

REVISIONE LEGALE



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Piacenza



CREMONA

ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

TERZA GIORNATA

Stefano Pizzutelli

11 marzo 2024

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

2

- **La valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività**
- *OIC 11:*
- L'articolo 2423-bis, comma 1, n. 1, del codice civile, prevede che la valutazione delle voci di bilancio sia fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività e quindi tenendo conto del fatto che l'azienda costituisce un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito. (paragrafo 21)

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

3

- Nella fase di preparazione del bilancio, la direzione aziendale deve effettuare una valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro, relativo a un periodo di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio.
- Nei casi in cui, a seguito di tale valutazione prospettica, siano identificate **significant uncertainties** in merito a tale capacità, nella nota integrativa dovranno essere chiaramente fornite **le informazioni relative ai fattori di rischio**, alle **assunzioni effettuate** e alle **incertezze identificate**, nonché ai **piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze**. Dovranno inoltre essere esplicitate le ragioni che qualificano come significative le incertezze esposte e le ricadute che esse possono avere sulla continuità aziendale.

(paragrafo 22)

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

4

- INCERTEZZA SIGNIFICATIVA?

(Principio di revisione 570):

- Esiste **un'incertezza significativa** quando
 - l'entità dell'impatto potenziale di eventi o circostanze
 - e la probabilità che essi si verifichino è tale che, a giudizio del revisore, si rende necessaria un'informativa appropriata sulla natura e sulle implicazioni di tale incertezza al fine di una corretta rappresentazione del bilancio, in presenza di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

5

- Ove la valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito porti la direzione aziendale a concludere che, nell'arco temporale futuro di riferimento, non vi sono ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, ma non si siano ancora accertate ai sensi dell'art. 2485 del codice civile cause di scioglimento di cui all'art. 2484 del codice civile,
 - la valutazione delle voci di bilancio è pur sempre fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività, **tenendo peraltro conto**, nell'applicazione dei principi di volta in volta rilevanti, **del limitato orizzonte temporale residuo.**

COME?

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

6

- la revisione della vita utile e del valore residuo delle immobilizzazioni materiali ed immateriali;
- la stima del valore recuperabile delle immobilizzazioni ai sensi dell'OIC 9 "Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali"
- 'esame dei contratti esistenti per la rilevazione di eventuali contratti onerosi ai sensi dell'OIC 31 "Fondi per rischi e oneri e Trattamento di Fine Rapporto". La limitatezza dell'orizzonte temporale di riferimento può infatti comportare che la durata degli impegni contrattuali in essere risulti superiore al periodo in cui questi contribuiscono alla generazione di benefici economici, facendo sì che i costi attesi risultino superiori ai benefici economici che si suppone saranno conseguiti;
- la valutazione della recuperabilità delle imposte anticipate ai sensi dell'OIC 25 "Imposte sul reddito", alla luce delle mutate prospettive aziendali.

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

7

- Quando viene accertata dagli amministratori una delle cause di scioglimento il bilancio d'esercizio è redatto senza la prospettiva della continuazione dell'attività, e si applicano i criteri di funzionamento, tenendo conto dell'ancor più ristretto orizzonte temