembre 2024, n. 125

Attuazione della direttiva 2022/2464/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 14 dicembre 2022, recante modifica del regolamento 537/2014/UE, della direttiva 2004/109/CE, della direttiva 2006/43/CE e della direttiva 2013/34/UE per quanto riguarda la rendicontazione societaria di sostenibilità'. (24G00145) (GU Serie Generale n.212 del 10-09-2024)

note: [Entrata in vigore del provvedimento: 25/09/2024](#)

Articoli

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

Visti gli articoli 76 e 87 della Costituzione;
Vista la legge 23 agosto 1988, n. 400, recante «Disciplina dell'attività di Governo e ordinamento della Presidenza del Consiglio dei ministri» e, in particolare, l'articolo 14;
Vista la legge 24 dicembre 2012, n. 234, recante «Norme generali sulla partecipazione dell'Italia alla formazione e all'attuazione della normativa e delle politiche dell'Unione europea» e, in particolare, gli articoli 31 e 32;

La situazione AD OGGI di recepimento della CSRD

Le principali novità (riassuntive per il revisore)

- **Cosa deve includere la rendicontazione di sostenibilità**

Le imprese dovranno garantire **un livello minimo di informazioni, obbligatorie e comparabili, su questioni rilevanti** ai fini della sostenibilità

- **Standard di riferimento**

Saranno gli standard di rendicontazione adottati dalla Commissione europea: gli ***European Sustainability Reporting Standards (ESRS)***

- **Pubblicità**

La rendicontazione individuale e consolidata di sostenibilità (inclusa nella relazione sulla gestione), nonché la relazione di attestazione della conformità di cui all'art. 14-*bis* del d.lgs. 39/2010, sono **pubblicate** con le modalità e i termini previsti dagli artt. 2429 e 2435 c.c.16 **e sul sito internet della società.**

Se non dispone di un sito internet, la società rende disponibile una copia cartacea dei medesimi documenti per chiunque ne faccia richiesta.

La situazione AD OGGI di recepimento della CSRD

Le principali novità (riassuntive per il revisore)

- **Tra gli obiettivi principali del decreto:**

Rafforzare l'attendibilità e la trasparenza delle informazioni relative alla sostenibilità facendo riferimento al concetto di “**doppia materialità**”, esprimendo quindi:

- l'incidenza delle questioni di sostenibilità sull'impresa (*outside-in perspective*), anche in termini di entità potenziale degli effetti finanziari connessi a rischi od opportunità generati dalle questioni di sostenibilità: “**materialità finanziaria**”;
- le conseguenze, non solo economiche, delle attività dell'impresa sul contesto in cui le organizzazioni agiscono (*inside-out perspective*), anche in termini di impatti positivi e negativi, effettivi e potenziali, sulle persone e sull'ambiente, individuati secondo determinati criteri di valutazione: “**materialità d'impatto**”.

La situazione AD OGGI di recepimento della CSRD

Le principali novità (riassuntive per il revisore)

Art. 3 del Decreto: Rendicontazione individuale di sostenibilità

- **Rendicontazione individuale**
 - **Ambito di applicazione**: le imprese obbligate ad effettuare la rendicontazione individuale di sostenibilità sono le imprese di grandi dimensioni e piccole e medie imprese quotate, come definite dall'art. 3, comma 1;
 - **Contenuto**: definiti i contenuti minimi della rendicontazione individuale di sostenibilità, che includono gli obiettivi di eventuali strategie, politiche e azioni attuate dall'impresa in relazione alle questioni di sostenibilità
 - **Collocazione**: la rendicontazione individuale di sostenibilità andrà inserita in un'apposita sezione della relazione sulla gestione specificatamente individuata e distinta.

La situazione AD OGGI di recepimento della CSRD

Le principali novità (riassuntive per il revisore)

Art. 4 del Decreto: Rendicontazione consolidata di sostenibilità

- Rendicontazione consolidata

- **Contenuto:** definito il contenuto minimo e le modalità di rendicontazione delle informazioni di sostenibilità che le società madri di un gruppo di grandi dimensioni includono all'interno della rendicontazione consolidata di sostenibilità
- **Differenze all'interno del Gruppo:** se la società madre identifica differenze significative tra i rischi o gli impatti del gruppo e i rischi o gli impatti di una o più delle sue società figlie, la medesima società fornisce una spiegazione adeguata, a seconda dei casi, dei rischi e degli impatti della società figlia o delle società figlie in questione
- **Perimetro:** la società madre indica quali società figlie incluse nel consolidamento NON forniscono le informazioni di sostenibilità.

La situazione AD OGGI di recepimento della CSRD

Le principali novità (riassuntive per il revisore)

• Ambito di applicazione ed entrata in vigore

Art. 17 del Decreto:
Entrata in vigore

Applicazione	Soggetti obbligati
Esercizi aventi inizio il 1° gennaio 2024	<p>Art. 17, comma 1, lett. a) punti 1 e 2</p> <ul style="list-style-type: none">• <u>imprese di grandi dimensioni che costituiscono enti di interesse pubblico</u> che, alla data di chiusura del bilancio, superano il numero medio di 500 dipendenti occupati durante l'esercizio;• <u>enti di interesse pubblico</u> ai sensi dell'art. 16, comma 1, del d.lgs. 39/2010, <u>che sono, altresì, società madri di un gruppo di grandi dimensioni</u> e che, su base consolidata, alla data di chiusura del bilancio superano il criterio del numero medio di 500 dipendenti occupati durante l'esercizio;
Esercizi aventi inizio il 1° gennaio 2025	<p>art. 17, comma 1, lett. b) punti 1 e 2</p> <ul style="list-style-type: none">• imprese di grandi dimensioni diverse da quelle di cui al comma 1, lett. a), nu 1);• società madri diverse da quelle di cui al comma 1, lett. a), numero 2);
Esercizi aventi inizio il 1° gennaio 2026	<p>art. 17, comma 1, lett. c) punti 1, 2 e 3</p> <ul style="list-style-type: none">• <u>piccole e medie imprese quotate</u>, a eccezione delle micro-imprese fermo restando quanto previsto dal comma 10 dell'art. 3²¹;• enti piccoli e non complessi, purché si tratti di imprese di grandi dimensioni o di piccole e medie imprese quotate e che non sono micro-imprese;• alle imprese di assicurazione captive, definite all'art. 13, punto 2), della direttiva 2009/138/CE, e alle imprese di riassicurazione captive di cui all'art. 13, punto 5), della citata direttiva, purché si tratti di imprese di grandi dimensioni od piccole e medie imprese quotate e che non sono micro-imprese.
Esercizi aventi inizio il 1° gennaio 2028	<p>art. 17, comma 2</p> <ul style="list-style-type: none">• <u>imprese di Paesi terzi</u>²²

La situazione AD OGGI di recepimento della CSRD

Le principali novità (riassuntive per il revisore)

• Ambito di applicazione ed entrata in vigore

Tipo	Definizione
Micro-imprese	Società che alla data di chiusura del bilancio non abbiano superato, nel primo esercizio di attività o successivamente per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti: 1) totale dello stato patrimoniale: euro 450.000; 2) ricavi netti delle vendite e delle prestazioni: euro 900.000; 3) numero medio dei dipendenti occupati durante l'esercizio: 10.
Piccole e medie imprese quotate	Società con valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati italiani o dell'Unione europea che alla data di chiusura del bilancio, nel primo esercizio di attività o successivamente per due esercizi consecutivi, rientrino in almeno due degli intervalli di seguito indicati: 1) totale dello stato patrimoniale: superiore a euro 450.000 e inferiore a euro 25.000.000; 2) ricavi netti delle vendite e delle prestazioni: superiore a euro 900.000 e inferiore a euro 50.000.000; 3) numero medio dei dipendenti occupati durante l'esercizio: non inferiore a 11 e non superiore a 250.

Art. 1 del Decreto:
Definizioni

Imprese di grandi dimensioni	Società che alla data di chiusura del bilancio abbiano superato, nel primo esercizio di attività o successivamente per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti: 1) totale dello stato patrimoniale: euro 25.000.000; 2) ricavi netti delle vendite e delle prestazioni: euro 50.000.000; 3) numero medio dei dipendenti occupati durante l'esercizio: 250.
Gruppi di grandi dimensioni	Gruppi composti da società madre e società figlie da includere nel bilancio consolidato e che, su base consolidata, alla data di chiusura del bilancio della società madre superano, nel primo esercizio di attività o successivamente per due esercizi consecutivi, i limiti numerici di almeno due dei tre criteri seguenti: 1) totale dello stato patrimoniale: euro 25.000.000; 2) ricavi netti delle vendite e delle prestazioni: euro 50.000.000; 3) numero medio dei dipendenti occupati durante l'esercizio: 250. <i>La verifica del superamento dei suddetti limiti numerici può essere effettuata su base aggregata senza effettuare le operazioni di consolidamento. In tale caso, i limiti numerici indicati ai numeri 1) e 2) sono maggiorati del 20%.</i>

La situazione AD OGGI di recepimento della CSRD

Le principali novità (riassuntive per il revisore)

Art. 8 del Decreto: Attestazione sulla conformità della rendicontazione

- Assurance:

Il Decreto stabilisce che:

- la rendicontazione di sostenibilità deve essere oggetto di attestazione a cura di un revisore, il cosiddetto “revisore della sostenibilità”
- l’incarico del revisore è finalizzato ad acquisire un **livello di sicurezza limitato** (l’incarico sarà finalizzato ad acquisire un **livello di sicurezza ragionevole** → tale ipotesi sarà oggetto di una valutazione di fattibilità che la Commissione Europea condurrà nei primi anni di applicazione della normativa)

Approfondimento nelle slide successive

La situazione AD OGGI di recepimento della CSRD

Le principali novità (riassuntive per il revisore)

Art. 9 del Decreto: Modifiche al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39

- Assurance:

Il Decreto stabilisce:

- i **requisiti professionali** necessari per lo svolgimento dell'attività di *assurance* e le relative modalità di abilitazione, prevedendo in linea con la normativa europea un regime transitorio semplificato per i revisori iscritti nel registro entro il 1° gennaio 2026;
- le **modalità di conferimento dell'incarico** di *assurance*, distinguendo in base alla natura, o meno, di ente di interesse pubblico o ente sottoposto a regime intermedio del soggetto sottoposto ad *assurance*;
- le **modalità di svolgimento dell'incarico** attraverso i principi di *assurance*, di etica e di indipendenza applicabili;
- i **contenuti della relazione di attestazione** della conformità della rendicontazione di sostenibilità al quadro normativo di riferimento.

La situazione AD OGGI di recepimento della CSRD

DECRETO LEGISLATIVO 6 settembre 2024, n. 125

Art. 8

Attestazione sulla conformita'
della rendicontazione di sostenibilita'

1. Il revisore della rendicontazione di sostenibilita' abilitato ai sensi del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, appositamente incaricato, esprime con la relazione di cui all'articolo 14-bis del citato decreto legislativo n. 39 del 2010, le proprie conclusioni circa la conformita' della suddetta rendicontazione alle norme del presente decreto che ne disciplinano i criteri di redazione, la conformita' all'obbligo di marcatura della rendicontazione di sostenibilita' di cui agli articoli 3, comma 10, e 4, comma 9, nonche' circa la conformita' all'osservanza degli obblighi di informativa previsti dall'articolo 8 del regolamento (UE) 2020/852 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 18 giugno 2020.

Il revisore si dovrà esprimere su 3 punti principali:

ATTENZIONE

Il Decreto introduce *ex novo* l'**art. 14-bis** all'interno del **Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39**.

Tale articolo disciplina il contenuto della relazione di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità con il quale il revisore esprime le proprie conclusioni.

La situazione AD OGGI di recepimento della CSRD

Modifiche al testo del d.lgs. 39/2010

Art. 14-bis – Relazione di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità

1. Il revisore della rendicontazione di sostenibilità o la società di revisione legale, abilitati ai sensi del presente decreto, appositamente incaricati, esprimono con apposita relazione di attestazione le proprie conclusioni circa la conformità della rendicontazione di sostenibilità alle norme del decreto legislativo adottato in attuazione dell'art. 13 della legge 21 febbraio 2024, n. 15, che ne disciplinano i criteri di redazione, la conformità all'obbligo di marcatura della rendicontazione di sostenibilità di cui agli articoli 3, comma 10, e 4, comma 9, del predetto decreto, nonché circa la conformità all'osservanza degli obblighi di informativa previsti dall'art. 8 del regolamento (UE) 2020/852 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 18 giugno 2020.

2. La relazione di attestazione, redatta in conformità ai principi di attestazione di cui all'art. 11, comprende:

- a) un paragrafo introduttivo che identifica la rendicontazione di sostenibilità sottoposta ad attestazione, la data e il periodo cui si riferisce, nonché il quadro normativo di riferimento;
- b) una descrizione della portata delle attività di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità che indica almeno i principi di attestazione in base ai quali tali attività sono state svolte;
- c) le conclusioni di cui al comma 1.

3. Qualora l'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità sia stata svolta da più revisori della sostenibilità o da più società di revisione legale, essi raggiungono un accordo sui risultati dell'attività di attestazione e presentano una relazione e delle conclusioni congiunte. In caso di disaccordo, ogni revisore della sostenibilità o società di revisione legale presenta le proprie conclusioni in un paragrafo distinto della relazione di attestazione, indicando i motivi del disaccordo.

4. La relazione di attestazione è firmata e datata dal responsabile dell'incarico di attestazione della rendicontazione di sostenibilità. Quando l'attività di attestazione è svolta da una società di revisione legale, la relazione di attestazione reca almeno la firma del responsabile dell'incarico di attestazione della rendicontazione di sostenibilità che svolgono l'incarico per conto della società di revisione. Qualora l'incarico sia stato affidato congiuntamente a più revisori della sostenibilità o a più società di revisione legale, la relazione di attestazione è firmata da tutti i responsabili dell'incarico di attestazione della rendicontazione di sostenibilità.

5. I soggetti incaricati della attestazione sulla rendicontazione di sostenibilità hanno diritto di ottenere dagli amministratori documenti e notizie utili all'attività di attestazione e possono procedere ad accertamenti, controlli ed esame di atti e documentazione.

6. La relazione di attestazione della conformità della rendicontazione consolidata di sostenibilità rispetta i requisiti di cui ai commi 1, 2, 3, 4 e 5.

La situazione AD OGGI di recepimento della CSRD

DECRETO LEGISLATIVO 6 settembre 2024, n. 125

Art. 8

Il Revisore del bilancio e della rendicontazione di sostenibilità:

Attestazione sulla conformita'
della rendicontazione di sostenibilita'

2. Il revisore della rendicontazione di sostenibilita', incaricato ai sensi del comma 1, puo' essere lo stesso revisore legale incaricato della revisione legale del bilancio o un diverso revisore legale.

Art. 9-bis – Riservatezza e segreto professionale

Stabilisce che il revisore della sostenibilità incaricato dell'attestazione di conformità sulla rendicontazione di sostenibilità predisposta dalle società e il revisore legale incaricato della revisione legale del bilancio delle società, ove diversi, si scambiano ogni informazione necessaria allo svolgimento dei rispettivi incarichi.

La situazione AD OGGI di recepimento della CSRD

DECRETO LEGISLATIVO 6 settembre 2024, n. 125

Art. 8

Attestazione sulla conformita'
della rendicontazione di sostenibilita'

La Società di revisione
del bilancio e della
rendicontazione di sostenibilità:

3. Una societa' di revisione legale abilitata ai sensi del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, puo' acquisire l'incarico di cui al comma 1 a condizione che la relazione di cui all'**articolo 14-bis** del predetto decreto sia firmata da un revisore della rendicontazione di sostenibilita'. La societa' di revisione legale puo' essere la stessa societa' di revisione legale incaricata della revisione legale del bilancio o una diversa societa' di revisione legale.

La situazione AD OGGI di recepimento della CSRD

DECRETO LEGISLATIVO 6 settembre 2024, n. 125

Art. 8

Attestazione sulla conformita'
della rendicontazione di sostenibilita'

4. Le conclusioni della relazione di cui all'articolo 14-bis del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, sono basate su un incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza limitato. Successivamente all'adozione da parte della Commissione europea dell'atto delegato di cui all'articolo 26-bis, paragrafo 3, comma 2, della direttiva 2006/43/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 17 maggio 2006, l'incarico e' finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza ragionevole

Limited Assurance

E

Reasonable Assurance

La situazione AD OGGI di recepimento della CSRD

Incarico sulla società figlia

Art. 8

Attestazione sulla conformita'
della rendicontazione di sostenibilita'

5. Ai fini della pubblicazione della relazione di sostenibilita' da parte della societa' figlia o della succursale ai sensi dell'articolo 5, comma 7, l'incarico finalizzato al rilascio dell'attestazione della conformita' e' conferito a un revisore della sostenibilita' abilitato ai sensi del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, o a un soggetto autorizzato a norma del diritto nazionale della societa' madre extra-europea.

La situazione AD OGGI di recepimento della CSRD

Le principali novità (riassuntive per il revisore)

Requisiti professionali del revisore di sostenibilità - punti principali

Il Decreto:

- ❑ **Integra le conoscenze richieste alla persona fisica per l'abilitazione e conseguente iscrizione nel Registro**

[si vedano modifiche all'Art. 2: Abilitazione all'esercizio della revisione legale Decr. Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39]

- ❑ **Introduce un tirocinio ad hoc per coloro che desiderano abilitarsi per poter svolgere incarichi finalizzati al rilascio dell'attestazione sulla conformità della rendicontazione di sostenibilità**

[si vedano modifiche all'Art. 3: Tirocinio Decr. Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39]

- ❑ **Integra le materie relative all'esame di idoneità professionale, includendo quelle attinenti alla disciplina sulla rendicontazione di sostenibilità e alla relativa attestazione**

[si vedano modifiche all'Art. 4 – Esame di idoneità professionale Decr. Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39]

- ❑ **Integra gli obblighi di formazione continua per gli iscritti al Registro con le materie relative all'attestazione di conformità della rendicontazione di sostenibilità. Per i revisori legali già abilitati, previsto un regime transitorio**

[si vedano modifiche all'Art. 5 – Formazione continua Decr. Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39]

La situazione AD OGGI di recepimento della CSRD

Le principali novità (riassuntive per il revisore)

Requisiti professionali del revisore di sostenibilità - punti principali - TIROCINIO

□ IL TIROCINIO:

- è finalizzato all'acquisizione della capacità di applicare concretamente le conoscenze teoriche necessarie per il superamento dell'esame di idoneità professionale e per l'esercizio dell'attività di revisione legale, **per l'esercizio dell'attività di revisione legale ed, eventualmente, per lo svolgimento dell'incarico finalizzato al rilascio di un'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità;**
- Ha **durata almeno triennale**, di cui **almeno otto mesi relativi all'acquisizione delle conoscenze teorico pratiche** necessarie nel caso in cui il tirocinante intenda conseguire anche l'abilitazione di «revisore di sostenibilità»
- Tale periodo di tirocinio di almeno otto mesi **può essere svolto dal revisore legale o dal soggetto che ha già completato il tirocinio per l'esercizio dell'attività di revisione legale**, anche disgiuntamente al periodo di tirocinio necessario al conseguimento dell'abilitazione alla revisione legale che ha durata almeno triennale;
- comporta, **ai fini dell'abilitazione del «revisore di sostenibilità», l'obbligo di collaborare nel periodo di almeno otto mesi allo svolgimento di incarichi di attestazione della conformità della rendicontazione annuale e consolidata di sostenibilità o ad altri servizi relativi alla sostenibilità;**
- La **relazione** attestante lo svolgimento delle attività di tirocinio di cui al comma 1, lett. d-bis) deve essere redatta **entro 60 giorni dal termine del periodo di tirocinio, anche separatamente dalla relazione annuale di revisione legale.**

La situazione AD OGGI di recepimento della CSRD

Le principali novità (riassuntive per il revisore)

Requisiti professionali del revisore di sostenibilità - punti principali - TIROCINIO

❑ CREDITI FORMATIVI:

- Gli iscritti nel Registro sono tenuti al rispetto degli obblighi di formazione continua. **Il programma di aggiornamento riguarda anche le materie caratterizzanti l'attestazione di conformità della rendicontazione di sostenibilità.**
- In ciascun anno l'iscritto deve acquisire almeno 20 crediti formativi, per un totale di un minimo di 60 crediti formativi nel triennio. **I revisori abilitati al rilascio all'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità devono acquisire almeno 25 crediti formativi ogni anno solare, di cui almeno 10 caratterizzanti la revisione legale dei conti e almeno 10 caratterizzanti la sostenibilità.**
- **Per i revisori legali già abilitati è previsto un REGIME TRANSITORIO:** i revisori legali che siano già stati abilitati (o che lo saranno) entro il 1° gennaio 2026 potranno rilasciare l'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità purché acquisiscano le conoscenze necessarie in materia di rendicontazione e di attestazione della sostenibilità attraverso la formazione continua. La Commissione europea ha di recente chiarito, attraverso le FAQ sull'implementazione della CSRD pubblicate il 7 agosto 2024 (FAQ 55), che non sussistono limiti temporali per i revisori legali già abilitati prima del 1° gennaio 2026.
- **Nel periodo transitorio, il revisore si può abilitare a condizione che abbia maturato almeno 5 crediti formativi annuali nelle materie caratterizzanti la rendicontazione e l'attestazione della sostenibilità.**

Crediti formativi - Le novità principali

Ministero dell'Economia e delle Finanze Accedi all'area riservata

 **Revisione legale**
Ragioneria Generale dello Stato

Seguici su  Cerca 

[Homepage](#) [Revisori legali e Società di Revisione Legale](#) [Tirocinanti](#) [Enti formatori](#) [Contributi](#) [Normativa](#) [Chi siamo](#)

[Homepage](#) / [Notizie](#)
/ CHIARIMENTI IN ORDINE ALLA FORMAZIONE IN MATERIA DI RENDICONTAZIONE E ATTESTAZIONE DELLA SOSTENIBILITA'

CHIARIMENTI IN ORDINE ALLA FORMAZIONE IN MATERIA DI RENDICONTAZIONE E ATTESTAZIONE DELLA SOSTENIBILITA'

16/12/2024

Ai sensi dell'articolo 18 del D.lgs. n. 125/2024 "Disposizioni transitorie", gli iscritti al Registro entro la data del 1° gennaio 2026, che intendano presentare l'istanza per l'abilitazione al rilascio dell'attestazione di conformità della rendicontazione di sostenibilità, devono aver maturato all'atto della presentazione di tale domanda almeno **cinque crediti formativi in materia di sostenibilità.**

Al riguardo, si chiarisce che, stante la natura abilitativa della formazione svolta in materia di rendicontazione e attestazione di sostenibilità nel periodo transitorio (anni 2024 e 2025) **la maturazione dei cinque crediti previsti dalla norma deve intendersi "una tantum", e quindi nel corso del 2024 o del 2025. Ai fini dell'abilitazione, resta esclusa la possibilità di frazionare i crediti richiesti ripartendoli tra le due annualità.**

Crediti formativi - Le novità principali

AGGIORNAMENTO
FEBBRAIO 2025

- Approvato l'emendamento al decreto Milleproroghe che riguarda una misura transitoria per i revisori, che potranno rilasciare attestazioni di conformità per i rendiconti di sostenibilità 2024 a condizione che abbiano maturato 5 crediti formativi specifici.
- In attesa dell'emanazione del provvedimento attuativo del MEF, i revisori potranno comunque rilasciare le attestazioni di conformità relativamente ai bilanci chiusi al 31 dicembre 2024, purché abbiano maturato, entro la data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto, almeno 5 crediti formativi nelle materie caratterizzanti la rendicontazione e l'attestazione della sostenibilità.
- Tuttavia, poiché tale decreto attuativo non è ancora stato emanato, si è resa necessaria una misura transitoria per evitare blocchi operativi e garantire un livello minimo di competenza tra i professionisti della revisione.

Decreto MEF Abilitazione sostenibilità

AGGIORNAMENTO
MARZO 2025

Ministero dell'Economia e delle Finanze [Accedi all'area riservata](#)

 **Revisione legale**
Ragioneria Generale dello Stato

Seguici su [in](#) [f](#) [v](#) [t](#) [i](#)

Cerca 

[Homepage](#) [Revisori legali e Società di Revisione Legale](#) [Tirocinanti](#) [Enti formatori](#) [Contributi](#) [Normativa](#) [Chi siamo](#)

[Homepage](#) / [Notizie](#) / [DECRETO ABILITAZIONE SOSTENIBILITA'](#)

DECRETO ABILITAZIONE SOSTENIBILITA'

03/03/2025

Publicato sulla GU n. 51 del 3/3/2025 il DM 19/2/2025 relativo all'abilitazione dei revisori legali, in tre diverse fasi, allo svolgimento dell'attività di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità

[Il decreto](#)

[La sezione tematica](#)

Iscrizione al Registro dei Revisori legali - Attestatori della rendicontazione di sostenibilità

Il Registro dei Revisori legali

Attestatori della rendicontazione di sostenibilità
Domanda di abilitazione: 3 FASI



Ragioneria
Generale
dello Stato

TUTORIAL

le guide
del
revisore

HOW
TO DO IT?

A cura del Ministero dell'Economia e delle Finanze



ASSISTENZA E CONTATTI

(+39) 366 93 31 590

Attivo ogni mercoledì dalle ore 9.30 alle 12.30

HELP DESK REVISIONE LEGALE

Modulo richiesta informazioni

disponibile al [seguinte link](#)



Iscrizione al Registro dei Revisori legali - Attestatori della rendicontazione di sostenibilità

Il Registro dei Revisori legali

Attestatori della rendicontazione di sostenibilità

TUTORIAL



UNA NUOVA STRATEGIA DI CRESCITA

L'Unione Europea ha inaugurato il **Green Deal** una nuova strategia di transizione e di crescita verso un sistema economico competitivo, sostenibile e socialmente inclusivo che garantisca stabilità e lavoro per una economia di mercato al servizio dei cittadini.



Some Tasks: tutelare il capitale naturale, proteggere la salute e il benessere dei cittadini dai rischi ambientali e azzerare le emissioni nette di gas serra entro il 2050.

UN NUOVO QUADRO NORMATIVO

La **Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) 2022/2464/UE** intende rafforzare trasparenza e responsabilità nelle pratiche di auditing al fine di elevare l'affidabilità delle informazioni finanziarie e la fiducia nel sistema economico.

La CSRD include **modifiche delle direttive:**

- 2013/34/UE** (sulle informazioni non finanziarie)
- 2006/43/CE** (in materia di revisione legale)

Publicato in Gazzetta Ufficiale il D.M. 19 febbraio 2025

In attuazione dell'articolo 6, comma 1-bis del d.lgs. 39/2010, così come introdotto dal d.lgs. 125/2024

il **Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero della giustizia, sentita la Consob, ha definito:**



il contenuto e le modalità di presentazione della domanda di abilitazione dei revisori e delle società di revisione allo svolgimento dell'attività di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità (SEGUE)

Iscrizione al Registro dei Revisori legali - Attestatori della rendicontazione di sostenibilità

Il Registro dei Revisori legali

Attestatori della rendicontazione di sostenibilità | Domanda di abilitazione

TUTORIAL

 <https://revisionelegale.rgs.mef.gov.it>

Chi può diventare «revisore della sostenibilità»?

Tutti i revisori legali iscritti nel Registro **in possesso di determinati requisiti** possono essere qualificati anche per lo svolgimento dell'incarico di attestazione della rendicontazione di sostenibilità **a seguito dell'adozione di un provvedimento di abilitazione da parte del MEF**



Possono chiedere l'abilitazione...

[Fase 1] | Dal 4 marzo 2025

I revisori iscritti **impiegati presso società di revisione con incarichi (ex DNF) di cui all'articolo 18, comma 1 del d.lgs. 125/2024** conferiti da parte di soggetti individuati all'articolo 17, comma 1, lettera a), del medesimo decreto legislativo **che hanno acquisito almeno cinque crediti formativi** nel solo 2024 o nel solo 2025 in materie caratterizzanti la rendicontazione e l'attestazione della sostenibilità entro la data di invio della domanda di abilitazione, da designare responsabili dell'incarico di attestazione della rendicontazione di sostenibilità relativa all'esercizio 2024.

Rif. normativi: **Circolare MEF n. 37/2024**

[Fase 2] | Dalla seconda metà del 2025

I revisori iscritti nel Registro entro la data del 1° gennaio 2026 che hanno acquisito **almeno cinque crediti formativi** nel solo 2024 o nel solo 2025 in materie caratterizzanti la rendicontazione e l'attestazione della sostenibilità entro la data di invio della domanda di abilitazione.

La data iniziale per l'invio delle domande della Fase 2 sarà indicata con Determina del MEF una volta concluse le implementazioni informatiche sul Portale Revisori.

Le domande trasmesse prima di tale data saranno considerate inammissibili.

Rif. normativi: **Art. 18, co. 4, d.lgs. 125/2024;**
Circolare MEF n. 37/2024

[Fase 3] | A regime dalla data indicata con Det. RGS

I revisori iscritti nel Registro a decorrere dal 2 gennaio 2026 in possesso dei requisiti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera d-bis) e 4, comma 3-ter del d.lgs. 39/2010, ovvero, aver svolto almeno **otto mesi di tirocinio** (anche disgiuntamente al periodo triennale per la revisione legale) e aver superato l'**esame integrativo** di idoneità per l'abilitazione allo svolgimento di incarichi di attestazione della rendicontazione di sostenibilità.



Ragioneria
Generale
dello Stato

Iscrizione al Registro dei Revisori legali - Attestatori della rendicontazione di sostenibilità

[Fase 1]

Revisori impiegati presso società di revisione (EX DNF)

Dal 4 marzo 2025

In applicazione delle disposizioni transitorie di cui all'art. 18, comma 1* del d.lgs. 125/2024 **possono chiedere l'abilitazione i revisori iscritti:**

- che hanno maturato entro la data di invio della domanda di abilitazione **almeno cinque crediti formativi** nel solo 2024 o nel solo 2025 in materie caratterizzanti la rendicontazione e l'attestazione della sostenibilità
- impiegati presso le **società di revisione con incarichi di attestazione della conformità della dichiarazione non finanziaria (DNF)** conferiti ai sensi dell'art. 3, comma 10 del d.lgs. 254/2016 da parte di **soggetti di cui all'art. 17** comma 1, lett. a) del d.lgs. 125/2024
- da designare «responsabili dell'incarico di attestazione della rendicontazione di sostenibilità»

(*) Gli incarichi di attestazione della conformità della dichiarazione non finanziaria conferiti ai sensi dell'articolo 3, comma 10, del decreto legislativo 30 dicembre 2016, n. 254, da parte di soggetti di cui all'articolo 17, comma 1, lettera a) del presente decreto, rimangono validi fino alla scadenza concordata ai fini dello svolgimento dell'attività di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità di cui all'articolo 8, salvo la possibilità di una risoluzione anticipata e dell'attribuzione di un nuovo incarico in conformità all'articolo 13, comma 2-ter, del d.lgs. 39/2010.



Come presentare la domanda?

(ex Articolo 4, comma 3 del D.M. 19/02/2025)

-  **Compilare manualmente il Mod. RLS-01-T** disponibile nell'area pubblica dedicata alla sostenibilità
-  **Assolvere l'imposta di bollo di €16,00 con marca** Annullare la marca e apporla sul frontespizio dell'istanza
-  **Sottoscrivere con firma digitale/autografa** dell'istante e del soggetto munito di firma della società titolare dell'incarico ex DNF e che eroga la formazione ex art. 5 (10)
-  **Inviare se possibile da PEC:** registro.revisionelegale@pec.mef.gov.it Allegare copia dei documenti di identità dei firmatari

Fase 1 | Decorrenza dell'abilitazione: data di ricezione dell'istanza

Quali sono i soggetti di cui all'articolo 17 ?

EIP di grandi dimensioni (altresì, EIP società madri di un gruppo di grandi dimensioni) che, alla data di chiusura del bilancio, superano (su base consolidata) il numero medio di 500 dipendenti occupati durante l'esercizio

L'istante è tenuto al versamento del contributo di segreteria di € 50,00.

Bonifico ordinario su C/c postale intestato a Consip S.p.A.

IBAN: IT 32 M 07601 03200 0000 3386 2038 (BIC/SWIFT BPPIITRRXXX)

CAUSALE: «**abilitazione sostenibilità - cf istante - nr iscrizione registro**»

La ricevuta del versamento non deve essere allegata alla domanda.

Riportare l'identificativo del bonifico nell'apposito campo del modulo.

Iscrizione al Registro dei Revisori legali - Attestatori della rendicontazione di sostenibilità

[Fase 2]

Revisori iscritti nel Registro al 1/1/2026 che hanno acquisito almeno cinque crediti formativi in materie caratterizzanti la rendicontazione e l'attestazione della sostenibilità

A decorrere dalla seconda metà del 2025

In applicazione delle disposizioni transitorie di cui all'articolo 18, comma 4^{bis} del d.lgs. 125/2024 **possono chiedere l'abilitazione:**

I revisori iscritti nel Registro entro la data del 1/1/2026 che hanno acquisito entro la data di invio della domanda di abilitazione almeno cinque crediti formativi nel solo 2024 o nel solo 2025 nelle materie caratterizzanti la sostenibilità individuate al gruppo «D» del programma di formazione continua e aggiornamento professionale per gli anni 2024 e 2025.

(*) Gli iscritti al registro della revisione, entro la data del 1° gennaio 2026, sono considerati abilitati e possono rilasciare le attestazioni di conformità della rendicontazione di sostenibilità senza che siano osservati gli obblighi di cui agli artt. 3, comma 1, lett. d-bis), e 4, comma 3-ter), del d.lgs. 39/2010, purché abbiano maturato almeno cinque crediti formativi annuali nelle materie caratterizzanti la rendicontazione e l'attestazione della sostenibilità ai sensi dell'art. 5 del citato decreto legislativo e producano domanda di abilitazione con le modalità di cui al succ. art. 6, comma 1-bis.



Come presentare la domanda?

(ex Articolo 4, comma 3 del D.M. 19/02/2025)

- 1. **Compilare online il Mod. RLS-01** che sarà disponibile nell'Area Riservata del sito istituzionale
- 2. **Assolvere l'imposta di bollo di €16,00 con marca o PagoPA®**. In caso di marca cartacea, apporla sul frontespizio annullata
- 3. **Sottoscrivere, ove richiesto, con firma digitale o autografa**. Allegare, nel secondo caso, copia di un documento di identità
- 4. **Accedere alla funzione di Protocollazione Automatica**. Trasmettere la documentazione completa degli allegati

Fase 2 | Decorrenza dell'abilitazione: data di ricezione dell'istanza



La data iniziale per inviare la domanda sarà comunicata con Determina MEF, una volta terminate le implementazioni informatiche al sito istituzionale della revisione legale

L'istante è tenuto al versamento del contributo di segreteria di € 50,00. Per la Fase 2 il pagamento può avvenire solo **tramite PagoPA®** direttamente online durante la compilazione del modulo di domanda. In alternativa alla marca da bollo cartacea, è possibile assolvere l'imposta tramite PagoPA® contestualmente al pagamento del citato contributo.

Iscrizione al Registro dei Revisori legali - Attestatori della rendicontazione di sostenibilità

[Fase 3]

A regime dalla data indicata nella Determina RGS

A regime (TBD)

Possono chiedere l'abilitazione i revisori legali iscritti nel Registro in possesso dei seguenti requisiti:

- aver superato l'**esame di idoneità aggiuntivo** previsto dall'art. 4, comma 3-ter) del d.lgs. 39/2010 per l'abilitazione allo svolgimento di incarichi di attestazione della rendicontazione di sostenibilità
- aver svolto, anche disgiuntamente al periodo triennale per la revisione legale, **almeno otto mesi di tirocinio** previsto dall'art. 3, comma 1, lett. d-bis) del d.lgs. 39/2010 relativo alle conoscenze sulla sostenibilità



Quando sarà indetta la prima sessione d'esame di abilitazione allo svolgimento di incarichi di attestazione della rendicontazione di sostenibilità?

Gli esami saranno indetti non appena verranno adottate le modifiche al Regolamento del 19 gennaio 2016, n. 63, di recepimento delle novità introdotte dal d.lgs. 125/2024



Come presentare la domanda?

(ex Articolo 4, comma 1 del D.M. 19/02/2025)

- Compilare online un apposito modulo** che sarà disponibile nell'Area Riservata del sito istituzionale
- Assolvere l'imposta di bollo di €16,00 con marca o PagoPA®**
In caso di marca cartacea, apporla sul frontespizio annullata
- Sottoscrivere, ove richiesto, con firma digitale o autografa**
Allegare, nel secondo caso, copia di un documento di identità
- Accedere alla funzione di Protocollo Automatica**
Trasmettere la documentazione completa degli allegati

Fase 3 | Decorrenza dell'abilitazione:

data di assunzione del provvedimento di abilitazione da parte del MEF

L'istante è tenuto al versamento del contributo di segreteria di € 50,00.

Per la Fase 3 il pagamento può avvenire solo **tramite PagoPA®** direttamente online durante la compilazione del modulo di domanda. In alternativa alla marca da bollo cartacea, è possibile assolvere l'imposta tramite PagoPA® contestualmente al pagamento del citato contributo.

Iscrizione al Registro dei Revisori legali - Attestatori della rendicontazione di sostenibilità

Il Registro dei Revisori legali
Attestatori della rendicontazione di sostenibilità
TUTORIAL

Ultime pillole...



Sono un revisore iscritto, ho maturato cinque crediti formativi in materie caratterizzanti la sostenibilità e ho presentato la domanda di abilitazione ai sensi dell'art. 4, comma 3 del D.M. 19/02/2025, pur non rientrando nella casistica specificata nel comma medesimo (non ho incarichi ex DNF e non sono impiegato presso una società di revisione titolare di tali incarichi). L'istanza può ritenersi valida?

No. Le istanze prodotte in difformità a quanto previsto dall'articolo citato sono considerate inammissibili, senza dar luogo a riesame. Inoltre, le domande presentate prima dell'entrata in vigore del D.M. 19 febbraio 2025 sono considerate irricevibili.

A regime (dalla data indicata nella Determina RGS)

Potranno chiedere l'abilitazione anche:

- b) i **revisori di uno Stato membro e di un Paese terzo** secondo le modalità stabilite con regolamento adottato ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettere a) e b), del d.lgs. 39/2010
- c) le **imprese di revisione legale di uno Stato membro** dell'Unione Europea secondo le modalità stabilite con regolamento adottato ai sensi dell'articolo 2, comma 4, lettera f-bis) del d.lgs. 39/2010

Hai altri dubbi?

Leggi le FAQ pubblicate nella pagina dedicata alla sostenibilità del sito istituzionale della revisione legale.



Ragioneria
Generale
dello Stato

Iscrizione al Registro dei Revisori legali - Attestatori della rendicontazione di sostenibilità

Il Registro dei Revisori legali
Attestatori della rendicontazione di sostenibilità
TUTORIAL



Conclusione del procedimento

-  Se è accertata l'insussistenza, anche parziale, dei **requisiti** per l'abilitazione (es. **mancanza di crediti formativi in materie caratterizzanti la sostenibilità**) il MEF ne dà comunicazione secondo le modalità consentite dalla normativa vigente, assegnando un termine non superiore a 30 giorni per sanare le carenze. Decorso infruttuosamente detto termine, è disposto il diniego all'abilitazione con provvedimento motivato.
-  L'abilitazione allo svolgimento di incarichi di attestazione della rendicontazione di sostenibilità è assunta dal MEF **entro 150 giorni** dalla data di ricezione delle domande.
-  L'IGF provvede, altresì, entro il termine di cui sopra all'annotazione dell'abilitazione nel Registro dei revisori assicurandone la **pubblicità** inclusa la comunicazione al richiedente.

L'ABILITAZIONE DECORRE DALLA DATA DEL RELATIVO PROVVEDIMENTO.
PER LE FASI 1 E 2 L'ABILITAZIONE DECORRE DALLA DATA DI AVVENUTA RICEZIONE DELLA DOMANDA

L'obbligo di acquisire almeno dieci crediti formativi nelle materie caratterizzanti la sostenibilità decorre dall'anno successivo a quello di annotazione dell'abilitazione nel Registro

Iscrizione al Registro dei Revisori legali - Attestatori della rendicontazione di sostenibilità

Il Registro dei Revisori legali

Attestatori della rendicontazione di sostenibilità

TUTORIAL



Alcune definizioni

«**abilitazione**»: abilitazione allo svolgimento dell'incarico di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità;

«**revisore della sostenibilità**»: il revisore legale di cui all'articolo 1, comma 1, lettera n) del d.lgs. 39/2010, abilitato anche allo svolgimento dell'incarico di attestazione della rendicontazione di sostenibilità in conformità alle disposizioni di attuazione della Direttiva 2006/43/CE, come modificata dalle direttive 2014/56/UE e UE 2022/2464;

«**responsabile/responsabili dell'incarico di attestazione della rendicontazione di sostenibilità**»: 1) il revisore della sostenibilità o i revisori della sostenibilità a

cui è stato conferito l'incarico di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità e che firmano la relazione di attestazione; 2) nel caso in cui l'incarico di attestazione sia conferito a una società di revisione legale, il revisore della sostenibilità o i revisori della sostenibilità designati dalla società di revisione legale come responsabili dell'esecuzione dell'incarico di attestazione per conto della società di revisione legale e che firmano la relazione di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità;

«**impresa di revisione legale di uno Stato membro dell'Unione Europea**»: un'impresa abilitata a esercitare la

revisione legale in un altro Stato membro dell'Unione europea ai sensi delle disposizioni di attuazione della direttiva 2006/43/CE, come modificata dalla direttiva 2014/56/UE, vigenti in tale Stato membro;

«**revisore di un Paese terzo**»: una persona fisica che effettua la revisione del bilancio d'esercizio o consolidato o, se del caso, un incarico finalizzato al rilascio di un'attestazione di conformità della rendicontazione di sostenibilità di una società avente sede in un Paese terzo e che è diverso da un ente iscritto nel registro di uno Stato membro in seguito all'abilitazione all'esercizio della revisione legale.

Omnibus (e prospettive di evoluzione)

Decreto Omnibus

- La Commissione europea inizia un percorso di consultazioni per semplificare CSRD, CSDDD e Tassonomia Ue. Le imprese e le associazioni partecipanti alle *round table di discussione* cercano proposte concrete per disinnescare gli adempimenti introdotti, dopo 5 anni di lavoro, dalle attuali direttive.
- L'input del revisionismo ESG parte, lo scorso novembre, su impulso della stessa Presidente della Commissione europea, Ursula von der Leyen, con un pacchetto normativo noto come "**Regolamento Omnibus**", all'interno della Bussola della competitività (*Competitiveness Compass*), ispirata alla relazione Draghi.
- Secondo il Compass, l'Europa deve diventare il fulcro delle tecnologie, dei servizi e dei prodotti puliti, ceduti in un mercato ispirato alla neutralità climatica. La semplificazione diventa una esigenza fondamentale per recuperare competitività e migliorare l'efficienza: il peso amministrativo che gravita sulle imprese deve diminuire almeno del 25% per le aziende e del 35% per le Pmi.

Decreto Omnibus

- Con un **avviso del 26 febbraio 2025** la Commissione europea informa di aver adottato **nuove proposte** che ridurranno la burocrazia e semplificheranno le regole dell'UE per cittadini e aziende



(Text with EEA relevance)

{SWD(2025) 80}

EXPLANATORY MEMORANDUM

1. CONTEXT OF THE PROPOSAL

- Reasons for and objectives of the proposal

- This **proposal** therefore contains provisions to **simplify and streamline the regulatory framework** with a view to **reduce the burden on undertakings resulting from the CSRD and the CSDDD** without undermining the policy objectives of either piece of legislation and to **ensure more cost-effective delivery** of the overall ambition of the European Green Deal related to the green and just transition.
- The proposal includes **several important simplifications and flexibilities**, which may encourage undertakings to voluntarily apply sustainability and taxonomy reporting at a bigger scale

- **Firstly**, this current proposal aims to simplify the framework and reduce burden in the following ways:
 - The number of undertakings subject to mandatory sustainability reporting requirements would be reduced by about 80%, taking out of scope large undertakings with up to 1000 employees (i.e. some of the undertakings from the second wave and some of the undertakings from the first wave) and listed SMEs (i.e. all undertakings in the third wave). The reporting requirements would only apply to large undertakings with more than 1000 employees (i.e. undertakings that have more than 1000 employees and either a turnover above EUR 50 million or a balance sheet above EUR 25 million).
 - There would be no sector-specific reporting standards, so avoiding an increase in the number of prescribed datapoints that undertakings should report;
 - The possibility of moving from a requirement for limited assurance to reasonable assurance would be removed;
- **Secondly**, the Commission intends to adopt a delegated act to revise the first set of ESRS. The revision of the delegated act will substantially reduce the number of mandatory ESRS datapoints;
- **Thirdly**, the separate proposal made by the Commission in parallel to this proposal would postpone by two years the entry into application of the reporting requirements for the second wave (large undertakings that are not public interest entities and that have more than 500 employees, as well as large undertakings with up to 500 employees) and the third wave (listed SMEs, small and non-complex credit institutions, and captive insurance and reinsurance undertakings)

Decreto Omnibus



La Commissione Europea ha dato mandato a #EFRAG di supportare tecnicamente la semplificazione degli standard **ESRS**.

Le tempistiche sono ristrette: **l'obiettivo è rendere disponibile entro ottobre 2025 le semplificazioni richieste.**

Il contesto attuale è mutevole ma resta la consapevolezza che l'adozione di un approccio olistico all'attività d'impresa ne fa emergere il valore a beneficio del sistema, a prescindere da soglie e parametri di obbligatorietà.

Dear Mr. Jaspar, Dear Mr. de Cambourg,

Thank you for your letter of 12 February regarding the simplification of European sustainability reporting obligations and for sharing with us the memorandum you prepared summarising the views of the members of EFRAG's Sustainability Reporting Board (SRB) on this issue.

The European Commission is always grateful for suggestions as regards its work, in particular concerning the practical implementation and application of EU legislation. We aim to alleviate unnecessary administrative burdens while still meeting the core policy objectives of the European Green Deal. Simplification and burden reduction will be at the centre of the work of the Commission in this mandate.

As you will be aware, on 26 February the Commission adopted a first 'omnibus' package of proposals to simplify EU rules, boost competitiveness, and unlock additional investment capacity. You will also have seen that, as part of this initiative, we propose to adopt a delegated act to revise and simplify the existing European Sustainability Reporting Standards (ESRS). I greatly appreciate the public statement from the SRB expressing unanimous willingness to participate in the proposed simplification of ESRS.

In accordance with the provisions of the Accounting Directive, as amended by the Corporate Sustainability Reporting Directive, the Commission will take into consideration EFRAG's technical advice when adopting the proposed delegated act modifying ESRS. I would be grateful if you could initiate the process to develop such technical advice as soon as possible. EFRAG's technical advice should be guided by the relevant content of the explanatory memorandum accompanying the omnibus proposals and specifically by the following orientations:

Decreto Omnibus

- È evidente che l'esigenza di rendere i processi più efficienti, insieme alla riduzione degli oneri burocratici, potrebbe portare a una **deregolamentazione** che rischia di compromettere i primi risultati ottenuti dal nuovo paradigma ESG.
- Un'azione di questo tipo potrebbe causare una **diffusa incertezza normativa** e un **inevitabile rallentamento degli obiettivi fissati** dal Green Deal europeo.

Decreto Omnibus – il comunicato OIC 4 febbraio 2025

- Sulla tematica interviene l'**Organismo italiano di Contabilità (OIC)**, con un **comunicato ad hoc** in cui si sollecita una semplificazione radicale volta a migliorare l'efficacia dei report di sostenibilità.
- L'esortazione dell'OIC mira a creare una disclosure focalizzata su aspetti ESG essenziali, limitando gli obblighi informativi richiesti alle aziende, in particolare alle PMI, sui punti essenziali inerenti l'ambiente, la responsabilità sociale d'impresa e la governance (ESG). In questo modo si favorirebbero in particolar modo le PMI, che rappresentano l'asse portante del sistema economico italiano ed europeo.



Decreto Omnibus – il comunicato OIC 4 febbraio 2025

- Secondo OIC, nell'ottica della semplificazione, è necessario che l'iniziativa Omnibus ricomprenda **tutte le normative riguardanti la sostenibilità** (anche quelle relative alla vigilanza, ad esempio, Pillar 3 e SFDR).
- Infatti, se l'intervento normativo fosse limitato all'informativa ESG e non comprendesse anche gli obblighi di compliance previsti per il settore finanziario, l'effetto sarebbe limitato. Infatti, per le piccole e medie imprese un intervento limitato alla CSRD non si tramuterebbe in un corrispondente risparmio degli oneri amministrativi in quanto sarebbero comunque tenute a fornire informazioni al sistema creditizio per soddisfare gli obblighi imposti al settore finanziario dalla disciplina sulla vigilanza.

Decreto Omnibus – il comunicato OIC 4 febbraio 2025

- A livello europeo, il quadro di attuazione della CSRD non è omogeneo: infatti, la scelta di alcuni Paesi europei di non recepire la CSRD genera uno **svantaggio competitivo** per le imprese i cui Paesi hanno implementato la direttiva, dovuto al fatto che ci sono dei burden amministrativi che devono essere sostenuti e dei livelli di complessità elevati.
- Sarebbero, pertanto, auspicabili degli interventi volti ad alleviare tale situazione di sbilanciamento della competitività delle imprese.

Decreto Omnibus – il comunicato OIC 4 febbraio 2025

- Per perseguire tale obiettivo di **semplificazione**, la Regolamentazione Omnibus dovrebbe prevedere quanto segue:
 - a) **introdurre** nella definizione delle categorie di imprese, rientranti nell'ambito di applicazione della CSRD, una **categoria di «mid companies»** per le quali andrebbe prevista l'applicazione di **standard semplificati** per meglio rispettare il principio di proporzionalità rispetto alle dimensioni e alle capacità amministrative delle imprese stesse.

In un'ottica di armonizzazione rispetto alle altre discipline sulla sostenibilità, la soglia di delimitazione tra il comparto large e quello mid potrebbe essere definita coerentemente con quanto previsto dalla direttiva CSDDD. In termini quantitativi, tale soglia andrebbe quindi posta indicativamente a **1000 dipendenti e 450 milioni di euro di ricavi**.

Ciononostante, specifiche semplificazioni soggettive, come ad esempio quelle oggi previste dalla CSRD per gli enti creditizi piccoli e non complessi, andrebbero mantenute riadattando i parametri dimensionali finanziari.

Decreto Omnibus – il comunicato OIC 4 febbraio 2025

- Per perseguire tale obiettivo di **semplificazione**, la Regolamentazione Omnibus dovrebbe prevedere quanto segue:
 - b) Posticipare l'entrata in vigore degli obblighi di rendicontazione per le imprese diverse da quelle obbligate già nell'anno 2024 a redigere il report di sostenibilità, con particolare riferimento alle imprese che risulterebbero al di sotto delle richiamate soglie quantitative, per il tempo necessario alla formulazione di standard semplificati per il comparto delle mid companies.
 - c) **Avviare** il più tempestivamente possibile il processo di revisione degli ESRS al fine della risoluzione dei problemi tecnici.
 - d) Sospendere i lavori sugli standard settoriali. Il futuro sviluppo di riferimenti settoriali non dovrebbe introdurre nuove richieste informative, così da essere uno strumento di semplificazione e guida nell'applicazione degli standard agnostici. Inoltre nei lavori sugli standard settoriali andrebbe perseguito ex-ante l'obiettivo di interoperabilità con l'IFRS Foundation sul contenuto delle disclosure. Per la caratterizzazione e l'importanza propria degli standard settoriali ai fini della comparazione tra imprese, un lavoro di riconciliazione ex-post risulterebbe infatti praticamente impossibile.

Decreto Omnibus – il comunicato OIC 4 febbraio 2025

- Nella fase di revisione degli ESRS, i **temi tecnici** sui quali OIC ritiene necessario intervenire sono i seguenti:
 - la **doppia materialità**: in termini concreti è difficile distinguere la doppia materialità dalla materialità finanziaria. Al riguardo, si osserva che l'EFRAG, sebbene più volte sollecitato, non è mai riuscito a produrre un esempio concreto in cui un tema è rilevante per la materialità di impatto e non per la materialità finanziaria. Inoltre, dalle analisi che sono state fatte, la doppia materialità è uno degli elementi di maggiore intralcio all'interoperabilità con l'ISSB che, come noto, prevede solo la materialità finanziaria;
 - la **catena del valore**: si tratta di un concetto astratto, difficile da mettere in pratica. Tale concetto non andrebbe mai applicato per la rendicontazione delle metriche perché impossibile stabilirne esattamente il perimetro, e stante le difficoltà operative nel raccogliere e misurare i dati. Inoltre, andrebbero delineati meglio i concetti di quali asset vadano inclusi nel perimetro di rendicontazione (es. Joint Ventures, lease, joint operation) cercando di scegliere la via più praticabile;

Decreto Omnibus – il comunicato OIC 4 febbraio 2025

- Nella fase di revisione degli ESRS, i **temi tecnici** sui quali OIC ritiene necessario intervenire sono i seguenti:
 - **granularità** delle informazioni: il livello di dettaglio delle informazioni appare in taluni casi eccessivo e andrebbe rivisto nell'ottica della semplificazione
 - **forward-looking information**: le informazioni richieste negli standard in alcuni casi sono di tipo prospettico e, pertanto, andrebbero attentamente ponderate in quanto spesso sensibili e di difficile elaborazione;
 - informazioni **entity specific**: la disciplina riguardante tali informazioni è delicata e con tale strumento si rischia di estendere alla catena del valore le metriche, qualora materiali, che negli standard sono state espressamente limitate al perimetro della “reporting entity”.

Decreto Omnibus – il comunicato OIC 4 febbraio 2025

- Infine, sempre nell'ottica della **razionalizzazione** e **riduzione dei costi amministrativi**, OIC suggerisce di valutare la reintroduzione, attraverso la Regolamentazione Omnibus, dell'esonero dal redigere il report di sostenibilità individuale per le sole società controllate di grandi dimensioni aventi titoli obbligazionari quotati, qualora incluse nel report di sostenibilità consolidato della capogruppo.
- Inoltre, OIC fa notare che sussistono **problemi di coordinamento** tra le diverse normative sulla sostenibilità. Si pensi, ad esempio, al caso del GAR che è richiesto sia nell'Art. 8 della Tassonomia sia dall'informativa Pillar 3 calcolato, però, secondo criteri diversi. La Regolamentazione Omnibus potrebbe essere l'occasione per semplificare la normativa e correggere questi problemi di coordinamento.

Decreto Omnibus – la posizione di Assonime 5 febbraio 2025

- A sostenere le ragioni dell'OIC è intervenuta anche **Assonime** con il **Position Paper 1/2025** del 5/02/2025.



PUBBLICAZIONI POSITION PAPERS

05/02/2025

Position Papers 1/2025 - Atto europeo omnibus in materia di sostenibilità. Osservazioni e proposte

Assonime pubblica alcune osservazioni e proposte sull'Atto europeo omnibus in materia di sostenibilità proposto dalla presidenza della Commissione europea per dar corso a una semplificazione e un coordinamento delle regole europee sulla sostenibilità, di cui si condividono gli obiettivi.

Le osservazioni di Assonime intendono suggerire alcune linee di azione, da attuare in due fasi: (i) un primo pacchetto di azioni preliminari da adottare rapidamente, al fine di incidere con immediatezza sull'attuazione in corso delle discipline, dando certezza al mercato sugli interventi e la loro tempistica; (ii) una seconda fase di azioni di riforma di natura strutturale a più livelli, che meritano una riflessione più attenta, in un'ottica di lungo periodo. Per potere realmente semplificare la disciplina non è sufficiente agire solo a livello di norma primaria (contenuto delle direttive e dei regolamenti), ma è necessario agire anche sui regolamenti esecutivi della Commissione Europea e, in particolare, per i profili informativi, a livello di standard ESRS.

Decreto Omnibus – la posizione di Assonime 5 febbraio 2025

- L'Associazione rileva che, in Europa, vi è una **forte discriminazione** tra i Paesi che hanno recepito la CSRD e **quelli che non hanno ancora provveduto**. **Le imprese italiane, infatti, si trovano a competere con quelle di paesi evoluti come Germania, Spagna e Paesi Bassi che non avendo ancora recepito la direttiva CSRD possono evitare gli oneri della rendicontazione di sostenibilità, pur partecipando al medesimo mercato unico.**
- Le conclusioni critiche di Assonime giungono a **suggerire di differire l'adozione delle informative sulla sostenibilità all'esercizio 2027** (con pubblicazione nel 2028) per le grandi imprese non tenute alla DNF come le società non quotate.
- L'Associazione auspica, inoltre, una **semplificazione degli obblighi informativi**, ritenuti eccessivamente complessi ed onerosi.

Decreto Omnibus – il contributo di Confindustria- 5 febbraio 2025

- Confindustria considera come prioritario individuare le modalità più efficaci per alleggerire gli oneri a carico delle imprese derivanti, anzitutto, dalle nuove regole in tema di rendicontazione di sostenibilità.
- Oneri valutati come **eccessivi**, sia sul piano informativo, sia su quello delle conseguenti ricadute organizzative per le imprese e per le loro catene di fornitura.
- Considerata l'incertezza sul perimetro dell'annunciata iniziativa legislativa europea, l'opzione più efficace per assicurare un'applicazione coordinata, graduale e proporzionata dei nuovi obblighi è di **agire sui tempi di entrata in vigore delle nuove disposizioni.**
- E ciò anche perché, quanto alla CSRD, nonostante la scadenza del termine (6 luglio 2024) per i recepimenti nazionali, risulta che ad oggi diversi Stati membri (tra cui Germania e Spagna) non vi abbiano ancora provveduto, tanto che, il 20 settembre scorso, la Commissione ha avviato una procedura di infrazione nei confronti di ben 17 Paesi europei. È evidente che tale **disallineamento** comporta rilevanti effetti negativi sul piano della certezza giuridica e operativa, oltre che su quello della competitività, per le imprese interessate dalle nuove regole.

PROPOSTA DI REGOLAMENTAZIONE OMNIBUS
PER LA FINANZA SOSTENIBILE

Contributo di Confindustria

5 febbraio 2025

IPSOA Scuola di formazione

Decreto Omnibus – il contributo di Confindustria- 5 febbraio 2025

- Sulla base di tali considerazioni, Confindustria formula alcune prime proposte, distinte per provvedimento e/o ambito tematico:

1) CSRD: spostare di 2 anni i termini per l'entrata in vigore degli obblighi per la rendicontazione societaria di sostenibilità per le grandi imprese e per le PMI quotate.

È infatti necessario tener presente che le grandi imprese, che dovranno applicare i nuovi obblighi per la redazione del report di sostenibilità dall'esercizio 2025, non possono applicare una disciplina in fase di revisione e in un clima di incertezza, legato anche al differente livello di adeguamento tra ordinamenti.

Tanto più che il disallineamento tra Stati membri comporta una difficoltà supplementare per alcune imprese italiane che, ad esempio, laddove facciano parte di grandi gruppi tedeschi che non redigeranno alcun report consolidato nel 2026, non potranno usufruire delle ipotesi di esenzione.

Per le stesse ragioni, si dovrebbe prevedere un *grace period* per le imprese che - in base agli ordinamenti nazionali nei quali è già avvenuto il recepimento della Direttiva - sono tenute a pubblicare il report di sostenibilità nel 2025.

Decreto Omnibus – il contributo di Confindustria- 5 febbraio 2025

- Sulla base di tali considerazioni, Confindustria formula alcune prime proposte, distinte per provvedimento e/o ambito tematico:

1) **CS3D: “congelare” la Direttiva**, cioè i termini di recepimento da parte degli Stati membri e di adeguamento da parte delle società, successivi alla sua entrata in vigore (25 luglio 2024), almeno fin quando non sarà stato possibile testare sul campo il funzionamento della CSRD.

Infatti, occorrerebbe poter esaminare almeno due cicli di report di sostenibilità pubblicati da parte di tutte le società che vi sono obbligate per tenere in considerazione il rapporto tra i due provvedimenti, vale a dire CSRD e CS3D: i principi di fondo di quest’ultima, infatti, potrebbero, e dovrebbero unicamente, servire a definire quegli accorgimenti organizzativi minimi, utili ad assicurare l’obiettivo della trasparenza informativa verso il mercato.

In altre parole, la CS3D dovrebbe essere funzionale ad accompagnare le imprese nel predisporre report completi ed efficaci. Di conseguenza, l’esigenza in sé e il contenuto di tali accorgimenti, sul fronte della compliance organizzativa interna alle imprese, potranno essere chiariti/definiti solo una volta che i primi report saranno stati pubblicati; inoltre, un eventuale intervento su questi aspetti non necessariamente dovrà essere oggetto di un provvedimento cogente, potendo risultare sufficiente, allo scopo, uno strumento di soft law.

Decreto Omnibus – il contributo di Confindustria- 5 febbraio 2025

- Confindustria poi entra nel merito di alcuni contenuti specifici legati alla **CSRD**, proponendo di:
 - **Catena del valore:** rivedere e limitare la definizione
 - **Doppia materialità:** chiarire questo principio e prevederne una rimodulazione in chiave di semplificazione, soprattutto con riferimento alla valutazione d’impatto.
 - **Standard settoriali:** rinviare la loro adozione, valutando l’ipotesi di accantonarli, definitivamente o temporaneamente
 - **Standard agnostici:** semplificare il contenuto di quelli che risultano eccessivamente granulari, quali, ad esempio, quelli ambientali, eliminando informazioni troppo complesse o che implicano la divulgazione di informazioni potenzialmente sensibili e relative, ad esempio, agli effetti finanziari previsti, alle future decisioni in materia di investimenti e ad altri elementi strategici.
 - **Standard volontario per le PMI:** semplificare lo standard approvato a fine dicembre dall’EFRAG, ancora molto articolato per le reali capacità di questa tipologia di imprese. Infatti, le PMI sono tenute dall’attuale regolamentazione a fornire informazioni alle grandi imprese e alle banche e agli altri operatori del settore finanziario e potrebbero essere concretamente supportate dall’utilizzo di uno standard volontario, di facile comprensione, e accettato anche dal mercato.

Decreto Omnibus – il contributo di Confindustria- 5 febbraio 2025

- Confindustria poi entra nel merito di alcuni contenuti specifici legati alla **CSRD**, proponendo di:
 - **Allineamento e interoperabilità con standard internazionali**, prevedendo la possibilità di pubblicare un report di sostenibilità non secondo gli standard ESRS, ma secondo quelli ISSB o SASB e che tali documenti sono automaticamente riconosciuti anche a livello europeo.
 - **Principi di attestazione** sulla conformità dei report: eliminare la progressione dei principi di attestazione verso il cd. livello di sicurezza ragionevole
 - **Profili di responsabilità**: stabilire che le imprese che redigono il report di sostenibilità non sono responsabili - ai fini dell'applicazione delle sanzioni previste per violazioni della disciplina - per le informazioni fornite di natura prospettica e per quelle raccolte dalle imprese della catena del valore e dalle imprese non controllate che rientrano nel perimetro informativo del report

Decreto Omnibus – i Comunicati stampa di Assirevi

- In un primo Comunicato stampa del **3 Aprile 2025**, Assirevi (Associazione Italiana delle Società di Revisione Legale) sostiene che il rinvio degli obblighi in materia di rendicontazione di sostenibilità, pur se comprensibile, mette a rischio l'uniformità e la comparabilità delle informative di sostenibilità delle imprese, rischiando di generare un fenomeno di **rendicontazione volontaria non regolamentata**
- **Crescentino**, Presidente di Assirevi, evidenzia infatti come numerose imprese erano già pronte ad adempiere agli obblighi della direttiva CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive) e con buona probabilità pubblicheranno in ogni caso report di sostenibilità a titolo volontario, non uniformi tra loro e privi di chiari riferimenti normativi
- Per evitare questi rischi, Assirevi propone di prevedere per le società che decidano di predisporre una rendicontazione volontaria l'applicazione degli **ESRS (European Sustainability Reporting Standards)**, oppure di altri standard ad hoc resi disponibili a livello europeo, che siano **omogenei**.
- Relativamente alla questione degli incarichi già conferiti ai revisori delle imprese di grandi dimensioni tenute alla rendicontazione di sostenibilità dall'esercizio 2025, Assirevi raccomanda l'adozione di una norma che conghi la decorrenza di tali incarichi, consentendone la ripresa a partire dall'esercizio 2027, allorché l'obbligo avrà ripreso attualità



Comunicati Stampa

03/04/2025

Il Parlamento Europeo approva la Prima Direttiva Omnibus. Assirevi: il rinvio degli obblighi in materia di rendicontazione di sostenibilità, pur se comprensibile, mette a rischio l'uniformità e la comparabilità delle informative di sostenibilità delle imprese

Decreto Omnibus – i Comunicati stampa di Assirevi

- Con un altro Comunicato stampa del **2 Giugno 2025**, Assirevi sottolinea diverse criticità in relazione alle attività cui l'EFRAG dovrà dedicarsi nei prossimi mesi per dare attuazione al progetto di semplificazione degli standard europei di rendicontazione della sostenibilità, avvertendo che **tempi eccessivamente ristretti** (scadenza di fine ottobre) e **regole non sempre chiare e allineate agli standard internazionali** potrebbero pregiudicare gli sforzi di semplificazione della Commissione Europea
- L'Associazione ritiene auspicabile che, nella redazione dei futuri standard, l'EFRAG e la Commissione Europea prevedano forme di **trasposizione o adattamento al contesto europeo** degli standard internazionali già esistenti. L'obiettivo sarebbe quello di **evitare di introdurre requisiti sovrapposti o divergenti** che potrebbero aumentare la complessità normativa, generare incoerenze nei report e compromettere la comparabilità delle informazioni
- Assirevi propone infine di **rimuovere dagli ESRS** i riferimenti alla "**true and fair presentation** in quanto tale principio, espressamente previsto per la rendicontazione finanziaria, non è tuttavia presente nella normativa sulla rendicontazione di sostenibilità della CSRD.



Comunicati Stampa

02/06/2025

Nuovi standard europei ESRS, Assirevi avverte: "tempi eccessivamente ristretti e regole non sempre chiare e non allineate agli standard internazionali potrebbero pregiudicare gli sforzi di semplificazione della Commissione Europea"



Decreto Omnibus – il documento della BCE

- Nel documento pubblicato l'8 Maggio 2025, la **BCE** ha espresso forti riserve sulle proposte della Commissione Europea volte a semplificare e ridurre gli obblighi di rendicontazione di sostenibilità e due diligence per le imprese, sottolineando il rischio di un indebolimento strutturale nella capacità del sistema finanziario europeo di affrontare i rischi legati alla sostenibilità.
- Uno dei nodi più critici del pacchetto Omnibus riguarda la proposta di innalzare da 250 a 1.000 dipendenti la soglia per l'applicazione della CSRD, scelta che **escluderebbe circa l'80% delle imprese finora coinvolte, riducendo drasticamente la disponibilità di dati fondamentali per valutare esposizioni ai rischi ambientali, sociali e di governance**. Per questo, la BCE propone di mantenere l'obbligo di rendicontazione per le imprese dai 500 dipendenti in poi, prevedendo per loro standard semplificati ma obbligatori.
- In relazione alla rendicontazione volontaria, la BCE afferma che in assenza di requisiti minimi di qualità e verificabilità, le imprese potrebbero utilizzare tale rendicontazione come semplice strumento promozionale, divulgando solo dati favorevoli e oscurando aspetti critici. Il risultato sarebbe un quadro informativo distorto, dove solo le imprese con buone performance ESG scelgono di esporsi, falsando la rappresentazione complessiva dei rischi e compromettendo l'affidabilità delle analisi di mercato e delle politiche finanziarie basate su dati ESG.



OPINION OF THE EUROPEAN CENTRAL BANK

of 8 May 2025

on proposals for amendments to corporate sustainability reporting and due diligence requirements
(CON/2025/10)

Decreto Omnibus – il punto di vista dei colossi imprenditoriali

- In direzione inversa, tuttavia, si sono coalizzate **importanti imprese francesi** (come Amundi, L’Oreal e Carrefour) e **diverse multinazionali** (come Ferrero, Nestlé, Primark e Unilever) esortando la Commissione a perseverare gli standard ESG necessari a **mantenere la stabilità economica** ed il quadro normativo di riferimento della **sostenibilità**.
- La semplificazione si tradurrebbe in un passo indietro negli standard normativi di sostenibilità, diventando un annacquamento regressivo degli obiettivi originariamente proposti.

- **D.d.R. 260 dell'Assirevi di dicembre 2024**
- **D.d.R. 262 dell'Assirevi di marzo 2025**

Rendicontazione di sostenibilità volontaria: recentissimi aggiornamenti Assirevi

Documento
Assirevi 260



Documento di Ricerca n. 260

**LA RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE INDIPENDENTE
SULLA RENDICONTAZIONE DI SOSTENIBILITÀ PREDISPOSTA
IN VIA VOLONTARIA – ESRS STANDARDS**

Il presente Documento di Ricerca ha lo scopo di fornire alle Associate indicazioni utili in relazione agli incarichi per l'attestazione della rendicontazione di sostenibilità predisposta in via volontaria, utilizzando gli *standard* ESRS, da società non tenute all'applicazione del Decreto Legislativo del 6 settembre 2024 n. 125 di recepimento della Direttiva 2022/2464/UE (*Corporate Reporting Sustainability Directive "CSRD"*).

Dicembre 2024

Rendicontazione di sostenibilità volontaria: recentissimi aggiornamenti Assirevi

Mancanza di riferimenti normativi per la rendicontazione volontaria

In sintesi, dal quadro sopra delineato emerge che la disciplina della CSRD recepita nel D.Lgs. 125/2024 si applica alle società tenute alla predisposizione della rendicontazione di sostenibilità e non prevede casi di applicazione volontaria, distaccandosi in tal modo da quanto disposto dalla previgente normativa sulla DNF. Inoltre, alla luce di quanto indicato espressamente negli ESRS, tali *standard* sono stati emanati specificamente per soddisfare il contenuto della rendicontazione di sostenibilità come previsto dalla CSRD. A conferma di tale presupposto, l'EFRAG ha del resto provveduto ad elaborare un principio specifico per le PMI non quotate che intendano predisporre il *reporting* di sostenibilità in via volontaria.

Al di fuori della categoria delle PMI non quotate sopra menzionata, per le quali è in corso l'emanazione di un principio di rendicontazione *ad hoc*, allo stato attuale non sono stati identificati espressamente dal legislatore principi da applicare ai soggetti non tenuti alla predisposizione della rendicontazione di sostenibilità ai sensi della CSRD che intendano pubblicare la stessa a titolo volontario.

Rendicontazione di sostenibilità volontaria: recentissimi aggiornamenti Assirevi

Società che potrebbero essere interessate alla rendicontazione di sostenibilità a titolo VOLONTARIO

Per questi motivi è presumibile che alcune aziende possano essere interessate alla predisposizione della rendicontazione di sostenibilità su base volontaria. Ci si riferisce, in particolare, alle seguenti casistiche:

- (i) società che, pur non essendo ad oggi ancora obbligate alla predisposizione della rendicontazione di sostenibilità in base alla CSRD e al D.Lgs. 125/2024, lo diventeranno nei prossimi esercizi e che intendano anticipare, in via volontaria, la predisposizione della rendicontazione di sostenibilità applicando gli ESRS;
- (ii) società non soggette alla CSRD e al D.Lgs. 125/2024 che rientrano in gruppi di grandi dimensioni obbligati alla predisposizione della rendicontazione di sostenibilità su base consolidata in virtù della CSRD e del D.Lgs. 125/2024 e che, per varie ragioni, intendano predisporre, su base individuale, una propria rendicontazione di sostenibilità applicando i medesimi principi utilizzati a livello di gruppo⁷;
- (iii) società che, pur non rientrando nel perimetro di applicazione degli articoli 3 e 4 del D.Lgs. 125/2024, ugualmente intendano predisporre in via volontaria una rendicontazione di sostenibilità applicando gli ESRS.

Rendicontazione di sostenibilità volontaria: recentissimi aggiornamenti Assirevi

**Possibilità di
applicare
PRINCIPI
DIVERSI DAGLI
ESRS per
rendicontazioni
di sostenibilità
VOLONTARIE
(ad esempio i
GRI)**

Come noto, il set di principi ESRS non è l'unico *framework* esistente per la predisposizione di rendicontazioni di sostenibilità. Può pertanto sussistere anche la casistica di società non obbligate alla CSRD e al D.Lgs. 125/2024 che intendono predisporre in via volontaria una informativa in materia di sostenibilità non applicando il *framework* degli ESRS, ma altro set di principi utilizzato sul mercato. Ad esempio, a livello nazionale ed internazionale, altri principi correntemente utilizzati per la redazione di *reporting* di sostenibilità sono rappresentati dai "Sustainability Reporting Standards", definiti dal Global Reporting Initiative (GRI). In relazione all'attività di revisione su altre forme di reportistica di sostenibilità predisposta volontariamente in base a principi diversi dagli ESRS, utile riferimento può essere fatto al Documento di Ricerca Assirevi 232R: RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE INDIPENDENTE SUL BILANCIO DI SOSTENIBILITÀ - GRI STANDARDS (febbraio 2023).

Rendicontazione di sostenibilità volontaria: recentissimi aggiornamenti Assirevi

Gli ESRS sono necessari solamente per le rendicontazioni di sostenibilità OBBLIGATORIE. Le rendicontazioni VOLONTARIE possono scegliere di applicare gli ESRS o di applicare altri principi.

Come indicato al par. 2, i principi ESRS, emanati in forza delle previsioni della CSRD mediante Regolamento delegato (UE) 2023/2772 della Commissione Europea del 31 luglio 2023, sono finalizzati a “specificare le informazioni sulla sostenibilità che un’impresa deve comunicare conformemente alla direttiva 2013/34/UE”.

Pertanto, come sopra anticipato, l’utilizzo di tali standard è previsto espressamente solo per la predisposizione delle rendicontazioni di sostenibilità ai sensi del D.Lgs. 125/2024. È tuttavia importante considerare che il set di principi ESRS costituisce il framework di riferimento più avanzato e completo a livello europeo. È pertanto plausibile che gli amministratori possano voler fare riferimento a tale set di principi anche nei casi di predisposizione della rendicontazione di sostenibilità su base volontaria.

In tali circostanze, si rende pertanto necessario che gli amministratori descrivano chiaramente la natura volontaria dell’informativa dagli stessi predisposta e specifichino l’utilizzo degli ESRS quali criteri di rendicontazione da essi identificati ai fini della predisposizione non obbligatoria della rendicontazione. Il legame esistente tra gli ESRS e la normativa europea che ha introdotto la CSRD, nel contesto di una rendicontazione di sostenibilità di tipo volontario, richiede per altro agli amministratori di indicare quegli specifici aspetti che non sono stati applicati in virtù delle finalità da essi perseguite, diverse da quelle dei soggetti tenuti per legge all’applicazione della disciplina CSRD. Detti aspetti sono:

Rendicontazione di sostenibilità volontaria: recentissimi aggiornamenti Assirevi

La rendicontazione di sostenibilità VOLONTARIA va in un DOCUMENTO SEPARATO rispetto alla Relazione sulla Gestione



In questo modo:

- 1) Si assicura conformità ai requisiti normativi della Relazione sulla gestione**
- 2) Si esplicita il carattere volontario della rendicontazione**
- 3) Si svincolano le tempistiche di predisposizione della rendicontazione di sostenibilità rispetto al bilancio d'esercizio**

Come anticipato, gli articoli 3 e 4 del D.Lgs. 125/2024 dispongono che le imprese obbligate alla rendicontazione di sostenibilità includano in un'apposita sezione della relazione sulla gestione le informazioni necessarie alla comprensione dell'impatto dell'impresa (o, nel caso della rendicontazione consolidata, del gruppo) sulle questioni di sostenibilità, nonché le informazioni necessarie alla comprensione del modo in cui le questioni di sostenibilità influiscono sull'andamento dell'impresa (o, nel caso della rendicontazione consolidata, del gruppo), sui suoi risultati e sulla sua situazione. Tale previsione si accompagna ad ulteriori aspetti di "connettività" richiamati in vari documenti⁸ emanati da *authorities* a livello europeo che intendono rafforzare il legame tra informativa finanziaria e non finanziaria.

D'altro canto, il D.Lgs. 125/2024 ha specificato i requisiti della CSRD precisando le informazioni di sostenibilità che obbligatoriamente devono essere incluse nella relazione sulla gestione.

Nel contesto della predisposizione su base volontaria dell'informativa di sostenibilità tali previsioni non risultano applicabili in quanto, come ricordato al precedente paragrafo 3.2., esse derivano da specifici requisiti della normativa europea. Si ritiene, pertanto, che tali informazioni di sostenibilità debbano essere incluse in un documento separato rispetto alla relazione sulla gestione. Tale impostazione garantirebbe la conformità ai requisiti normativi applicabili ai fini della predisposizione della relazione sulla gestione (per le società non soggette a CSRD), raggiungerebbe l'obiettivo di rendere maggiormente chiaro il carattere volontario della rendicontazione stessa e comporterebbe, inoltre, la possibilità di svincolare la tempistica di predisposizione della rendicontazione di sostenibilità da quella di predisposizione della relazione sulla gestione e del bilancio d'esercizio.

Rendicontazione di sostenibilità volontaria: recentissimi aggiornamenti Assirevi

**L'attività del
revisore sulla
rendicontazione
di sostenibilità
VOLONTARIA si
basa sul principio
ISAE 3000
Revised
(limited
assurance)**

Relativamente agli *standard* professionali di riferimento per lo svolgimento della verifica della rendicontazione di sostenibilità predisposta su base volontaria, si ritiene che, nelle more dell'entrata in vigore dello standard ISSA 5000⁹, il principio utilizzabile sia l'*International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 Revised, Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information*, emanato dallo IAASB (*International Auditing and Assurance Standard Board*) ("ISAE 3000R").

Il futuro principio ISSA 5000 includerà linee guida sia per la *limited assurance* sia per la *reasonable assurance*. Attualmente le indicazioni contenute nella CSRD e nel D.Lgs. 125/2024 prevedono l'utilizzo della *limited assurance*, almeno fino all'adozione da parte della Commissione europea dell'atto delegato di cui all'articolo 26-bis, paragrafo 3, comma 2, della direttiva 2006/43/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 17 maggio 2006. Ugualmente, le linee guida ("*non-binding guidelines*")

sviluppate dal CEAOB su richiesta della Commissione Europea per l'*assurance* sul *sustainability reporting*¹⁰ fanno esclusivo riferimento a incarichi di tipo *limited assurance*. Nell'esempio di relazione allegata, pertanto, si è fatto riferimento solo a incarichi di tipo *limited assurance*.

L'**ISSA 5000**, pubblicato dallo IAASB a novembre 2024, è applicabile per gli incarichi di *assurance* su report di sostenibilità relativi a periodi che hanno inizio a partire dal o successivamente al 15 dicembre 2026. È ammessa l'adozione anticipata.

Rendicontazione di sostenibilità volontaria: recentissimi aggiornamenti Assirevi

Allegato 1

Esempio di relazione della società di revisione

Modello per
l'opinione del
Revisore

RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE INDIPENDENTE SULLA RENDICONTAZIONE DI SOSTENIBILITÀ

Al Consiglio di Amministrazione della ABC S.p.A [adattare nelle circostanze allo specifico organo amministrativo]

Siamo stati incaricati di effettuare un esame limitato ("limited assurance engagement") della rendicontazione di sostenibilità predisposta a titolo volontario (la "Rendicontazione di Sostenibilità") della ABC S.p.A. (di seguito "la Società") [del Gruppo ABC (di seguito anche "il Gruppo")] relativa all'esercizio chiuso al [gg-mese-anno].

Responsabilità degli Amministratori per la Rendicontazione di Sostenibilità

Gli Amministratori della ABC S.p.A. sono responsabili per la redazione della Rendicontazione di Sostenibilità in conformità agli "European Sustainability Reporting Standards" emessi dalla Commissione europea ("ESRS") identificati dagli Amministratori stessi quali criteri di rendicontazione nella sezione "Nota metodologica" della Rendicontazione di Sostenibilità.

Gli Amministratori sono inoltre responsabili per quella parte del controllo interno da essi ritenuta necessaria al fine di consentire la redazione di una Rendicontazione di Sostenibilità che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Gli Amministratori sono altresì responsabili per la definizione degli obiettivi della ABC S.p.A. [del Gruppo ABC] in relazione alla performance di sostenibilità, nonché per l'identificazione degli stakeholder e degli aspetti significativi da rendicontare.

Indipendenza della società di revisione e gestione della qualità¹¹

Siamo indipendenti in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza dell'International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards) (IESBA Code) emesso dall'International Ethics Standards Board for Accountants, basato su principi fondamentali di integrità, obiettività, competenza e diligenza professionale, riservatezza e comportamento professionale.

Rendicontazione di sostenibilità volontaria: recentissimi aggiornamenti Assirevi

Modello per l'opinione del Revisore

La nostra società di revisione applica il Principio internazionale sulla gestione della qualità (ISQM Italia) 1 in base al quale è tenuta a configurare, mettere in atto e rendere operativo un sistema di gestione della qualità che includa direttive o procedure sulla conformità ai principi etici, ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.

Responsabilità della società di revisione

È nostra la responsabilità di esprimere, sulla base delle procedure svolte, una conclusione circa la conformità della Rendicontazione di Sostenibilità ai criteri di rendicontazione previsti dagli ESRS. Il nostro lavoro è stato svolto secondo i criteri indicati nel "International Standard on Assurance Engagements ISAE 3000 (Revised) - Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information" (di seguito anche "ISAE 3000 Revised"), emanato dall'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) per gli incarichi di *limited assurance*. Tale principio richiede la pianificazione e lo svolgimento di procedure al fine di acquisire un livello di sicurezza limitato che la Rendicontazione di Sostenibilità non contenga errori significativi.

Pertanto, il nostro esame ha comportato un'estensione di lavoro inferiore a quella necessaria per lo svolgimento di un esame completo secondo l'ISAE 3000 Revised ("*reasonable assurance engagement*") e, conseguentemente, non ci consente di avere la sicurezza di essere venuti a conoscenza di tutti i fatti e le circostanze significativi che potrebbero essere identificati con lo svolgimento di tale esame.

Le procedure svolte sulla Rendicontazione di Sostenibilità si sono basate sul nostro giudizio professionale e hanno compreso colloqui, prevalentemente con il personale della Società responsabile per la predisposizione delle informazioni presentate nella Rendicontazione di Sostenibilità, nonché analisi di documenti, ricalcoli ed altre procedure volte all'acquisizione di evidenze ritenute utili.

Rendicontazione di sostenibilità volontaria: recentissimi aggiornamenti Assirevi

Modello per l'opinione del Revisore

In particolare, abbiamo svolto le seguenti procedure [da adattare nelle specifiche circostanze]:

- 1) comprensione del processo di valutazione della rilevanza delle informazioni incluse nella Rendicontazione di Sostenibilità attraverso l'analisi dell'approccio adottato dall'impresa in merito all'identificazione e alla valutazione degli impatti, dei rischi e delle opportunità rilevanti relativi alle questioni di sostenibilità e verifica della relativa informativa rendicontata nella Rendicontazione di Sostenibilità;
- 2) [se applicabile] comparazione tra i dati e le informazioni di carattere economico-finanziario riportati nel paragrafo [...] della Rendicontazione di Sostenibilità e i dati e le informazioni incluse nel bilancio d'esercizio della Società [consolidato del Gruppo];
- 3) comprensione dei processi che sottendono alla generazione, rilevazione e gestione delle informazioni qualitative e quantitative significative incluse nella Rendicontazione di Sostenibilità.

In particolare, abbiamo svolto interviste e discussioni con il personale della Direzione di ABC S.p.A. [e con il personale di [specificare quali società del Gruppo]] e abbiamo svolto limitate verifiche documentali, al fine di raccogliere informazioni circa i processi e le procedure che supportano la raccolta, l'aggregazione, l'elaborazione e la trasmissione dei dati di natura qualitativa e quantitativa alla funzione responsabile della predisposizione della Rendicontazione di Sostenibilità.

Inoltre, per le informazioni significative, tenuto conto delle attività e delle caratteristiche della Società [del Gruppo]:

- a) con riferimento alle informazioni qualitative contenute nella Rendicontazione di Sostenibilità abbiamo effettuato interviste e svolto riscontri documentali, su base campionaria, in merito alla coerenza delle stesse con le evidenze disponibili;
- b) con riferimento alle informazioni quantitative, abbiamo svolto procedure analitiche e, ove ritenuto necessario, limitate verifiche, su base campionaria, sull'aggregazione dei dati e sui criteri e sulle metodologie di calcolo utilizzati.

Rendicontazione di sostenibilità volontaria: recentissimi aggiornamenti Assirevi

Modello per l'opinione del Revisore

CONCLUSIONI SENZA RILIEVI:

Conclusioni

Sulla base del lavoro svolto, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che la Rendicontazione di Sostenibilità della Società *[del Gruppo]* ABC relativa all'esercizio chiuso al [gg-mese-anno] non sia stata redatta, in tutti gli aspetti significativi, in conformità ai criteri di rendicontazione previsti dagli ESRS identificati dagli Amministratori nel paragrafo "Nota metodologica" della Rendicontazione di Sostenibilità.

Richiamo d'informativa (ove applicabile)

Richiamiamo l'attenzione sul paragrafo [X] della Rendicontazione di Sostenibilità che descrive *[inserire il richiamo]*. Le nostre conclusioni non sono espresse con rilievi in relazione a tale aspetto.

CONCLUSIONI CON RILIEVI:

Elementi alla base delle conclusioni con rilievi

XXX

Conclusioni con rilievi

Sulla base del lavoro svolto, ad eccezione di quanto riportato nel paragrafo "Elementi alla base delle conclusioni con rilievi", non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che la Rendicontazione di Sostenibilità della Società *[del Gruppo]* ABC relativa all'esercizio chiuso al [gg-mese-anno] non sia stata redatta, in tutti gli aspetti significativi, in conformità ai criteri di rendicontazione previsti dagli ESRS identificati dagli Amministratori nel paragrafo "Nota metodologica" della Rendicontazione di Sostenibilità.

Rendicontazione di sostenibilità volontaria: recentissimi aggiornamenti Assirevi

Modello per l'opinione del Revisore

CONCLUSIONI NEGATIVE:

Elementi alla base delle conclusioni negative

XXX

Conclusioni negative

Sulla base del lavoro svolto, a causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base delle conclusioni negative", la Rendicontazione di Sostenibilità della Società [del Gruppo] ABC relativa all'esercizio chiuso al [gg-mese-anno] non risulta redatta in conformità ai criteri di rendicontazione previsti dagli ESRS identificati dagli Amministratori nel paragrafo "Nota metodologica" della Rendicontazione di Sostenibilità.

IMPOSSIBILITÀ DI ESPRIMERE DELLE CONCLUSIONI:

Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere delle conclusioni

XXX

Dichiarazione di impossibilità di esprimere delle conclusioni

Sulla base del lavoro svolto, a causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere delle conclusioni", non siamo stati in grado di acquisire evidenze sufficienti e appropriate per poter giungere a una conclusione sulla conformità della Rendicontazione di Sostenibilità della Società [del Gruppo] ABC relativa all'esercizio chiuso al [gg-mese-anno] ai criteri di rendicontazione previsti dagli ESRS identificati dagli Amministratori nel paragrafo "Nota metodologica" della Rendicontazione di Sostenibilità.

Rendicontazione di sostenibilità volontaria: recentissimi aggiornamenti Assirevi

Modello per l'opinione del Revisore

Altri aspetti

La presente relazione non è emessa ai sensi di legge, stante il fatto che la Società non è obbligata alla predisposizione della rendicontazione di sostenibilità.

(ove applicabile)

[per il primo esercizio di applicazione degli ESRS, nel caso in cui la Società non si avvalga della disposizione transitoria dei principi ed esponga informazioni comparative relative all'esercizio precedente nella Rendicontazione di Sostenibilità]

Le informazioni comparative presentate nella Rendicontazione di Sostenibilità in relazione all'esercizio chiuso il [gg mese anno-1], non sono state sottoposte a verifica.

[Per gli esercizi successivi al primo anno di applicazione degli ESRS, in caso di informazioni comparative relative all'esercizio precedente sottoposte ad assurance da parte di altro revisore]

La Rendicontazione di Sostenibilità per l'esercizio chiuso il [gg-mese-anno-1], le cui informazioni sono presentate a fini comparativi, è stata sottoposta ad un esame limitato da parte di un altro revisore che, in data [gg-mese-anno], ha espresso su tale Rendicontazione di Sostenibilità una [conclusione senza rilievi/conclusione con rilievi/conclusione negativa/dichiarazione di impossibilità ad esprimere una conclusione].

[Per gli esercizi successivi al primo anno di applicazione degli ESRS, in caso di informazioni comparative relative all'esercizio precedente inserite nella Rendicontazione di Sostenibilità non assoggettate ad assurance]

Le informazioni comparative presentate nella Rendicontazione di Sostenibilità in relazione all'esercizio chiuso il [gg mese anno-1], non sono state sottoposte a verifica.

Luogo, data

Società di revisione

Nome Cognome

(Socio)

Rendicontazione di sostenibilità ai sensi del D.lgs. 125/2024: il DDR 262



Documento
Assirevi 262

Documento di Ricerca n. 262

**ASPETTI RELATIVI ALLA RELAZIONE DEL SOGGETTO
INCARICATO DELL'ESAME LIMITATO DELLA
RENDICONTAZIONE DI SOSTENIBILITÀ AI SENSI DEL
D.LGS. 125/2024 E RELATIVE ATTESTAZIONI DELLA DIREZIONE**

Il presente Documento di Ricerca ha lo scopo di fornire alle Associate indicazioni utili in relazione agli incarichi per l'attestazione della rendicontazione di sostenibilità predisposta ai sensi del Decreto Legislativo del 6 settembre 2024 n. 125 di recepimento della Direttiva 2022/2464/UE (*Corporate Sustainability Reporting Directive "CSRD"*).

In particolare, il presente Documento di Ricerca si sofferma su specifici aspetti delle relazioni del revisore sull'esame limitato della rendicontazione di sostenibilità individuale e consolidata, fornendo esempi delle possibili procedure da svolgere e che potranno essere indicate nell'ambito della sezione "Riepilogo del lavoro svolto", nonché un esempio di lettera di attestazione relativa ad incarichi di questa specie.

Il presente Documento di Ricerca sostituisce il Documento di Ricerca n. 254 (giugno 2023) che è, pertanto, superato.

Rendicontazione di sostenibilità ai sensi del D.lgs. 125/2024: il DDR 262

Indicazioni per gli incarichi di attestazione della rendicontazione di sostenibilità ai sensi del D.lgs. 125/2024 che recepisce la CSRD

1. SCOPO DEL DOCUMENTO

Il presente Documento di Ricerca ha lo scopo di fornire alle Associate indicazioni utili in relazione agli incarichi per l'attestazione della rendicontazione di sostenibilità predisposta ai sensi del Decreto Legislativo del 6 settembre 2024 n. 125 (nel seguito "D.Lgs. 125/2024" o "Decreto") di recepimento della Direttiva 2022/2464/UE (*Corporate Sustainability Reporting Directive*, nel seguito "CSRD"). In particolare, il presente Documento di Ricerca si sofferma su **specifici aspetti delle relazioni del revisore sull'esame limitato della rendicontazione di sostenibilità individuale e consolidata**, fornendo esempi delle possibili procedure da svolgere e che potranno essere indicate nell'ambito della sezione "Riepilogo del lavoro svolto", nonché un esempio di lettera di attestazione relativa ad incarichi di questa specie.

Il presente Documento di Ricerca sostituisce il Documento di Ricerca n. 254 (giugno 2023) che è, pertanto, superato.

2. NORMATIVA DI RIFERIMENTO

Come noto il D.Lgs. 125/2024 richiede al revisore della rendicontazione di sostenibilità o alla società di revisione legale incaricata ai sensi dell'art. 8, l'espressione di proprie conclusioni, basate su un incarico finalizzato ad **acquisire un livello di sicurezza limitato**, circa la conformità della rendicontazione di sostenibilità di cui agli artt. 3 e 4 del Decreto:

- a quanto richiesto dalle norme del Decreto che ne disciplinano i criteri di redazione;
- all'obbligo di marcatura della rendicontazione di sostenibilità di cui agli articoli 3, comma 10, e 4, comma 9 del Decreto (nel formato elettronico di comunicazione specificato all'articolo 3 del regolamento delegato (UE) 2019/815 della Commissione. del 17 dicembre 2018):
- all'osservanza degli obblighi di informativa previsti dall'art. 8 del Regolamento (UE) 2020/852 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 18 giugno 2020 (il "Regolamento Tassonomia").

Rendicontazione di sostenibilità ai sensi del D.lgs. 125/2024: il DDR 262

Richiamo del Principio di Attestazione SSAE

Il Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità: *Standard on Sustainability Assurance Engagement - SSAE (Italia)* emesso con Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 30 gennaio 2025 (il "**Principio**"), prevede che lo stesso debba essere utilizzato *"unitamente al principio internazionale sugli incarichi di assurance (ISAE) n. 3000 (Revised) "Incarichi di assurance diversi dalle revisioni contabili complete o dalle revisioni contabili limitate dell'informativa finanziaria storica" emanato dall'International Auditing and Assurance Standards Board ("ISAE 3000R") nelle parti che si riferiscono a un incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza limitato"*.

Per esplicita previsione del Principio, lo stesso *"non tratta invece delle responsabilità del revisore della rendicontazione di sostenibilità o della società di revisione legale di cui al precedente capoverso in merito all'espressione delle conclusioni circa la conformità della rendicontazione di sostenibilità all'obbligo di marcatura di cui agli artt. 3, comma 11, e 4, comma 10, del Decreto in quanto il quadro normativo è ancora in fase di definizione"*.

Si ricorda, infine, che il D.Lgs. 125/2024 ha, tra l'altro, previsto l'abrogazione del previgente Decreto Legislativo 30 dicembre 2016, n. 254 ("**D.Lgs. 254/2016**") il quale costituiva la normativa di riferimento in tema di Dichiarazione Non Finanziaria.

Rendicontazione di sostenibilità ai sensi del D.lgs. 125/2024: il DDR 262

Allegato 1

Esempio di lettera di attestazione

Spett.le
[società di revisione]

Alla cortese attenzione del Dott. [XX]

Città, [gg][mm][aa]

In relazione all'esame limitato ("*limited assurance engagement*") da Voi condotto ai sensi [dell'art. 8] [degli artt. 8 e 18, comma 1,³] del Decreto Legislativo del 6 settembre 2024 n.125 (di seguito anche il "Decreto") di recepimento della Direttiva 2022/2464/UE (*Corporate Sustainability Reporting Directive*, nel seguito "CSRD") sulla rendicontazione [consolidata] di sostenibilità della ABC S.p.A. (di seguito "la Società") [del Gruppo ABC (di seguito anche "il Gruppo")] relativa all'esercizio chiuso al [gg][mm][aa] (di seguito anche la "Rendicontazione di Sostenibilità"), predisposta ai sensi dell'art. 3 [4] del Decreto ed approvata dal Consiglio di Amministrazione in data [gg][mm][aa], Vi confermiamo le seguenti attestazioni, già portate alla Vostra attenzione nello svolgimento del Vostro lavoro.

1. La finalità dell'incarico a Voi conferito è quella di emettere una relazione circa (i) la conformità della Rendicontazione di Sostenibilità rispetto ai principi di rendicontazione adottati dalla Commissione Europea ai sensi della Direttiva (UE) 2013/34/UE (*European Sustainability Reporting Standards*, nel seguito anche "ESRS"), e (ii) la conformità delle informazioni contenute nel paragrafo [inserire numero e/o denominazione del paragrafo] all'art. 8 del Regolamento (UE) n. 852 del 18 giugno 2020 (nel seguito anche "Regolamento Tassonomia").
2. È nostra la responsabilità della predisposizione della Rendicontazione di Sostenibilità in conformità a quanto richiesto dall'art. 3 [4] del Decreto, ai criteri di rendicontazione ESRS nonché all'articolo 8 del Regolamento Tassonomia.
3. Vi confermiamo che la Società [il Gruppo] ha definito le responsabilità interne per l'indirizzo, la gestione, la rendicontazione e il monitoraggio delle questioni ambientali, sociali e di *governance* identificate come rilevanti ai sensi degli ESRS e che si è dotata di un adeguato sistema di controllo interno.
4. Vi confermiamo che è nostra la responsabilità della valutazione, in conformità a quanto previsto dagli ESRS, della rilevanza degli impatti, dei rischi e delle opportunità e delle relative informazioni e questioni di sostenibilità, inclusi nella Rendicontazione di Sostenibilità.

Modello di Rep Letter

Rendicontazione di sostenibilità ai sensi del D.lgs. 125/2024: il DDR 262

5. Vi confermiamo che le informazioni incluse nella sezione [...] della Rendicontazione di Sostenibilità approvata dal Consiglio di Amministrazione del [data], sono state redatte conformemente all'articolo 8 del Regolamento (UE) 2020/852.
6. [nel caso di Rendicontazione di Sostenibilità consolidata] Vi confermiamo che il perimetro delle società incluse nella Rendicontazione di Sostenibilità è composto da tutte le società del Gruppo consolidate con il metodo integrale nel bilancio consolidato [Precisiamo che alcune specifiche controllate [siti produttivi], a Voi comunicate [i], incluse[i] nel bilancio consolidato non sono state[i] incluse[i] nella Rendicontazione di Sostenibilità in quanto, a fronte di un'analisi specifica, non sono rilevanti ai fini della rappresentazione delle informazioni sugli impatti, i rischi e le opportunità del gruppo né includono specifici impatti, rischi e opportunità che potrebbero essere rilevanti per il gruppo].
7. Vi confermiamo di avere effettuato una valutazione dell'esistenza del controllo operativo con riferimento alle *Joint Ventures e Associates*, tenuto conto dei criteri e dei riferimenti riportati negli ESRS, e che le società soggette a controllo operativo sono state coerentemente incluse nella Rendicontazione di Sostenibilità nella misura in cui richiesto da specifici obblighi di informativa degli ESRS.
8. Vi confermiamo che è nostra la responsabilità del modello aziendale di gestione ed organizzazione delle attività dell'impresa, ivi inclusi i modelli di organizzazione e di gestione adottati ai sensi dell'articolo 6, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231 idonei ad individuare e prevenire le condotte rilevanti ai sensi di detto decreto e i relativi reati presupposto poste in essere dalla ABC S.p.A. [e dalle società del Gruppo] o dai soggetti sottoposti alla sua direzione e/o vigilanza, anche con riferimento alla gestione dei temi ambientali, sociali, attinenti al personale, al rispetto dei diritti umani, alla lotta contro la corruzione attiva e passiva.
9. Vi confermiamo che è nostra la responsabilità per la definizione e l'implementazione delle politiche praticate dall'impresa [dal Gruppo] e descritte nella Rendicontazione di Sostenibilità, per i risultati conseguiti tramite la loro applicazione.
10. Vi confermiamo che analizziamo, monitoriamo e gestiamo i principali rischi connessi ai temi di cui al Decreto, e che derivano dalle attività dell'impresa [del Gruppo], dai suoi prodotti, servizi o rapporti commerciali, incluse, ove rilevanti, le catene di fornitura e subappalto, e che la rappresentazione resa nella Rendicontazione di Sostenibilità al riguardo è completa e corretta.
11. Vi confermiamo che la responsabilità di valutare l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile della Società [del Gruppo] anche in relazione alla rendicontazione delle informazioni di sostenibilità incluse nella Rendicontazione di Sostenibilità, tenuto conto della natura e delle dimensioni dell'impresa, nonché di implementare e adottare le necessarie misure per la sua attuazione appartiene al Consiglio di Amministrazione della ABC S.p.A.. [da adottare al modello di Governance societaria]. Vi confermiamo altresì che, ad oggi, da tali nostre attività, non sono emersi significativi elementi che possano incidere sulla completezza e correttezza della Rendicontazione di Sostenibilità.

Rendicontazione di sostenibilità ai sensi del D.lgs. 125/2024: il DDR 262

12. Vi abbiamo fornito, anche avvalendoci di strumenti di comunicazione e trasmissione a distanza:
 - i. accesso a tutte le informazioni pertinenti alla redazione della Rendicontazione di Sostenibilità, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;
 - ii. le ulteriori informazioni che ci avete richiesto ai fini dell'esame limitato della Rendicontazione di Sostenibilità;
 - iii. la possibilità di contattare senza limitazioni i soggetti nell'ambito della Società [e delle società del Gruppo] dai quali Voi ritenevate necessario acquisire elementi probativi.
13. Tutte le operazioni sono state registrate nelle scritture contabili ed extra-contabili utilizzate ai fini della Rendicontazione di Sostenibilità e riflesse nella Rendicontazione di Sostenibilità.
14. Alcune delle attestazioni incluse nella presente lettera sono descritte come aventi natura limitata agli aspetti rilevanti. In proposito, Vi confermiamo che siamo consapevoli che le omissioni o gli errori nella Rendicontazione di Sostenibilità sono rilevanti quando possono, individualmente o nel complesso, influenzare le decisioni degli utilizzatori prese sulla base della Rendicontazione di Sostenibilità stessa. La rilevanza dipende dalla dimensione e dalla natura dell'omissione o dell'errore, valutata a seconda delle circostanze. La dimensione o la natura del dato o dell'informazione interessati dall'omissione o dall'errore, o una combinazione delle due, potrebbe costituire il fattore determinante per valutare la rilevanza.
15. Vi confermiamo, con la precisazione di cui al precedente paragrafo, che la Rendicontazione di Sostenibilità non è inficiata da errori rilevanti, incluse le omissioni.

FORMULAZIONI ALTERNATIVE

CASO A - (In presenza di errori non corretti)

Vi confermiamo che gli effetti degli errori da Voi riscontrati e non corretti non sono rilevanti, sia singolarmente sia nel loro insieme, per la Rendicontazione di Sostenibilità nel suo complesso. L'elenco degli errori non corretti è allegato alla lettera di attestazione.

CASO B - (Formulazione da adottare quando la Direzione aziendale ritiene che uno o più errori identificati, benché non rilevanti, non siano considerati tali)

Non concordiamo [invece] sul fatto che [l'errore][gli errori] relativ[o][i] a [specificare] sia[no] considerat[o][i] tal[e][i] per i seguenti motivi:

Rendicontazione di sostenibilità ai sensi del D.lgs. 125/2024: il DDR 262

16. Vi confermiamo che i metodi selezionati ed applicati per l'elaborazione delle informazioni nonché delle principali ipotesi e/o stime utilizzate per la preparazione della Rendicontazione di Sostenibilità sono in linea con gli ESRS e che gli stessi sono ragionevoli e non arbitrati.
17. Vi confermiamo che non sussistono incoerenze tra le informazioni riportate nella Rendicontazione di Sostenibilità e le informazioni contenute nel bilancio [consolidato] ai sensi del quadro sull'informativa finanziaria applicabile o con i dati contabili utilizzati per la redazione del bilancio [consolidato] stesso o con i dati gestionali di natura contabile.
18. Vi abbiamo informato di tutti i casi noti di non conformità o di sospetta non conformità a leggi o regolamenti i cui effetti dovrebbero essere tenuti in considerazione nella redazione della Rendicontazione di Sostenibilità.
Peraltro, non vi sono state, limitatamente agli aspetti che possono avere un effetto rilevante sulla Rendicontazione di Sostenibilità:
 - a) irregolarità da parte di Amministratori, Dirigenti ed altri dipendenti della Società [e delle società del Gruppo] che rivestono posizioni di rilievo nell'ambito amministrativo e del sistema di controllo interno;
 - b) irregolarità da parte di altri dipendenti della Società [e delle società del Gruppo];
 - c) notifiche da parte di amministrazioni pubbliche, autorità giurisdizionali o inquirenti, organismi di controllo pubblico o autorità indipendenti di vigilanza aventi ad oggetto richieste di informazioni o chiarimenti, nonché provvedimenti inerenti l'inosservanza delle vigenti norme;
 - d) violazioni o possibili violazioni di leggi o regolamenti;
 - e) inadempienze di clausole contrattuali;
 - f) violazioni del Decreto Legislativo n. 231 del 21 novembre 2007 (cosiddetta Legge Antiriciclaggio) e successive modifiche ed integrazioni;
 - g) violazioni della Legge 10 ottobre 1990, n. 287 (cosiddetta Legge Antitrust);
 - h) operazioni al di fuori dall'oggetto sociale idonei a determinare significativi effetti sulla Rendicontazione di Sostenibilità.
19. Vi confermiamo che:
 - a) è nostra responsabilità l'implementazione e il funzionamento di un adeguato sistema di controllo interno volto, tra l'altro, a prevenire e ad individuare frodi e/o errori e/o pratiche di *greenwashing*;
 - b) non siamo a conoscenza di casi di frodi o sospetti di frodi e/o di pratiche di *greenwashing*, con riguardo alla ABC S.p.A. [ed alle società del Gruppo], che potrebbero incidere in modo sostanziale su informazioni e dati riportati nella Rendicontazione di Sostenibilità, che abbiano coinvolto:
 - il *management*,
 - i dipendenti con funzioni di rilievo nel controllo interno,
 - altri soggetti, anche terzi,
 - dipendenti ed ex dipendenti.
 - analisti finanziari, autorità pubbliche o altri soggetti.

Rendicontazione di sostenibilità ai sensi del D.lgs. 125/2024: il DDR 262

20. Vi confermiamo che la Rendicontazione di Sostenibilità è stata redatta riportando fatti rilevanti corrispondenti al vero e non omettendo fatti rilevanti.
21. Vi confermiamo che non siamo a conoscenza di informazioni, in particolare derivanti dal nostro dialogo con le parti interessate ("stakeholders") [(se del caso), che abbiamo consultato], da fonti bibliografiche e scientifiche pertinenti, nonché dalle procedure di *due diligence*, che potrebbero mettere in discussione la pertinenza e l'adeguatezza degli impatti, dei rischi e delle opportunità rilevanti identificati.
22. [Se E1 è stato giudicato non materiale] Confermiamo di aver valutato che:
 - le conseguenze del cambiamento climatico non sono rilevanti per la nostra Società [il nostro Gruppo] alla luce dell'analisi di rilevanza effettuata, incluse le analisi prospettive delle condizioni che potrebbero in futuro indurre l'impresa a concludere che i cambiamenti climatici sono rilevanti;
 - il contributo della nostra azienda [del nostro Gruppo] al cambiamento climatico non è rilevante. In particolare, abbiamo fatto realizzare un bilancio delle emissioni di gas a effetto serra che mostra, incluse quelle sullo *Scope 3*, il carattere trascurabile di queste emissioni rispetto a (emissioni del paese, del settore, rapportato al fatturato...).
23. Abbiamo implementato procedure per identificare tutte le attività economiche [esposizioni] della società [del Gruppo] coperte dagli atti delegati pubblicati dalla Commissione Europea, per determinare il carattere ammissibile e, se del caso, allineato di queste attività [esposizioni] rispetto ai criteri di vaglio tecnico e alle garanzie minime, per raccogliere le informazioni relative a queste attività [esposizioni] e infine, per produrre le Informazioni richieste dall'art. 8 del Regolamento Tassonomia.
24. Confermiamo di aver implementato procedure per evitare i doppi conteggi (*double counting*) al numeratore degli indicatori chiave di performance (KPI) previsti dal Regolamento Tassonomia.
25. Vi confermiamo che non vi sono state segnalazioni del Collegio Sindacale [da adattare al modello di Governance societaria] relativamente al rispetto delle disposizioni di legge previste in materia di Rendicontazione di Sostenibilità.
26. (ove applicabile) Vi confermiamo che, come previsto dagli articoli 3 comma 7 [4, comma 9] del Decreto, abbiamo provveduto, anche nel rispetto della normativa e degli accordi applicabili in materia, a discutere con i rappresentanti dei lavoratori le informazioni pertinenti e i mezzi per ottenere e verificare le informazioni sulla sostenibilità; [nel caso di parere espresso] Vi confermiamo che il parere espresso dagli stessi non riporta criticità circa i contenuti inclusi nella Rendicontazione di Sostenibilità.
27. Vi abbiamo fornito tutte le informazioni e gli elementi utili per la comprensione del modello da noi adottato per il coinvolgimento degli *stakeholders* nel processo finalizzato alla Rendicontazione di Sostenibilità.

Rendicontazione di sostenibilità ai sensi del D.lgs. 125/2024: il DDR 262

28. [Paragrafo da aggiungere nel caso in cui revisore incaricato è diverso dal revisore legale] Vi confermiamo che non vi sono state segnalazioni o commenti da parte del Revisore Legale del bilancio [consolidato] relativamente alla rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale-finanziaria e del risultato economico nel suddetto bilancio alla data del [gg][mm][aa] che possano avere un impatto sull'informativa presentata nella Rendicontazione di Sostenibilità.
29. Vi confermiamo che non vi sono eventi occorsi in data successiva al [gg][mm][aa] tali da rendere i dati di natura economica, patrimoniale, sociale o ambientale significativamente diversi da quelli risultanti dalla Rendicontazione di Sostenibilità a tale data o da richiedere rettifiche o annotazioni integrative.
30. Vi confermiamo [quanto indicato nella Rendicontazione di Sostenibilità circa il fatto] che la Società [il Gruppo] opera nel rispetto:
- i) delle normative di tutela ambientale stabilite dalle leggi nazionali e/o regionali vigenti, con particolare riferimento, in via esemplificativa, a quelle riguardanti:
 - a) smaltimento rifiuti speciali e/o tossico nocivi;
 - b) smaltimento acque reflue;
 - c) emissioni in atmosfera;
 - d) terreni e falde acquifere.
 - ii) delle norme in materia di sicurezza ed igiene del lavoro stabilite dalle leggi nazionali e/o regionali vigenti nei singoli paesi;
 - iii) delle norme in materia di Privacy stabilite dalle leggi nazionali e/o regionali vigenti nei singoli paesi.
31. Vi confermiamo altresì [quanto indicato nella Rendicontazione di Sostenibilità circa il fatto] che la Società [il Gruppo] ottempera alle norme in materia di impiego di personale appartenente a categorie protette stabilite dalle leggi nazionali e/o regionali vigenti nei singoli paesi.
32. Vi confermiamo che le informazioni prospettiche incluse nella Rendicontazione di Sostenibilità riflettono la nostra migliore stima, alla data di questa lettera, dei risultati attesi delle politiche, azioni e obiettivi che abbiamo determinato.
33. (ove applicabile) Concordiamo con le conclusioni raggiunte da (nominativo dell'esperto) nella misurazione o valutazione di (specificare l'oggetto dell'attività) ed abbiamo adeguatamente considerato la professionalità dell'esperto nella definizione delle informazioni incluse nella Rendicontazione di Sostenibilità. Non siamo a conoscenza di alcun fatto che possa aver influenzato l'obiettività di (nominativo esperto).

34. Vi confermiamo inoltre [quanto indicato nella Rendicontazione di Sostenibilità circa il fatto] che, in relazione alle erogazioni dirette o indirette a partiti politici, correnti di partiti politici e singoli rappresentanti di partito, la Società [il Gruppo] ha osservato la normativa vigente nei singoli paesi sul finanziamento dei partiti.

Con la presente dichiarazione la Società riconosce e conferma inoltre che la completezza, attendibilità e autenticità di quanto sopra specificamente attestato costituisce, anche ai sensi e per gli effetti degli artt. 1227 e 2049 Cod. Civ., presupposto per una corretta possibilità di svolgimento della Vostra attività e per l'espressione delle Vostre conclusioni, mediante l'emissione della relazione sulla Rendicontazione di Sostenibilità.

Distinti saluti.

Società ABC S.p.A.

Il Legale rappresentante (oppure: Presidente o Amministratore Delegato) anche per conto del Consiglio di Amministrazione

Il Dirigente preposto alla redazione della Rendicontazione di Sostenibilità



- **Principio di Attestazione SSAE Italia**

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

PUBBLICAZIONI

NEWS LEGISLATIVE

03/02/2025

Rendicontazione di sostenibilità: adottato il Principio di attestazione della rendicontazione di Sostenibilità - Standard on Sustainability Assurance Engagement - SSAE (Italia)

Il d. lgs. n. 125/2024, che ha attuato nel nostro ordinamento la direttiva CSRD (V. news del 11 settembre 2024, *Pubblicato in GU il decreto legislativo di recepimento della direttiva sulla rendicontazione societaria di sostenibilità*), nel disciplinare la pubblicazione da parte di una determinata categoria di società della Rendicontazione di sostenibilità, ha previsto un regime di verifica dell'informativa di sostenibilità, da parte di una figura esterna alla società, il revisore della sostenibilità, sulla conformità delle informazioni alle regole che ne disciplinano i criteri di redazione.

Nell'ambito di tale disciplina, il citato decreto legislativo ha affidato al Ministero dell'Economia e delle Finanze il compito di adottare i principi applicabili nello svolgimento dell'incarico di attestazione della conformità della Rendicontazione di sostenibilità, fino all'adozione dei principi di attestazione europei da parte della Commissione.

In conformità dell'articolo 11, comma 2-bis del decreto 27 gennaio 2010, n. 39, con determina del 30 gennaio 2025, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha rilasciato il Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità - Standard on Sustainability Assurance Engagement - SSAE (Italia). Il documento definisce le responsabilità del revisore della rendicontazione di sostenibilità e le modalità di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità individuale rispetto a quanto richiesto dal Decreto 125/2024 e all'art. 8 del Regolamento Tassonomia (UE) 2020/852 e si applica agli incarichi relativi ai periodi amministrativi che iniziano in data 1° gennaio 2024 o successivamente.

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

PUBBLICAZIONI NEWS LEGISLATIVE

Premesso che l'incarico conferito è diretto per legge ad assicurare una forma di **limited review**, il documento fornisce un **quadro dettagliato delle procedure** compresi gli **aspetti normativi, metodologici e operativi**, che i revisori dovranno adottare per attestare la conformità della rendicontazione individuale di sostenibilità definendo alcuni principi generali. In particolare, è richiesta l'applicazione delle regole contenute: i. nel principio internazionale **ISAE 3000R** con riferimento a un incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza limitato; ii. degli standard di gestione della qualità **ISQM 1 e ISQC 1** iii. delle regole di **scetticismo professionale** ISAE 3000R per individuare errori significativi. Il documento evidenzia, inoltre, i **contenuti della relazione finale del revisore** di cui all'articolo 14-bis del decreto legislativo n. 39/2010, che dovrà contenere le conclusioni sull'attestazione, senza o con modifiche, in caso di errori significativi.

Il principio di attestazione entra in vigore per gli incarichi di attestazione della rendicontazione di sostenibilità dei periodi amministrativi che iniziano in data 1° gennaio 2024 o successivamente.

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

**Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità
Standard on Sustainability Assurance Engagement - SSAE (Italia)**

**LE RESPONSABILITA' DEL SOGGETTO INCARICATO DELLA ATTESTAZIONE SULLA
RENDICONTAZIONE DI SOSTENIBILITA'**

(In vigore per gli incarichi di attestazione della rendicontazione di sostenibilità dei periodi amministrativi che iniziano in data 1° gennaio 2024 o successivamente)

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

Introduzione

Oggetto del presente principio di attestazione.....	1-2
Disposizioni di riferimento.....	3-16
Data di entrata in vigore.....	17

Obiettivi	18
------------------------	----

Definizioni	19
--------------------------	----

Regole

Svolgimento dell'incarico in conformità al presente principio.....	20
Principi etici e di indipendenza.....	21
Gestione della qualità.....	22
Scetticismo professionale.....	23
Responsabilità del revisore della rendicontazione di sostenibilità e del revisore legale incaricato della revisione legale del bilancio e relativo scambio di informazioni.....	24-26
Rendicontazione della sostenibilità: pianificazione e svolgimento delle procedure.....	27-34
Tassonomia: pianificazione e svolgimento delle procedure.....	35-45
Attestazioni scritte.....	46
Redazione della relazione di attestazione sull'esame limitato.....	47-68
Altri obblighi di comunicazione.....	69

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Definizioni.....	A1-A2
Responsabilità del revisore della rendicontazione di sostenibilità e del revisore legale incaricato della revisione legale del bilancio e relativo scambio di informazioni.....	A3-A5
Rendicontazione della sostenibilità: pianificazione e svolgimento delle procedure.....	A6-A13
Tassonomia: pianificazione e svolgimento delle procedure.....	A14-A24
Attestazioni scritte.....	A25
Redazione della relazione di attestazione sull'esame limitato.....	A26-A31
Appendice 1: Principio internazionale sugli incarichi di <i>assurance</i> (ISAE) n. 3000 (Revised) “Incarichi di <i>assurance</i> diversi dalle revisioni contabili complete o dalle revisioni contabili limitate dell’informativa finanziaria storica” emanato dall’International Auditing and Assurance Standards Board	
Appendice 2: Esempi di relazione di attestazione in caso di conclusioni senza modifica	

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

INTRODUZIONE

- Il presente principio di attestazione tratta delle responsabilità del revisore della rendicontazione di sostenibilità o della società di revisione legale incaricati ai sensi dell'art. 8, comma 3, del D.Lgs. 6 settembre 2024, n. 125 "Attuazione della direttiva (UE) 2022/2464;
- il presente principio riguarda le procedure per l'attestazione della rendicontazione individuale di **Sostenibilità**;
- il revisore della rendicontazione di sostenibilità o la società di revisione legale utilizzano il presente principio unitamente al principio internazionale sugli incarichi di *assurance* (ISAE) n. 3000 (Revised) "Incarichi di *assurance* diversi dalle revisioni contabili complete o dalle revisioni contabili limitate dell'informativa finanziaria storica".

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

DEFINIZIONI

Ai fini del presente principio, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:

▪ **Revisore della rendicontazione di sostenibilità:**

- i) un revisore legale abilitato a esercitare la revisione legale di cui alla lettera n), dell'art. 1, del D.Lgs. 39/10, abilitato anche allo svolgimento dell'incarico di attestazione della rendicontazione di sostenibilità in conformità alle disposizioni del D.Lgs. 39/10, a cui è stato conferito l'incarico di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità e che firma la relazione di attestazione
- ii) in caso di conferimento dell'incarico di attestazione a una società di revisione legale di cui alla lettera q), dell'art. 1, del D.Lgs. 39/10, il revisore di cui al precedente punto i) designato dalla società di revisione legale come responsabile dell'esecuzione dell'incarico di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità per conto della società di revisione legale e che firma la relazione di attestazione.

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

- Rendicontazione di sostenibilità

- i. la rendicontazione di informazioni relative a questioni di sostenibilità conformemente agli artt. 3 e 4 del Decreto, inclusa in una apposita sezione della relazione sulla gestione.

- ESRS

- i. gli standard di rendicontazione contenuti negli atti delegati emanati dalla Commissione europea ai sensi di quanto previsto dalla Direttiva Accounting.

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

REGOLE

Il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve applicare le regole contenute nel principio internazionale **ISAE 3000R** con riferimento ai seguenti aspetti specifici:

- **principi etici e di indipendenza**
- gestione della qualità
- **scetticismo professionale**
- **responsabilità** del revisore della rendicontazione di sostenibilità e del revisore legale incaricato della revisione legale del bilancio e relativo scambio di informazioni
- **procedure da svolgere** sulla rendicontazione di sostenibilità, ivi incluse quelle relative al processo di valutazione della rilevanza
- osservanza degli obblighi di informativa previsti dall'art. 8 del Regolamento Tassonomia
- attestazioni scritte
- **formazione delle proprie conclusioni** e contenuto della relazione di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità da emettere ai sensi dell'art. 14-bis del D.Lgs. 39/10 all'esito dello svolgimento dell'incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza limitato
- altri obblighi di comunicazione

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

PRINCIPI ETICI E DI INDIPENDENZA

Nell'applicare la regola di cui al paragrafo 20 dell'ISAE 3000R, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve rispettare i **principi di etica e di indipendenza** applicabili all'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità.

SCETTICISMO PROFESSIONALE

Nell'applicare la regola di cui al paragrafo 37 dell'ISAE 3000R, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve esercitare lo **scetticismo professionale** con particolare riferimento a:

- possibili circostanze di frode o di irregolarità che hanno un effetto sulla determinazione e sulla presentazione delle informazioni contenute nella rendicontazione di sostenibilità
- informazioni prospettiche relative a previsioni future e ipotesi sottostanti utilizzate, nelle quali è probabile che esista un **rischio di errore significativo**
- ipotesi utilizzate per l'elaborazione di stime nelle quali è probabile che esista un **rischio di errore significativo**.

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

RESPONSABILITÀ DEL REVISORE DELLA RENDICONTAZIONE DI SOSTENIBILITÀ E DEL REVISORE LEGALE INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO E RELATIVO SCAMBIO DI INFORMAZIONI

- **il revisore della rendicontazione di sostenibilità** ha la responsabilità di esprimere le proprie conclusioni circa la conformità della rendicontazione di sostenibilità di cui agli artt. 3 e 4 del Decreto (i) a quanto richiesto dalle norme del Decreto che ne disciplinano i criteri di redazione (ii) agli obblighi di informativa previsti dall'art. 8 del Regolamento Tassonomia.
- **il revisore legale incaricato della revisione legale del bilancio** ha la responsabilità di esprimere il proprio giudizio sul bilancio che indica se questo è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio. A tal fine, il revisore legale incaricato della revisione legale del bilancio acquisisce una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Il revisore legale emette una relazione di revisione contenente il proprio giudizio.

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

- Tenuto conto della natura delle rispettive attività sopra richiamate, il revisore della rendicontazione di sostenibilità non deve svolgere verifiche sulle informazioni contenute nel bilancio ai sensi del quadro sull'informativa finanziaria applicabile, sui dati contabili utilizzati per la redazione del bilancio stesso o sui dati gestionali di natura contabile, che siano anche riportati nella rendicontazione di sostenibilità, compresa la sezione della tassonomia, salvo quanto previsto dal successivo paragrafo analogamente, il revisore legale del bilancio non deve svolgere alcuna verifica sull'informativa della rendicontazione di sostenibilità contenuta nella relazione sulla gestione, fermo quanto previsto dall'art. 14, comma 2, lett. e) ed e-ter), del D.Lgs. 39/10.
- il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve leggere il bilancio e le sezioni della relazione sulla gestione diverse dalla rendicontazione di sostenibilità per identificare eventuali incoerenze significative rispetto alle informazioni presentate nella rendicontazione di sostenibilità.
- Inoltre, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve effettuare il riscontro delle informazioni riportate nella rendicontazione di sostenibilità, escluse quelle presenti nella sezione della tassonomia, con le informazioni contenute nel bilancio ai sensi del quadro sull'informativa finanziaria applicabile o con i dati contabili utilizzati per la redazione del bilancio stesso o con i dati gestionali di natura contabile.

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

RENDICONTAZIONE DELLA SOSTENIBILITÀ: PIANIFICAZIONE E SVOLGIMENTO DELLE PROCEDURE

Significatività:

il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve:

- formulare le proprie considerazioni e stabilire indicazioni relativamente alla significatività per le informazioni di natura qualitativa
- determinare la significatività per le informazioni di natura quantitativa.

Per le informazioni di natura quantitativa, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve determinare la significatività operativa applicabile nelle circostanze.

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

LINEE GUIDA ED ALTRO
MATERIALE ESPLICATIVO

▪ Significatività

Esempi di fattori che possono essere pertinenti per la formulazione delle considerazioni e la definizione delle indicazioni relativamente alla significatività per le informazioni di natura **qualitativa** sono:

- il **numero di soggetti interessati** dalla questione di sostenibilità e la gravità del suo effetto. Per esempio, una fuoriuscita di rifiuti pericolosi può avere un impatto su un numero ridotto di soggetti, ma l'effetto di tale fuoriuscita potrebbe portare a gravi conseguenze negative per l'ambiente
- **l'interazione e l'importanza relativa di più argomenti e aspetti degli** stessi, come nel caso di una rendicontazione che include numerosi indicatori di performance
- **la forma della presentazione delle informazioni**
- **la natura di un potenziale errore** e quando questo può essere considerato significativo
- per le informazioni descrittive, se il livello di dettaglio della descrizione o le formulazioni usate per descrivere la questione possano dare una rappresentazione fuorviante agli utilizzatori delle informazioni sulla sostenibilità

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

LINEE GUIDA ED ALTRO
MATERIALE ESPLICATIVO

Esempi di fattori che possono essere pertinenti per la determinazione della significatività per le informazioni di natura **quantitativa** sono:

- se un potenziale errore potrebbe influire sulla conformità alle leggi o ai regolamenti, compreso il fatto che vi sia un **incentivo o una pressione sulla direzione** per raggiungere un obiettivo o un risultato atteso. Ad esempio, il revisore della rendicontazione di sostenibilità potrebbe considerare significativo un potenziale errore se questo incidesse su una soglia in base alla quale l'impresa dovrebbe pagare una tassa sulle emissioni
- se un potenziale errore sia significativo, in base alla comprensione da parte del revisore della rendicontazione di sostenibilità di **precedenti comunicazioni agli utilizzatori di tale rendicontazione, su questioni rilevanti per le loro esigenze informative**: ad esempio, in relazione al risultato atteso di obiettivi o target, l'impatto che un potenziale errore avrebbe sul raggiungimento dell'obiettivo o del target da parte dell'entità.

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

LINEE GUIDA ED ALTRO
MATERIALE ESPLICATIVO

Per le informazioni di natura quantitativa la significatività può essere determinata applicando una percentuale, eventualmente scelta all'interno di un determinato intervallo, al valore indicato nella rendicontazione di sostenibilità.

Il valore di significatività determinato può essere diverso a seconda della specifica informazione e può non essere il medesimo valore di significatività calcolato nell'ambito della revisione contabile del bilancio da cui sono tratte le informazioni di natura quantitativa.

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

COMPRESIONE DEL PROCESSO DI VALUTAZIONE DELLA RILEVANZA

- Il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve acquisire una comprensione del processo di valutazione della rilevanza attraverso l'analisi dell'approccio adottato dall'impresa in merito all'identificazione e alla valutazione degli impatti, dei rischi e delle opportunità rilevanti relativi alle questioni di sostenibilità, approccio basato sul principio di **doppia rilevanza** stabilito dall'ESRS 1, che include due dimensioni: **la rilevanza d'impatto e la rilevanza finanziaria**.

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

- Nell'analizzare l'approccio adottato dall'impresa, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve considerare:
 - a) come l'impresa ha tenuto conto del contesto in cui opera, compresi le proprie attività, i propri rapporti commerciali e i portatori di interessi
 - b) se l'impresa ha consultato, per quanto applicabile, i portatori di interesse coinvolti e le relative modalità (in merito, per esempio, alle categorie di portatori di interesse coinvolti, alla tipologia di consultazione, alla frequenza e alla fase del processo di valutazione della rilevanza in cui sono stati consultati)
 - c) come l'impresa ha identificato gli impatti, i rischi e le opportunità relativi alle tematiche di sostenibilità alla luce delle informazioni emerse dall'analisi del contesto in cui opera, di cui alla precedente lettera a) e dalla consultazione dei portatori di interessi coinvolti di cui alla precedente lettera b)
 - d) come l'impresa ha valutato e definito gli impatti, i rischi e le opportunità rilevanti
 - e) come l'impresa ha definito le informazioni rilevanti in relazione alle questioni di sostenibilità, conformemente agli obblighi di informativa previsti dagli ESRS, ivi inclusi i relativi elementi di informazione e le eventuali informazioni specifiche dell'entità.

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

CONSIDERAZIONE DEI RISCHI E RISPOSTE AI RISCHI

Nell'applicare la regola di cui al paragrafo 48L dell'ISAE 3000R il revisore della rendicontazione della sostenibilità deve:

- a) identificare le aree della rendicontazione di sostenibilità nelle quali è probabile che esista un rischio di errore significativo
- b) definire e svolgere le procedure per fronteggiare i rischi considerati nel precedente punto a) e per acquisire un'**assurance limitata** a supporto delle proprie conclusioni sulla conformità della rendicontazione di sostenibilità alle norme del Decreto che ne disciplinano i criteri di redazione.

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

LINEE GUIDA ED ALTRO
MATERIALE ESPLICATIVO

- Comprensione del processo di valutazione della rilevanza e considerazione dei rischi e risposte ai rischi

il revisore della rendicontazione di sostenibilità può svolgere una o più delle seguenti procedure:

- a) indagini presso la direzione e altri soggetti all'interno dell'impresa quali per esempio singoli individui che si occupano di sostenibilità o la funzione di revisione interna con riferimento alle questioni di sostenibilità
- b) lettura dei verbali degli incontri della direzione e dei soggetti responsabili delle attività di governance e di altri organi o comitati presso i quali sono discusse le questioni di sostenibilità e, ove applicabile, delle funzioni coinvolte nella predisposizione della rendicontazione di sostenibilità
- c) procedure di analisi comparativa
- d) osservazioni e ispezioni, utili per confermare o meno le informazioni ottenute dalla direzione o da altri soggetti all'interno dell'impresa. In tale ambito, il revisore della rendicontazione di sostenibilità può ottenere e analizzare la documentazione predisposta dall'impresa a supporto del processo di valutazione della rilevanza, delle considerazioni pertinenti formulate e delle decisioni prese da parte dei soggetti con l'autorità appropriata.

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

LINEE GUIDA ED ALTRO
MATERIALE ESPLICATIVO

Nel comprendere come l'impresa ha tenuto conto del **contesto in cui opera**, il revisore della rendicontazione di sostenibilità può considerare se l'impresa:

- a) ha tenuto conto di un'analisi delle proprie attività, dei propri prodotti e/o servizi e delle proprie relazioni commerciali
- b) si è avvalsa di analisi da fonti esterne all'azienda, quali dati settoriali, analisi di benchmark, report pubblici, pubblicazioni scientifiche, ricerche su trend generali legati alle questioni di sostenibilità
- c) ha effettuato una ricognizione dei principali portatori di interessi dell'impresa e delle modalità di coinvolgimento degli stessi.

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

REDAZIONE DELLA RELAZIONE DI ATTESTAZIONE SULL'ESAME LIMITATO

Nell'applicare la regola di cui al paragrafo 69 dell'ISAE 3000R, la relazione di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità da emettere all'esito dello svolgimento dell'incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza limitato deve essere in forma scritta e deve contenere gli elementi di cui ai paragrafi successivi.

Contenuto della relazione di attestazione:

- Titolo:

Il titolo della relazione di attestazione deve riportare il riferimento all'art. 14-bis del D.Lgs. 39/10 ai sensi del quale viene emessa la relazione.

- Destinatari:

I destinatari sono rappresentati dai soggetti che hanno conferito l'incarico ai sensi dell'art. 8 del Decreto, vale a dire gli azionisti/soci dell'impresa.

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

- Conclusioni del revisore della rendicontazione di sostenibilità

La prima sezione della relazione deve includere le conclusioni del revisore della rendicontazione di sostenibilità e deve essere intitolata “Conclusioni”.

La sezione “**Conclusioni**” della relazione deve inoltre:

- a) identificare i riferimenti normativi in base ai quali è stato conferito l’incarico al revisore della rendicontazione di sostenibilità
- b) identificare l’impresa la cui rendicontazione di sostenibilità è oggetto di esame limitato (“limited assurance engagement”)
- c) **indicare che la rendicontazione di sostenibilità è stata oggetto di esame limitato (“limited assurance engagement”)**
- d) specificare la data di riferimento della rendicontazione di sostenibilità
- e) identificare i riferimenti normativi in base ai quali è stata predisposta la rendicontazione di sostenibilità.

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

Nell'esprimere le conclusioni senza modifica, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve indicare che, sulla base del lavoro svolto, non sono pervenuti alla sua attenzione elementi che gli facciano ritenere che:

- la rendicontazione di sostenibilità non sia stata redatta, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle norme del Decreto che ne disciplinano i criteri di redazione. Tali norme sono rappresentate dagli standard di rendicontazione adottati dalla Commissione Europea ai sensi della Direttiva (UE) 2013/34/UE (“ESRS”)
- le informazioni previste dal quadro di riferimento per la **Tassonomia** non siano state redatte, in tutti gli aspetti significativi, in conformità all'art. 8 del Regolamento (UE) n. 852 del 18 giugno 2020.

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

▪ Elementi alla base delle conclusioni

Immediatamente dopo la sezione “Conclusioni” la relazione di attestazione deve includere una sezione dal titolo “Elementi alla base delle conclusioni” che:

○ indica:

a. l’esame limitato è stato svolto in conformità al Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

○ indica:

a. le procedure svolte in un **incarico di esame limitato** variano per natura e tempistica rispetto a quelle necessarie per lo svolgimento di un incarico finalizzato ad acquisire un **livello di sicurezza ragionevole** e sono meno estese

b. conseguentemente, il **livello di sicurezza** ottenuto in un incarico di esame limitato è sostanzialmente **inferiore** rispetto al livello di sicurezza che sarebbe stato ottenuto se fosse stato svolto un incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza ragionevole

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

- fa riferimento alla sezione della relazione di attestazione che descrive le responsabilità del revisore della rendicontazione di sostenibilità stabilite dal Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)
- include una dichiarazione che il revisore della rendicontazione di sostenibilità è **indipendente** dall'impresa in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili, identificando l'ordinamento giuridico italiano quale origine di tali norme di etica e di indipendenza
- include una dichiarazione che il revisore della rendicontazione di sostenibilità applica il principio internazionale sulla gestione della qualità (ISQM Italia) n. 1 oppure il principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) n. 1 a seconda delle circostanze
- dichiara se il revisore della rendicontazione di sostenibilità ritiene di aver acquisito **evidenze sufficienti e appropriate** su cui basare le proprie conclusioni.

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

- Responsabilità per la rendicontazione di sostenibilità

la relazione di attestazione deve includere una sezione dal titolo “Responsabilità per la rendicontazione di sostenibilità” che indica che gli **amministratori sono responsabili per:**

- lo sviluppo e l’implementazione del processo volto a individuare le informazioni da includere nella rendicontazione di sostenibilità in conformità a quanto richiesto dagli ESRS e per la descrizione di tale processo nella rendicontazione
- la redazione della rendicontazione di sostenibilità in conformità agli articoli del Decreto che ne disciplinano i criteri di redazione, inclusa la conformità agli ESRS e all’art. 8 del Regolamento Tassonomia
- la configurazione, la messa in atto e il mantenimento, nei termini previsti dalla legge, di quella parte del controllo interno ritenuta necessaria al fine di consentire la redazione della rendicontazione di sostenibilità che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali
- la selezione e l’applicazione di metodi appropriati per elaborare le informazioni incluse nella rendicontazione di sostenibilità e l’elaborazione di ipotesi e stime in merito a specifiche informazioni di sostenibilità che siano ragionevoli nelle circostanze.

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

- Responsabilità del revisore della rendicontazione di sostenibilità

la relazione di attestazione deve includere una sezione dal titolo “Responsabilità del revisore per l’attestazione sulla rendicontazione di sostenibilità”.

Tale sezione della relazione di attestazione deve indicare che:

- gli obiettivi del revisore della rendicontazione di sostenibilità sono di acquisire un livello di sicurezza limitato che la rendicontazione di sostenibilità non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali e di emettere una relazione contenente le conclusioni
- gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni degli utilizzatori prese sulla base della rendicontazione di sostenibilità

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

- c) il revisore della rendicontazione di sostenibilità esercita il **giudizio professionale** e mantiene lo **scetticismo professionale** per tutta la durata dell'incarico
- d) il revisore della rendicontazione di sostenibilità identifica l'informativa nella quale è probabile che si verifichi un errore significativo, sia dovuto a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, e definisce e svolge procedure in risposta a tali rischi
- e) il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno.

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

- Riepilogo del lavoro svolto
- Nome e firma del responsabile dell'incarico

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

Ulteriori aspetti:

Richiamo di informativa e paragrafo relativo ad altri aspetti

Nell'applicare la regola di cui al paragrafo 68 dell'ISAE 3000R, il revisore della rendicontazione di sostenibilità, qualora ritenga di dover inserire eventuali richiami di informativa ovvero paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione di attestazione, deve inserire in tale relazione sezioni separate immediatamente dopo la sezione "Elementi alla base delle conclusioni" con un titolo appropriato che comprenda, nel caso del richiamo di informativa, il termine "Richiamo di informativa" o, nel caso del paragrafo degli altri aspetti, "Altri aspetti" o altro titolo appropriato.

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

Informazioni comparative

Gli ESRS prescrivono che l'impresa divulghi informazioni comparative per il periodo precedente per tutte le metriche quantitative e gli importi monetari comunicati nel periodo in corso. Inoltre, ove pertinente per la comprensione dell'informativa sulla sostenibilità del periodo in corso, l'impresa può anche comunicare informazioni comparative per l'informativa di carattere descrittivo.

Nel primo anno di preparazione della dichiarazione di sostenibilità ai sensi del Decreto e pertanto nel primo anno di applicazione degli ESRS, l'impresa non è tenuta a comunicare le informazioni comparative prescritte.

Il revisore deve stabilire se la rendicontazione di sostenibilità include le informazioni comparative richieste dagli ESRS o dal quadro di riferimento per la Tassonomia e se tali informazioni siano classificate in modo appropriato.

A tale scopo il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve considerare se:

- a) le informazioni comparative concordino con gli importi e le altre informazioni presentati nel periodo precedente oppure, ove appropriato, siano stati rideterminati
- b) i principi e i criteri di determinazione delle informazioni comparative siano uniformi a quelli adottati nel periodo in esame, oppure, laddove siano stati cambiati, se i principi e i criteri di determinazione cambiati siano stati correttamente applicati e adeguatamente presentati nella rendicontazione di sostenibilità.



Riassumendo...

Significatività

Secondo i principi IAS / IFRS ed i nuovi OIC, un'informazione è **significativa** se la sua mancanza o la sua imprecisa rappresentazione **potrebbe influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori** da prendere sulla base del bilancio.

Nella **fase di pianificazione**, il revisore definisce un livello di significatività accettabile al fine di rilevare errori quantitativamente significativi

Il revisore valuta la significatività sia a livello del bilancio nel suo complesso, sia in relazione a singoli conti, classi di operazioni e informazioni.

Esistono tre livelli di significatività che il revisore deve considerare:

- ▶ **la significatività per il bilancio nel suo complesso;**
- ▶ **la significatività operativa;**
- ▶ **errori trascurabili.**

La materialità non è la semplice applicazione di una formula matematica, ma scaturisce sempre dal **giudizio professionale** del revisore.

Esempio – Calcolo pratico della materialità

DELTA S.p.A.

Calcolo della materialità

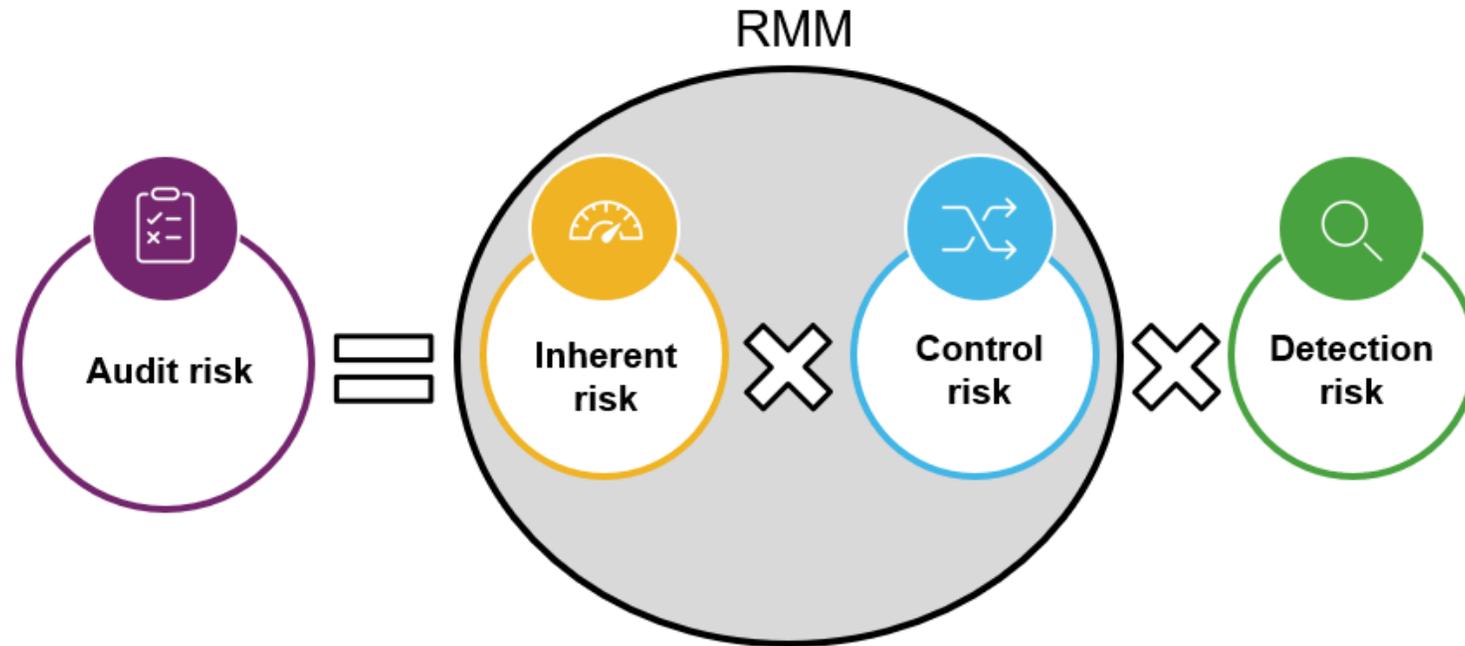
ESERCIZIO CORRENTE					
Parametro	31/12/N da Bozza di bilancio	% min-% max Guida IFAC	% Utilizzata preliminare	Valori calcolati	
Totale attivo	38.807.610	1%-3%	3%	1.164.228	
Patrimonio netto	9.527.350	3%-5%	5%	476.367	
Ricavi	37.800.000	1%-3%	3%	1.134.000	
Risultato ante imposte	793.403	3%-7%	7%	55.538	
Parametro utilizzato				Ricavi	
					
Materialità			% Applicata preliminare	Valori calcolati	Valori utilizzati arrotondati
Materialità complessiva				1.134.000	1.100.000
Materialità operativa			80%	907.200	900.000
Errori trascurabili			5%	56.700	55.000

Risk of Material Misstatement (RMM)

RISCHIO DI REVISIONE

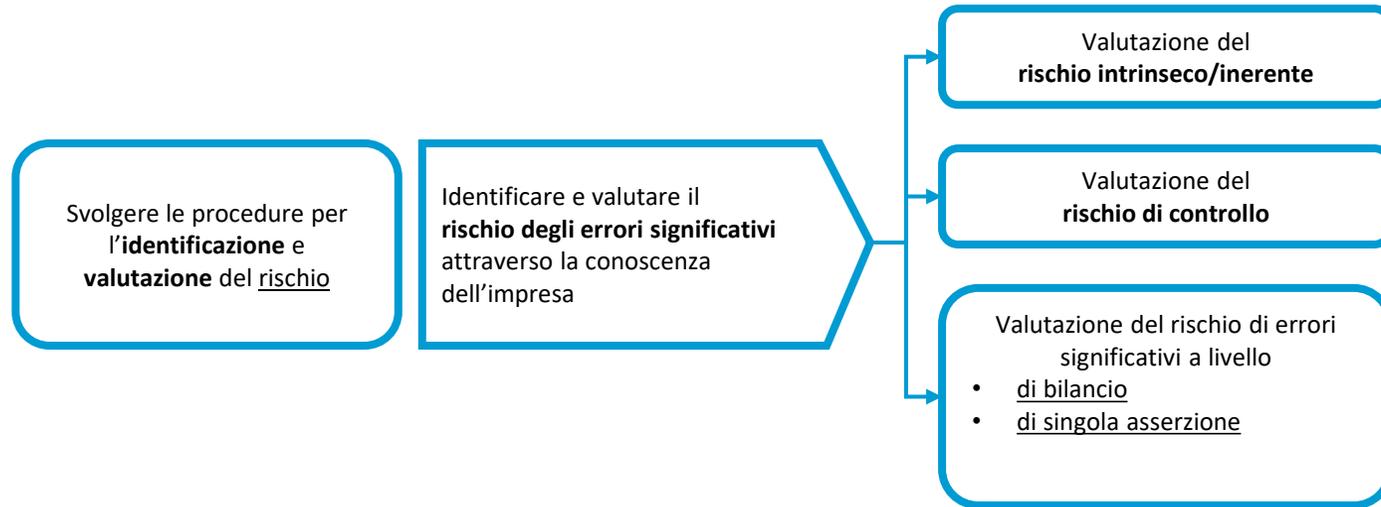
=

RISCHIO INTERENTE X RISCHIO DI CONTROLLO X RISCHIO DI INDIVIDUAZIONE



Procedure per la valutazione del rischio – Premessa

Il revisore deve identificare e valutare i **rischi di errori significativi**, a livello di bilancio e di asserzioni, mediante **la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno**, conseguendo in tal modo una base per definire e mettere in atto risposte di revisione a fronte dei rischi identificati e valutati di errori significativi (P.d.R 315)



Rischi di errori residui

- ▶ 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* con speciale considerazione	
		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.

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
E = Esistenza	<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>
C = Completezza	<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>
A = Accuratezza e competenza	<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>
V = Valutazione	<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>

I «tipici» rischi significativi

- 1) **Revenue recognition** – cut/off ricavi
- 2) Valutazione recuperabilità crediti verso clienti (**fondo svalutazione crediti**)
- 3) Valutazione rimanenze di magazzino (**fondo obsolescenza**)
- 4) **Impairment** avviamento
- 5) **Valutazione partecipazioni**
- 6) **Fondo rischi** (completezza)
- 7) Recuperabilità di una immobilizzazione materiale/immateriale
- 8) Rispetto **covenant** nei contratti di finanziamento
- 9) **Analisi S.A.L. nelle aziende di commesse**
- 10) Recuperabilità credito **imposte anticipate** (con particolare riferimento alle perdite pregresse)
- 11) Operazioni non-routine (**operazioni straordinarie**-fusione)
- 12) Operazioni con **parti correlate**
- 13) **Completezza e valutazione degli strumenti finanziari derivati**
- 14) **Frode** (analisi scritture libro giornale – **analisi delle stime**)

Valutazione dei lavori in corso

L'OIC 23 prevede due criteri di valutazione dei lavori in corso su ordinazione:

- il criterio della **commessa completata** (con valutazione al costo);
- Il **criterio** dei corrispettivi maturati (con valutazione ancorata allo **stato di avanzamento dei lavori**).

Metodo della percentuale di completamento	Metodo della commessa completata
<ul style="list-style-type: none">- Riconoscimento ad ogni esercizio di una quota di ricavo pattuito da contratto- Ripartizione del margine reddituale lungo gli esercizi di durata della realizzazione dell'opera- Possibilità di comparare i dati relativi ai risultati di periodo- Determinazione del reddito sulla base anche dei cicli non conclusi	<ul style="list-style-type: none">- Riconoscimento del margine reddituale nella sua interezza unicamente al termine dell'opera nel momento della realizzazione- Attribuzione dell'intero margine in un unico esercizio- Irregolarità dei risultati reddituali- Applicazione rigida della logica prudenziale

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO

Durante la fase di Final Audit, il revisore svolge le procedure pianificate per coprire i rischi individuati nella fase di Preliminary Audit, eseguendo il Risk Assessment.

In relazione ai **Lavori in corso su ordinazione**, le procedure che tipicamente il revisore svolge sono:

1) LA VERIFICA DEL PRICING DI COMMESSA

2) LA VERIFICA INVENTARIALE DI FINE ANNO

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: PRICING

Conto	Descrizione	Bilancio 31/12/N
00001073	Lavori in corso su ordinazione italia	2.655.860
C.I.3. Lavori in corso		2.655.860

Ok con Prospetto Società

COMMESSA	CLIENTE	DESCRIZIONE	RICAVO	COSTI PREVENTIVI				CONSUNTIVI				VALUTAZIONE AVANZAMENTO		Lavori in corso 31/12/N
				4.106.372 €				Costo orario: 24				Margine stimato a fine commessa	% AVANZAMENTO	
				Costi stimati a vita intera	LAV. ESTERNE	ORE TIMBRATE	% COMP. ORE PERSONALE	Costi Sostenuti						
LVE00299	10	ROBOTESTER	1.362.900 €	1.238.679	990.000	2425 h	58.200	1.048.200	124.221	85%	1.153.319			
LVE00425	15	HCG4800 C/AUTOMAZIONE	241.970 €	144.768	119.000	1020 h	24.480	143.480	97.202	99%	239.816			
LVE00495	20	HCG4800 C/AUTOMAZIONE	243.970 €	140.499	111.586	192 h	4.608	116.194	103.471	83%	201.766			
LVE00507	25	Robocell C25 a doppia torre	145.000 €	80.197	57.000	190 h	4.560	61.560	64.803	77%	111.304			
LVE00433	30	TOOLS SHUTTLE ROBOT	565.000 €	246.100	35.000	237 h	5.688	40.688	318.900	17%	93.412			
LVE00435	35	Robocell C25 per Fiera	90.000 €	54.880	48.400	270 h	6.480	54.880	35.120	100%	90.000			
LVE00432	40	Robocell C25 per Fiera	87.000 €	54.880	48.400	270 h	6.480	54.880	32.120	100%	87.000			
LVE00278	45	Robocell C25 SCORTA	89.268 €	49.547	45.200	41 h	984	46.184	39.721	93%	83.209			
LVE00434	50	LINEA LAVORAZIONE SERR.	175.000 €	124.240	120.000	10 h	240	120.240	50.760	97%	82.287			
LVE00159	55	Robocell S25 per Fiera EMO	70.000 €	51.883	40.500	332 h	7.968	48.468	18.117	93%	65.393			
LVE00369	60	HH50	96.480 €	84.404	42.000	34 h	804	42.804	12.076	51%	58.330			
LVE00499	65	Robocell M25 per Fiera EMO	60.000 €	51.684	43.400	75 h	1.800	45.200	8.316	87%	52.473			
LVE00513	70	nr 4 Bordo Macchina (Mat+Manodop)	69.840 €	45.930	12.600	492 h	11.808	24.408	23.910	53%	37.114			
LVE00504	75	Quadro Prima Ibrida 3G	46.230 €	34.972	22.770	22 h	528	23.298	11.258	67%	30.798			
LVE00504	80	RBR 3 A STOCK	28.970 €	19.206	15.417	150 h	3.600	19.017	9.764	99%	28.684			
LVE00504	85	Robocell S25 per Fiera EMO	27.645 €	19.206	15.417	150 h	3.600	19.017	8.439	99%	27.372			
LVE00504	90	GOZIO M1113	25.500 €	22.950	19.490	5 h	120	19.610	2.550	85%	21.789			
LVE00504	95	RBR 3 A STOCK	35.080 €	31.572	16.000	150 h	3.600	19.600	3.508	62%	21.778			
LVE00504	100	RBR 3 A STOCK	28.970 €	26.073	15.417	150 h	3.600	19.017	2.897	73%	21.130			
LVE00504	105	RBR 3 A STOCK	45.080 €	40.572	14.541	150 h	3.600	18.141	4.508	45%	20.157			
LVE00504	110	RBR 3 A STOCK	28.972 €	26.075	14.489	150 h	3.600	18.089	2.897	69%	20.099			
LVE00504	115	nr 4 Armadi Elettrici per	33.040 €	19.578	7.773	84 h	2.016	9.789	13.462	50%	16.520			
LVE00504	120	Ordine nr219	74.885 €	58.667	7.000	50 h	1.200	8.200	16.218	14%	10.467			
LVE00390	125	RBR 3 A STOCK	29.970 €	26.973	4.887	150 h	3.600	8.487	2.997	31%	9.430			
LVE00498	130	RBR 3 A STOCK	45.000 €	40.500	4.567	150 h	3.600	8.167	4.500	20%	9.074			
LVE00530	135	RBR 3 A STOCK	43.000 €	38.700	3.478	150 h	3.600	7.078	4.300	18%	7.864			
LVE00444	140	Quadro Elettrico Q&M PVE00748	10.950 €	7.739	5.086	h	-	5.086	3.211	66%	7.196			
LVE00521	145	RBR 3 A STOCK	67.843 €	61.059	2.836	150 h	3.600	6.436	6.784	11%	7.151			
LVE00497	150	nr 4 Pulpiti per Robobox Fanuc	14.080 €	8.328	4.164	h	-	4.164	5.752	50%	7.040			
LVE00534	155	Montaggio G375	7.400 €	1.800	-	75 h	1.800	1.700	5.600	94%	6.989			
LVE00491	160	Manutenzione Semestrale	7.000 €	2.732	1.700	43 h	1.032	2.700	4.268	99%	6.918			
LVE00401	165	Montaggio CLC200	42.000 €	26.400	80	128 h	3.072	3.152	15.600	12%	5.015			
LVE00402	170	Gruppo lama orizzontale	8.000 €	5.959	2.839	h	-	2.839	2.041	48%	3.811			
LVE00516	175	Gruppo lama orizzontale	8.000 €	5.959	2.839	h	-	2.839	2.041	48%	3.811			
LVE00536	180	PRIMO MAGAZZINO UTENSILE	139.000 €	103.045	-	99 h	2.376	2.376	35.955	2%	3.205			
LVE00535	185	Commessa Sveluc Infissi	2.500 €	1.656	-	69 h	1.656	1.600	844	97%	2.415			
LVE00525	190	Intervento Premdor	10.194 €	7.194	-	32 h	768	768	3.000	11%	1.088			
LVE00515	195	RACCOLTA SEGNALI	635 €	96	-	4 h	96	96	539	100%	635			

A. Ottenere un prospetto con l'elenco dei lavori in corso al 31/12 e dettaglio di calcolo, in quadratura con il bilancio di verifica

Attenzione!
Quadratura tra il Totale dei costi sostenuti di commessa al 31/12 con la Contabilità generale

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: PRICING

C. Individuare un campione di items da analizzare in modo specifico

Materialità operativa	900.000	
RD		3
Intervallo di campionamento	300.000	
Unità monetarie da analizzare		9

				2.655.860 €	9
Selezione REV	COMMESSA	CLIENTE	DESCRIZIONE	Lavori in corso 31/12/N	Unità monetarie
1	LVE00299	10	ROBOTESTER	1.153.319	4
2	LVE00425	15	HCG4800 C/AUTOMAZIONE	239.816	1
3	LVE00495	20	HCG4800 C/AUTOMAZIONE	201.766	1
4	LVE00507	25	Robocell C25 a doppia torre	111.304	1
5	LVE00433	30	TOOLS SHUTTLE ROBOT	93.412	1
6	LVE00435	35	Robocell C25 per Fiera	90.000	1
	LVE00432	40	Robocell C25 per Fiera	87.000	
	LVE00278	45	Robocell C25 SCORTA	83.209	
	LVE00434	50	LINEA LAVORAZIONE SERR.	82.287	
	LVE00159	55	Robocell S25 per Fiera EMO	65.393	
	LVE00369	60	HH50	58.330	
	LVE00499	65	Robocell M25 per Fiera EMO	52.473	
	LVE00513	70	nr 4 Bordo Macchina (Mat+Manodop)	37.114	
	LVE00504	75	Quadro Prima Ibrida 3G	30.798	
	LVE00504	80	RBR 3 A STOCK	28.684	
	LVE00504	85	Robocell S25 per Fiera EMO	27.372	
	LVE00504	90	GOZIO M1113	21.789	
	LVE00504	95	RBR 3 A STOCK	21.778	
	LVE00504	100	RBR 3 A STOCK	21.130	
	LVE00504	105	RBR 3 A STOCK	20.157	
	LVE00504	110	RBR 3 A STOCK	20.099	
	LVE00504	115	nr 4 Armadi Elettrici per	16.520	
	LVE00504	120	Ordine nr219	10.467	
	LVE00390	125	RBR 3 A STOCK	9.430	
	LVE00498	130	RBR 3 A STOCK	9.074	
	LVE00530	135	RBR 3 A STOCK	7.864	
	LVE00444	140	Quadro Elettrico Q&MPVE00748	7.196	
	LVE00521	145	RBR 3 A STOCK	7.151	
	LVE00497	150	nr 4 Pulpiti per Robobox	7.040	
	LVE00534	155	Montaggio G375	6.989	
	LVE00491	160	Manutenzione Semestrale	6.918	
	LVE00401	165	Montaggio CLC200	5.015	
	LVE00402	170	Gruppo lama orizzontale	3.811	
	LVE00516	175	Gruppo lama orizzontale	3.811	
	LVE00536	180	PRIMO MAGAZZINO UTENSILE	3.205	
	LVE00535	185	Commessa Sveluc Infissi	2.415	
	LVE00525	190	Intervento Premdor	1.088	
	LVE00515	195	RACCOLTA SEGNALI	635	

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: PRICING

C. Individuare un campione di items da analizzare in modo specifico

CAMPIONE INDIVIDUATO PER ANALISI SPECIFICA

COMMESSA	CLIENTE	DESCRIZIONE	RICAVO	COSTI PREVENTIVI	CONSUNTIVI				VALUTAZIONE AVANZAMENTO		Lavori in corso 31/12/N
				Costi stimati a vita intera	Costo orario: 24				Margine stimato a fine commessa	% AVANZAMENTO	
					LAV. ESTERNE	ORE TIMBRATE	% COMP. ORE PERSONALE	Costi Sostenuti			
1 LVE00299	10	ROBOTESTER	1.362.900 €	1.238.679	990.000	2425 h	58.200	1.048.200	124.221	85%	1.153.319
2 LVE00425	15	HCG4800 C/AUTOMAZIONE	241.970 €	144.768	119.000	1020 h	24.480	143.480	97.202	99%	239.816
3 LVE00495	20	HCG4800 C/AUTOMAZIONE	243.970 €	140.499	111.586	192 h	4.608	116.194	103.471	83%	201.766
4 LVE00507	25	Robocell C25 a doppia torre	145.000 €	80.197	57.000	190 h	4.560	61.560	64.803	77%	111.304
5 LVE00433	30	TOOLS SHUTTLE ROBOT	565.000 €	246.100	35.000	237 h	5.688	40.688	318.900	17%	93.412
6 LVE00435	35	Robocell C25 per Fiera	90.000 €	54.880	48.400	270 h	6.480	54.880	35.120	100%	90.000

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: PRICING

COMMESSA	CLIENTE	DESCRIZIONE	RICAVO	COSTI PREVENTIVI	CONSUNTIVI				VALUTAZIONE AVANZAMENTO		Lavori in corso 31/12/N
				Costi stimati a vita intera	LAV. ESTERNE	ORE TIMBRATE	LAV. INTERNE	Costi Sostenuti	Margine stimato a fine commessa	% AVANZAMENTO	
1 LVE00299	10	ROBOTESTER	1.362.900 €	1.238.679	990.000	2425 h	58.200	1.048.200	124.221	85%	1.153.319

Corrispettivo pattuito →
Check con contratto,
possibilmente FIRMATO

CLIENTE 10

TIPO DOCUMENTO / DOCUMENT TYPE ORD.FORNIT. SISTEMI	
N.DOCUMENTO/DOCUMENT N. OF / 3101073040	REV. DATE 19/02/N
PAG./PAGE 1 / 2	
DESTINATARIO/SOLD FROM Società XXX	
LUOGO DI CONSEGNA/DELIVERED TO Società XXX	

COD.CLI/YOUR VENDOR NUMBER 0000109296	CODICE FISCALE E/O PARTITA IVA	
AGENTE	CANALE	ZONA

MODALITA' DI CONSEGNA/DELIVERY TERMS DAP.	MODALITA' DI PAGAMENTO/PAYMENT TERMS Bonifico 30gg DF FM 10 del mese successivo	DIVISA/CURRENCY EUR
BANCA_APOGGIO/BANK 0515665320		

N.B.: La fornitura deve rispettare le regole riportate sul Capitolato di Fornitura rev. 05 del 03/02/2021 da noi trasmessovi.

Per i fornitori interessati la fornitura deve anche rispettare le seguenti specifiche tecniche:
 PT-UT-C-07_Rev.04_Imballaggi
 PT-UT-P-01_rev05_Tratt_Superficiali *
 PT-UT-P-02_Rev.00_Tolleranze
 PT-UT-P-04_Rev.00_Poliuretano
 PT-UT-P-03_Rev.03_Saldature

* NB: i richiami sui disegni riportano il colore con codifica RAL oppure la dicitura "FISSO" o "MOBILE". Le indicazioni "FISSO" o "MOBILE" hanno RAL customizzabili, quindi necessitano di specifica descrizione su ogni ordine.
 In caso di assenza di tali informazioni sulla riga di ogni codice verniciato dovrete contattare gli uffici programmazione di competenza per i colori da abbinare.

POS	CODICE/PRODUCT	DESCRIZIONE/DESCRIPTION	U.M. UNIT	QUANTITA' QUANTITY	PREZZO UNITARIO UNIT PRICE	SCONTO DISCOUNT	DATA PREV.CONS
10		MACCHINA ROBOTESTER	NR	1,00	1.362.900,0000 EUR		30/09/N+1
	PRIMA_FORNITURA						

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: PRICING

COMMESSA	CLIENTE	DESCRIZIONE	RICAIVO	COSTI PREVENTIVI	CONSUNTIVI				VALUTAZIONE AVANZAMENTO		Lavori in corso 31/12/N
				Costi stimati a vita intera	LAV. ESTERNE	ORE TIMBRATE	LAV. INTERNE	Costi Sostenuti	Margine stimato a fine commessa	% AVANZAMENTO	
1 LVE00299	10	ROBOTESTER	1.362.900 €	1.238.679	990.000	2425 h	58.200	1.048.200	124.221	85%	1.153.319

Costi preventivi a vita intera
→ Check calcolo costi preventivi Società

pagina 5 di 6

Società XXX							PREPARATO DA GB	CONTROLLATO DA GB
CALCOLAZIONE COSTI							SIGLA	SIGLA
CNIMONT							Data : 11/11/2022	
MINERALISATION PACKAGE - SYNLOOP AMMONIA PLANT - REALMONT, TEXAS							Offerta : 045/P/22 Ordine	
Plant location:								
Quantità	Descrizione	Dati Tecnici	sigla	P.U. EURO	P.TOT. EURO	NOTE		
1500	Skid	3500 x 2000		6,0	9.000,00			
1	Piping e Montaggio meccanico			5000,0	5.000,00			
1	Materiali e Montaggio ele/strum			3000,0	3.000,00			
JUNCTION BOXES								
23	Junction box			800,0	18.400,00			
Totale parziale					638.265,00			
Varie e ric. commissionig 10%					163.826,50			
Imballo 3%					49.147,95			
Mobile water ejector						Eliminato		
Valvole per predisposizione filtri ACF					3.000,00			
Verniciatura					10.000,00	marine and ammonia environment		
Chemical bolts					2.000,00			
Protection shield flange chimici					5.000,00			
Tot. Costo macchina (materiale)					1.000.000			
Ingegneria e programmazione					238.679			
Totale con ingegneria					1.238.679			

**TOTALE COSTI STIMATI
A VITA INTERA**

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: PRICING

Check Costi consuntivi al 31/12 →

Elenco costi esterni → vouching costi

LVE00299					
Totale costi consuntivi al 31/12/N					990.000
<i>Ok con Prospetto Calcolo Società</i>					
					990.000
TIPOLOGIA	DATA	CAU	CONTO	ANAGRAFICA	DARE
CONTABILITA'	16/11/N	3	3.1.60.100	ACQUISTO MATERIE PRIME E SL	216.376
CONTABILITA'	30/11/N	3	3.1.60.1000	SERVIZI PER ASSEMBLAG/IMPIANTI	211.800
CONTABILITA'	30/09/N	3	3.1.60.100	ACQUISTO MATERIE PRIME E SL	194.880
CONTABILITA'	30/11/N	3	3.1.60.100	ACQUISTO MATERIE PRIME E SL	141.200
CONTABILITA'	31/12/N	3	3.1.60.100	ACQUISTO MATERIE PRIME E SL	128.500
CONTABILITA'	30/06/N	3	3.1.60.1000	SERVIZI PER ASSEMBLAG/IMPIANTI	97.244

Cedente/Prestatore (da)	Cessionario/Committente (per)
FORNITORE ABC	SOCIETA' XXX

Dati generali

Tipo Documento	Data	Numero	Divisa	Importo Totale	Bollo Virtuale	Importo Bollo
TD01 - Fattura	16/11/N	0185/23	EUR	263.978,63		
Causale						
Resins Supply						

Altri Documenti collegati o riferiti

Tipo Documento	Rif.Riga	Codice Commessa	Numero Riferimento	Data Riferimento	Codice CUP	Codice CIG
Ordine/Acquisto			3101073040	del 19/02/N		
DDT			SO-00619-002			

Dettaglio del corpo del documento

Riga	Cod	Valore	Descrizione	Q.ta	UM	Prezzo	sc/mg	% Val	Importo	IVA%
1			Treverjet IXC1200/Na Resin Treverjet IXC1200/Na	29682,00	Liters	2,50			74205,00	22
2			Treverjet IXA1000/CI Resin Treverjet IXA1000/CI	31864,50	Liters	4,65			148169,93	22
3			Spedizione (CR)	3,00	Nr	1800,00			5400,00	22
4			Discount	1,00	Nr	-			-11399,00	22
						11399,00				

Riepilogo generale

Imponibile	IVA %	Imposta	Natura	Riferimento Normativo	Esigibilità
216.375,93	22,00	47.602,70			

OK con riferimenti contratto commessa ottenuto

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: PRICING

Check Costi consuntivi al 31/12 →

Estrazione da gestionale ore caricate su commessa → check costo orario lordo

COMMESSA	CLIENTE	DESCRIZIONE	RICAVO	COSTI PREVENTIVI	CONSUNTIVI				VALUTAZIONE AVANZAMENTO		Lavori in corso 31/12/N
				Costi stimati a vita intera	Costo orario: 24				Margine stimato a fine commessa	% AVANZAMENTO	
					LAV. ESTERNE	ORE TIMBRATE	LAV. INTERNE	Costi Sostenuti			
1 LVE00299	10	ROBOTESTER	1.362.900 €	1.238.679	990.000	2425 h	58.200	1.048.200	124.221	85%	1.153.319

Dipendente	Divisione	Ore timbrate al 31/12/N	AVERAGE SOCIETÀ		Costo tot. REV	Differenza
			Costo tot. Società	AVERAGE REV		
			24,00	28,91		
				Costo h Tab. Cons. Lavoro		
E.B.	MONTAGGIO Meccanico	101	2.424	37,03	3.740	
C.C.	MONTAGGIO Meccanico	1	24	37,03	37	
F.A.	MONTAGGIO Meccanico	203	4.872	33,58	6.817	
C.B.	MONTAGGIO Meccanico	305	7.320	23,06	7.032	
L.C.	MONTAGGIO Meccanico	622	14.928	23,27	14.472	
M.C.	MONTAGGIO Meccanico	771	18.504	25,97	20.027	
M.D.	PROGETTAZIONE MECCANICA	132	3.168	21,80	2.878	
A.R.	PROGETTAZIONE MECCANICA	3	72	32,75	98	
A.B.	CABLAGGIO Elettrico	6	144	23,82	143	
I.K.	CABLAGGIO Elettrico	21	510	24,00	510	
S.R.	CABLAGGIO Elettrico	153	3.660	26,85	4.094	
S.T.	CABLAGGIO Elettrico	2	48	21,00	42	
G.C.	INGEGNERIA	105	2.520	45,60	4.788	
		2.425	58.200		64.678	6.478

Il costo orario indicato nel Tabulato del Consulente del Lavoro, quadrato con il bilancio di verifica, differisce dal costo orario utilizzato dalla Società: la Società, infatti ha utilizzato un costo orario MEDIO complessivo per tutti i dipendenti

Il Revisore valuta la differenza come importo sotto la soglia degli errori trascurabili → No issue

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: PRICING

3) Effettuare l'Analisi degli eventi successivi

COMMESSA	CLIENTE	DESCRIZIONE	RICAVO	COSTI PREVENTIVI	CONSUNTIVI 31/12/N				VALUTAZIONE AVANZAMENTO		Lavori in corso 31/12/N	CONSUNTIVI 31/03/N+1				Check capienza costi preventivi a vita intera
				Costi stimati a vita intera	LAV. ESTERNE	ORE TIMBRATE	LAV. INTERNE	Costi Sostenuti	Margine stimato a fine commessa	% AVANZAMENTO		LAV. ESTERNE	ORE TIMBRATE	LAV. INTERNE	Costi Sostenuti	
1 LVE00299	10	ROBOTESTER	1.362.900 €	1.238.679	990.000	2425 h	58.200	1.048.200	124.221	85%	1.153.319	990.000	5.140	123.360	1.113.360	125.319

OK, CAPIENTI

Raggruppato per personale										
GiornoRe	Inizio	Fine	Ordine interno	Pos.	Durata	INFO				
31.03.N+1	07:00	08:00	LVE00299	MACCHINA ROBOTESTER	CABLAGGIO Elettrico	01:00	-			
Somma gruppi						01:00				
Somma totale						5.140				

Ottenuti i costi consuntivi aggiornati alla data del 31/03/N+1 →

- I costi esterni sono rimasti INVARIATI
- I costi di lavorazione interni sono AVANZATI per n. 2.715 ore in 3 mesi
- La data stimata di consegna della commessa è a Settembre N+1
- Le ore da fare residue da Budget sarebbero pari a n. 4.805 ore (9.945 Preventivate – 5.140 timbrate al 31/03), che, di fatto, rappresentano le ore medie di due trimestri, al netto delle ferie di Agosto

Da colloquio con il Resp. Di Progetto emerge che l'avanzamento è **coerente** con la consegna prevista al 30/09/N+1

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: PRICING

4) Effettuare la Retrospective Analysis

Versione 1

COMMESSA	CLIENTE	DESCRIZIONE	RICAVO	COSTI PREVENTIVI	CONSUNTIVI 31/12/N				VALUTAZIONE AVANZAMENTO		Lavori in corso 31/12/N
				Costi stimati a vita intera	LAV. ESTERNE	ORE TIMBRATE	LAV. INTERNE	Costi Sostenuti	Margine stimato a fine commessa	% AVANZAMENTO	
1 LVE00299	10	ROBOTESTER	1.362.900 €	1.238.679	990.000	2425 h	58.200	1.048.200	124.221	85%	1.153.319
				di cui Lav. Esterne	1.000.000						
				di cui Lav. Interne	238.679	(ore 9.945)					

Versione 2_Retrospective Analysis

COMMESSA	CLIENTE	DESCRIZIONE	RICAVO	COSTI PREVENTIVI	CONSUNTIVI 31/12/N				VALUTAZIONE AVANZAMENTO		Lavori in corso 31/12/N
				Costi stimati a vita intera	LAV. ESTERNE	ORE TIMBRATE	LAV. INTERNE	Costi Sostenuti	Margine stimato a fine commessa	% AVANZAMENTO	
1 LVE00299	10	ROBOTESTER	1.362.900 €	1.285.600	990.000	2425 h	58.200	1.048.200	77.300	82%	1.111.226
				di cui Lav. Esterne	1.000.000						
				di cui Lav. Interne	285.600	(ore 11.900)					

Retrospective Analysis:

Impatto Retrospective Analysis - 42.093 €

L'anno successivo, quando il Revisore torna presso la Società per l'Audit dell'esercizio N+1, riprende in mano l'analisi delle commesse e analizza come si è chiusa la commessa:

- Ottiene il documento di chiusura commessa (verbale collaudo macchina),
- Ottiene il consuntivo di commessa, da cui emergono:
 - Ore totali caricate 11.900, a cui corrisponde un Costo Lav. Interne
 - Costi Lav. Esterne totali a fine commessa = 1.000.000 → OK,
- Sulla base di queste informazioni più aggiornate, ricalcola l'avanzamento al 31/12/N, «con il senno di poi» = **Retrospective Analysis**

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: PRICING

Altri indici da attenzionare: Perdite probabili

	A)	B)	C)		D)	B) - D)	A) - D) E)	C) - E)
Commessa	contratto	Stima costi a vita intera	Costi consuntivi al 31/12/N	% Avanzamento al 31/12/N	Costi sostenuti agg. al 31/03/N+1	Check capienza con Stima costi a vita intera	Perdita probabile	Ricalcolo valore rimanenza 31/12/N
Commessa Z	296.571	335.000	307.708	92%	364.637	NON CAPIENTI	- 68.066	239.642

OIC 23:

Perdite probabili

85. Se è probabile che i costi totali stimati di una singola commessa eccedano i ricavi totali stimati, la commessa deve essere valutata al costo (così da eliminare gli eventuali margini rilevati negli esercizi precedenti) e la perdita probabile per il completamento della commessa è rilevata a decremento dei lavori in corso su ordinazione. Se tale perdita è superiore al valore dei lavori in corso, l'appaltatore rileva un apposito fondo per rischi e oneri pari all'eccedenza.

Lavori in corso su ordinazione – UN CASO OPERATIVO: INVENTARIO DI FINE ANNO

Società XXX
Au 31/12/N
Inventario 15/01/N+1

#	Tipologia	Magazzino	Codice	Descrizione	% SAL REV al 15/01/N+1	Note	% SAL Società al 31/12/N	Check REV
3	Lavoro in corso	NA	NA	Macchina Roboster	90,00%	A)	85,00%	OK

A) Trattasi di opera di progettazione, ingegneria e lavorazione meccanica che stanno per volgere al termine. Si prevede che il verbale finale di collaudo della macchina sarà emesso a metà dell'es. N+1. Le opere della Società hanno riguardato la progettazione e realizzazione di una macchina che avrà lo scopo di verificare il grado di resistenza all'usura dovuta a sollecitazioni meccaniche di schede elettroniche basate su chip a contatto oppure basate su chip RFID. La macchina è sviluppata e realizzata direttamente dalla Società, con l'ausilio di un fornitore terzo per quanto riguarda la fornitura del materiale necessario da assemblare e allacciare elettronicamente. La macchina è pensata per essere modulare. Essa si compone di diverse sezioni, ciascuna delle quali dedicata ad una particolare verifica sul dispositivo sotto prova. Mediamente la commessa ha visto l'impiego di un ingegnere e 8-10 addetti alla progettazione meccanica, elettrica e software. Avanzamento alla data delle nostre verifiche comunicato dal Resp. Di Progetto: 90% circa. Residuo le fasi finali di finalizzazione della programmazione software, test e collaudo finale presso il cliente.

Update Tracing Inventario>

Dal dettaglio dei lavori in corso al 31/12/N ottenuto per le verifiche di audit finali, risulta che tale commessa è stata valorizzata secondo il metodo del SAL. Lo stato avanzamento lavori calcolato dalla Società ci risulta congruo rispetto a quanto visionato in sede di verifiche inventariali da noi svolte.

Concl> Nessuna eccezione da rilevare

COMMESSA	CLIENTE	DESCRIZIONE	RICAVO	COSTI PREVENTIVI	CONSUNTIVI			VALUTAZIONE AVANZAMENTO		Lavori in corso 31/12/N	
				Costi stimati a vita intera	LAV. ESTERNE	ORE TIMBRATE	LAV. INTERNE	Costi Sostenuti	Margine stimato a fine commessa		% AVANZAMENTO
1 LVE00299	10	ROBOTESTER	1.362.900 €	1.238.679	990.000	2425 h	58.200	1.048.200	124.221	85%	1.153.319

Obbligo di segnalazione esteso al revisore (art. 25-octies)

ESTESO l'obbligo di segnalazione anche in capo AL SOGGETTO CUI È AFFIDATA LA REVISIONE legale dei conti

NOVITÀ da Settembre 2024

L'estensione dell'obbligo di segnalazione al revisore ha due finalità principali:

- La relazione illustrativa al decreto legislativo correttivo precisa che l'introduzione di tale soggetto è legato all'adozione, da parte di quest'ultimo, dei principi di revisione internazionale e, in particolare, del **principio Isa Italia 570** che riguarda la **continuità aziendale**, in base al quale il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per verificare l'utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale nel bilancio.
- L'inserimento del revisore ha la possibilità di garantire la **segnalazione tempestiva della crisi** anche per le **S.r.l.** che – in base all'articolo 2477, comma 2 – hanno optato per la nomina del solo revisore senza affiancargli l'organo di controllo.

Novità: il Documento di ricerca Assirevi 259 e gli impatti sulla revisione

TIPOLOGIA DI GIUDIZIO	SEGNALAZIONE
Richiamo d'informativa per significative incertezze (esempio 1(I) ISA Italia 570) >>> giudizio senza rilievi	NO
Impossibilità di esprimere un giudizio a causa dell'esistenza di molteplici incertezze significative (esempio 2(I) ISA Italia 570) >>> (c.d. "no opinion")	SI
L'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è appropriato ma esiste una incertezza significativa non adeguatamente descritta: 1) esempio 3(I) ; ISA Italia 570 carenza significativa ma non pervasiva 2) esempio 4(I) ; ISA Italia 570 carenza significativa e pervasiva >>> giudizio con rilievi o giudizio negativo	NO
Giudizio negativo quando il revisore ha concluso che l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è inappropriato (esempio 5(I) ISA Italia 570) >>> giudizio negativo	SI
Impossibilità di esprimere un giudizio a causa del rifiuto degli amministratori di effettuare o estendere la propria valutazione in merito alla capacità dell'impresa di operare come un'entità in funzionamento (esempio 6(I) ISA Italia 570) e/o in presenza di altre limitazioni alle procedure di revisione >>> impossibilità di esprimere un giudizio (c.d. "no opinion")	SI

GLI ADEGUATI ASSETTI .. identificare gli SQUILIBRI patrimoniali, economici e finanziari e sostenibilità dei debiti..

- Primaria importanza evidenziare eventuali anomalie e criticità nel sistema di tesoreria aziendale, mediante attività di previsione, gestione e monitoraggio dei **flussi di cassa (cash flow)** e relativi rischi finanziari, ovvero probabilità di sfasamenti negativi tra entrate ed uscite non previste.
- In particolare, indicatori come il **DSCR** e **RAPPORTO PFN/EBITDA** sono due fattori discriminanti di maggior influenza sulla probabilità d'insolvenza e sul relativo rischio, poiché influiscono in modo diretto sulla variabilità della distribuzione temporale dei flussi di cassa aziendali (saldi entrate e uscite e relative scadenze).

EARLY WARNING

- Monitoraggio SCADUTI > limiti normativa
- DSCR (Debt Service Coverage Ratio)
- Rapporti PFN/EBITDA – PFN/PN Andamento PFN e CCN operativo
- ALTRI: focus su looking forward e cash flow (sostenibilità finanziaria) e «vecchi indici»



Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti

Documento di ricerca



Luglio 2023

FONDAZIONE NAZIONALE COMMERCIALISTI

Il documento effettua una disamina aggiornata della normativa vigente relativa alla istituzione di assetti organizzativi, amministrativi e contabili per le imprese che operano in forma societaria o collettiva, nonché delle "misure" previste per gli imprenditori individuali.

La situazione AD OGGI di recepimento della CSRD

- Il **Decreto Legislativo 6 settembre 2024, n. 125**, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 212 del 10 settembre 2024, ha dato **attuazione della direttiva 2022/2464/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 14 dicembre 2022** (*Corporate Sustainability Reporting Directive*).
- Il decreto:
 - È entrato in vigore il 25/09/2024
 - Sancisce l'obbligo della rendicontazione di sostenibilità, individuale o consolidata, per società costituite secondo determinati modelli societari che siano imprese di grandi dimensioni, piccole e medie imprese quotate (con esclusione delle micro-imprese).
 - Provvede ad abrogare il d.lgs. 254/2016, riguardante la disciplina della dichiarazione di carattere non finanziario e implementativo della direttiva UE n. 2014/95.



DECRETO LEGISLATIVO 6 settembre 2024, n. 125

Attuazione della direttiva 2022/2464/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 14 dicembre 2022, recante modifica del regolamento 537/2014/UE, della direttiva 2004/109/CE, della direttiva 2006/43/CE e della direttiva 2013/34/UE per quanto riguarda la rendicontazione societaria di sostenibilità'. (24G00145) (GU Serie Generale n.212 del 10-09-2024)

note: [Entrata in vigore del provvedimento: 25/09/2024](#)

Articoli

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6
- 7
- 8
- 9
- 10
- 11
- 12
- 13

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

Visti gli articoli 76 e 87 della Costituzione;
Vista la legge 23 agosto 1988, n. 400, recante «Disciplina dell'attività di Governo e ordinamento della Presidenza del Consiglio dei ministri» e, in particolare, l'articolo 14;
Vista la legge 24 dicembre 2012, n. 234, recante «Norme generali sulla partecipazione dell'Italia alla formazione e all'attuazione della normativa e delle politiche dell'Unione europea» e, in particolare, gli articoli 31 e 32;

La situazione AD OGGI di recepimento della CSRD

Le principali novità (riassuntive per il revisore)

• Ambito di applicazione ed entrata in vigore

Art. 17 del Decreto:
Entrata in vigore

Applicazione	Soggetti obbligati
Esercizi aventi inizio il 1° gennaio 2024	<p>Art. 17, comma 1, lett. a) punti 1 e 2</p> <ul style="list-style-type: none"> • <u>imprese di grandi dimensioni che costituiscono enti di interesse pubblico</u> che, alla data di chiusura del bilancio, superano il numero medio di 500 dipendenti occupati durante l'esercizio; • <u>enti di interesse pubblico</u> ai sensi dell'art. 16, comma 1, del d.lgs. 39/2010, <u>che sono, altresì, società madri di un gruppo di grandi dimensioni</u> e che, su base consolidata, alla data di chiusura del bilancio superano il criterio del numero medio di 500 dipendenti occupati durante l'esercizio;
Esercizi aventi inizio il 1° gennaio 2025	<p>art. 17, comma 1, lett. b) punti 1 e 2</p> <ul style="list-style-type: none"> • imprese di grandi dimensioni diverse da quelle di cui al comma 1, lett. a), nu 1); • società madri diverse da quelle di cui al comma 1, lett. a), numero 2);
Esercizi aventi inizio il 1° gennaio 2026	<p>art. 17, comma 1, lett. c) punti 1, 2 e 3</p> <ul style="list-style-type: none"> • <u>piccole e medie imprese quotate</u>, a eccezione delle micro-imprese fermo restando quanto previsto dal comma 10 dell'art. 3²¹; • enti piccoli e non complessi, purché si tratti di imprese di grandi dimensioni o di piccole e medie imprese quotate e che non sono micro-imprese; • alle imprese di assicurazione captive, definite all'art. 13, punto 2), della direttiva 2009/138/CE, e alle imprese di riassicurazione captive di cui all'art. 13, punto 5), della citata direttiva, purché si tratti di imprese di grandi dimensioni od piccole e medie imprese quotate e che non sono micro-imprese.
Esercizi aventi inizio il 1° gennaio 2028	<p>art. 17, comma 2</p> <ul style="list-style-type: none"> • <u>imprese di Paesi terzi</u>²²

La situazione AD OGGI di recepimento della CSRD

Le principali novità (riassuntive per il revisore)

• Ambito di applicazione ed entrata in vigore

Tipo	Definizione
Micro-imprese	Società che alla data di chiusura del bilancio non abbiano superato, nel primo esercizio di attività o successivamente per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti: 1) totale dello stato patrimoniale: euro 450.000; 2) ricavi netti delle vendite e delle prestazioni: euro 900.000; 3) numero medio dei dipendenti occupati durante l'esercizio: 10.
Piccole e medie imprese quotate	Società con valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati italiani o dell'Unione europea che alla data di chiusura del bilancio, nel primo esercizio di attività o successivamente per due esercizi consecutivi, rientrino in almeno due degli intervalli di seguito indicati: 1) totale dello stato patrimoniale: superiore a euro 450.000 e inferiore a euro 25.000.000; 2) ricavi netti delle vendite e delle prestazioni: superiore a euro 900.000 e inferiore a euro 50.000.000; 3) numero medio dei dipendenti occupati durante l'esercizio: non inferiore a 11 e non superiore a 250.

Imprese di grandi dimensioni	Società che alla data di chiusura del bilancio abbiano superato, nel primo esercizio di attività o successivamente per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti: 1) totale dello stato patrimoniale: euro 25.000.000; 2) ricavi netti delle vendite e delle prestazioni: euro 50.000.000; 3) numero medio dei dipendenti occupati durante l'esercizio: 250.
Gruppi di grandi dimensioni	Gruppi composti da società madre e società figlie da includere nel bilancio consolidato e che, su base consolidata, alla data di chiusura del bilancio della società madre superano, nel primo esercizio di attività o successivamente per due esercizi consecutivi, i limiti numerici di almeno due dei tre criteri seguenti: 1) totale dello stato patrimoniale: euro 25.000.000; 2) ricavi netti delle vendite e delle prestazioni: euro 50.000.000; 3) numero medio dei dipendenti occupati durante l'esercizio: 250. <i>La verifica del superamento dei suddetti limiti numerici può essere effettuata su base aggregata senza effettuare le operazioni di consolidamento. In tale caso, i limiti numerici indicati ai numeri 1) e 2) sono maggiorati del 20%.</i>

Art. 1 del Decreto:
Definizioni

Iscrizione al Registro dei Revisori legali - Attestatori della rendicontazione di sostenibilità

Il Registro dei Revisori legali

Attestatori della rendicontazione di sostenibilità | Domanda di abilitazione

TUTORIAL

 <https://revisionelegale.rgs.mef.gov.it>

Chi può diventare «revisore della sostenibilità»?

Tutti i revisori legali iscritti nel Registro **in possesso di determinati requisiti** possono essere qualificati anche per lo svolgimento dell'incarico di attestazione della rendicontazione di sostenibilità **a seguito dell'adozione di un provvedimento di abilitazione da parte del MEF**



Possono chiedere l'abilitazione...

[Fase 1] | Dal 4 marzo 2025

I revisori iscritti **impiegati presso società di revisione con incarichi (ex DNF) di cui all'articolo 18, comma 1 del d.lgs. 125/2024** conferiti da parte di soggetti individuati all'articolo 17, comma 1, lettera a), del medesimo decreto legislativo **che hanno acquisito almeno cinque crediti formativi** nel solo 2024 o nel solo 2025 in materie caratterizzanti la rendicontazione e l'attestazione della sostenibilità entro la data di invio della domanda di abilitazione, da designare responsabili dell'incarico di attestazione della rendicontazione di sostenibilità relativa all'esercizio 2024.

Rif. normativi: **Circolare MEF n. 37/2024**

[Fase 2] | Dalla seconda metà del 2025

I revisori iscritti nel Registro entro la data del 1° gennaio 2026 che hanno acquisito **almeno cinque crediti formativi** nel solo 2024 o nel solo 2025 in materie caratterizzanti la rendicontazione e l'attestazione della sostenibilità entro la data di invio della domanda di abilitazione.

La data iniziale per l'invio delle domande della Fase 2 sarà indicata con Determina del MEF una volta concluse le implementazioni informatiche sul Portale Revisori.

Le domande trasmesse prima di tale data saranno considerate inammissibili.

Rif. normativi: **Art. 18, co. 4, d.lgs. 125/2024;**
Circolare MEF n. 37/2024

[Fase 3] | A regime dalla data indicata con Det. RGS

I revisori iscritti nel Registro a decorrere dal 2 gennaio 2026 in possesso dei requisiti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera d-bis) e 4, comma 3-ter del d.lgs. 39/2010, ovvero, aver svolto almeno **otto mesi di tirocinio** (anche disgiuntamente al periodo triennale per la revisione legale) e aver superato l'**esame integrativo** di idoneità per l'abilitazione allo svolgimento di incarichi di attestazione della rendicontazione di sostenibilità.



Ragioneria
Generale
dello Stato

La situazione AD OGGI di recepimento della CSRD

Le principali novità (riassuntive per il revisore)

- Assurance:

Il Decreto stabilisce che:

- la rendicontazione di sostenibilità deve essere oggetto di attestazione a cura di un revisore, il cosiddetto “revisore della sostenibilità”
- l’incarico del revisore è finalizzato ad acquisire un **livello di sicurezza limitato** (l’incarico sarà finalizzato ad acquisire un **livello di sicurezza ragionevole** → tale ipotesi sarà oggetto di una valutazione di fattibilità che la Commissione Europea condurrà nei primi anni di applicazione della normativa)

Art. 8 del Decreto: Attestazione sulla conformità della rendicontazione

Decreto Omnibus – ultimissimi aggiornamenti

LE PROPOSTE
PRINCIPALI

- **Firstly**, this current proposal aims to simplify the framework and reduce burden in the following ways:
 - The number of undertakings subject to mandatory sustainability reporting requirements would be reduced by about 80%, taking out of scope large undertakings with up to 1000 employees (i.e. some of the undertakings from the second wave and some of the undertakings from the first wave) and listed SMEs (i.e. all undertakings in the third wave). The reporting requirements would only apply to large undertakings with more than 1000 employees (i.e. undertakings that have more than 1000 employees and either a turnover above EUR 50 million or a balance sheet above EUR 25 million).
 - There would be no sector-specific reporting standards, so avoiding an increase in the number of prescribed datapoints that undertakings should report;
 - The possibility of moving from a requirement for limited assurance to reasonable assurance would be removed;
- **Secondly**, the Commission intends to adopt a delegated act to revise the first set of ESRS. The revision of the delegated act will substantially reduce the number of mandatory ESRS datapoints;
- **Thirdly**, the separate proposal made by the Commission in parallel to this proposal would postpone by two years the entry into application of the reporting requirements for the second wave (large undertakings that are not public interest entities and that have more than 500 employees, as well as large undertakings with up to 500 employees) and the third wave (listed SMEs, small and non-complex credit institutions, and captive insurance and reinsurance undertakings)

Decreto Omnibus – ultimissimi aggiornamenti



La Commissione Europea ha dato mandato a #EFRAG di supportare tecnicamente la semplificazione degli standard **ESRS**.

Le tempistiche sono ristrette: **l'obiettivo è rendere disponibile entro ottobre 2025 le semplificazioni richieste.**

Il contesto attuale è mutevole ma resta la consapevolezza che l'adozione di un approccio olistico all'attività d'impresa ne fa emergere il valore a beneficio del sistema, a prescindere da soglie e parametri di obbligatorietà.

Dear Mr. Jaspar, Dear Mr. de Cambourg,

Thank you for your letter of 12 February regarding the simplification of European sustainability reporting obligations and for sharing with us the memorandum you prepared summarising the views of the members of EFRAG's Sustainability Reporting Board (SRB) on this issue.

The European Commission is always grateful for suggestions as regards its work, in particular concerning the practical implementation and application of EU legislation. We aim to alleviate unnecessary administrative burdens while still meeting the core policy objectives of the European Green Deal. Simplification and burden reduction will be at the centre of the work of the Commission in this mandate.

As you will be aware, on 26 February the Commission adopted a first 'omnibus' package of proposals to simplify EU rules, boost competitiveness, and unlock additional investment capacity. You will also have seen that, as part of this initiative, we propose to adopt a delegated act to revise and simplify the existing European Sustainability Reporting Standards (ESRS). I greatly appreciate the public statement from the SRB expressing unanimous willingness to participate in the proposed simplification of ESRS.

In accordance with the provisions of the Accounting Directive, as amended by the Corporate Sustainability Reporting Directive, the Commission will take into consideration EFRAG's technical advice when adopting the proposed delegated act modifying ESRS. I would be grateful if you could initiate the process to develop such technical advice as soon as possible. EFRAG's technical advice should be guided by the relevant content of the explanatory memorandum accompanying the omnibus proposals and specifically by the following orientations:

Rendicontazione di sostenibilità volontaria: recentissimi aggiornamenti

Documento
Assirevi 260

**La rendicontazione di sostenibilità
VOLONTARIA va in un
DOCUMENTO SEPARATO rispetto
alla Relazione sulla Gestione**



In questo modo:

- 1) Si assicura conformità ai requisiti normativi della Relazione sulla gestione**
- 2) Si esplicita il carattere volontario della rendicontazione**
- 3) Si svincolano le tempistiche di predisposizione della rendicontazione di sostenibilità rispetto al bilancio d'esercizio**

Come anticipato, gli articoli 3 e 4 del D.Lgs. 125/2024 dispongono che le imprese obbligate alla rendicontazione di sostenibilità includano in un'apposita sezione della relazione sulla gestione le informazioni necessarie alla comprensione dell'impatto dell'impresa (o, nel caso della rendicontazione consolidata, del gruppo) sulle questioni di sostenibilità, nonché le informazioni necessarie alla comprensione del modo in cui le questioni di sostenibilità influiscono sull'andamento dell'impresa (o, nel caso della rendicontazione consolidata, del gruppo), sui suoi risultati e sulla sua situazione. Tale previsione si accompagna ad ulteriori aspetti di "connettività" richiamati in vari documenti⁸ emanati da *authorities* a livello europeo che intendono rafforzare il legame tra informativa finanziaria e non finanziaria.

D'altro canto, il D.Lgs. 125/2024 ha specificato i requisiti della CSRD precisando le informazioni di sostenibilità che obbligatoriamente devono essere incluse nella relazione sulla gestione.

Nel contesto della predisposizione su base volontaria dell'informativa di sostenibilità tali previsioni non risultano applicabili in quanto, come ricordato al precedente paragrafo 3.2., esse derivano da specifici requisiti della normativa europea. Si ritiene, pertanto, che tali informazioni di sostenibilità debbano essere incluse in un documento separato rispetto alla relazione sulla gestione. Tale impostazione garantirebbe la conformità ai requisiti normativi applicabili ai fini della predisposizione della relazione sulla gestione (per le società non soggette a CSRD), raggiungerebbe l'obiettivo di rendere maggiormente chiaro il carattere volontario della rendicontazione stessa e comporterebbe, inoltre, la possibilità di svincolare la tempistica di predisposizione della rendicontazione di sostenibilità da quella di predisposizione della relazione sulla gestione e del bilancio d'esercizio.

Documento di ricerca 262



Documento
Assirevi 262

Documento di Ricerca n. 262

**ASPETTI RELATIVI ALLA RELAZIONE DEL SOGGETTO
INCARICATO DELL'ESAME LIMITATO DELLA
RENDICONTAZIONE DI SOSTENIBILITÀ AI SENSI DEL
D.LGS. 125/2024 E RELATIVE ATTESTAZIONI DELLA DIREZIONE**

Il presente Documento di Ricerca ha lo scopo di fornire alle Associate indicazioni utili in relazione agli incarichi per l'attestazione della rendicontazione di sostenibilità predisposta ai sensi del Decreto Legislativo del 6 settembre 2024 n. 125 di recepimento della Direttiva 2022/2464/UE (*Corporate Sustainability Reporting Directive "CSRD"*).

In particolare, il presente Documento di Ricerca si sofferma su specifici aspetti delle relazioni del revisore sull'esame limitato della rendicontazione di sostenibilità individuale e consolidata, fornendo esempi delle possibili procedure da svolgere e che potranno essere indicate nell'ambito della sezione "Riepilogo del lavoro svolto", nonché un esempio di lettera di attestazione relativa ad incarichi di questa specie.

Il presente Documento di Ricerca sostituisce il Documento di Ricerca n. 254 (giugno 2023) che è, pertanto, superato.

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

REGOLE

Il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve applicare le regole contenute nel principio internazionale **ISAE 3000R** con riferimento ai seguenti aspetti specifici:

- **principi etici e di indipendenza**
- gestione della qualità
- **scetticismo professionale**
- **responsabilità** del revisore della rendicontazione di sostenibilità e del revisore legale incaricato della revisione legale del bilancio e relativo scambio di informazioni
- **procedure da svolgere** sulla rendicontazione di sostenibilità, ivi incluse quelle relative al processo di valutazione della rilevanza
- osservanza degli obblighi di informativa previsti dall'art. 8 del Regolamento Tassonomia
- attestazioni scritte
- **formazione delle proprie conclusioni** e contenuto della relazione di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità da emettere ai sensi dell'art. 14-bis del D.Lgs. 39/10 all'esito dello svolgimento dell'incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza limitato
- altri obblighi di comunicazione

Il nuovo Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)

CONSIDERAZIONE DEI RISCHI E RISPOSTE AI RISCHI

Nell'applicare la regola di cui al paragrafo 48L dell'ISAE 3000R il revisore della rendicontazione della sostenibilità deve:

- a) identificare le aree della rendicontazione di sostenibilità nelle quali è probabile che esista un rischio di errore significativo
- b) definire e svolgere le procedure per fronteggiare i rischi considerati nel precedente punto a) e per acquisire un'**assurance limitata** a supporto delle proprie conclusioni sulla conformità della rendicontazione di sostenibilità alle norme del Decreto che ne disciplinano i criteri di redazione.



IPSOA Scuola di formazione

MARCO ROSSI

PRO AUDIT S.R.L.

Partner



335-1201148



marco.rossi@proaudit.cloud



www.proaudit.cloud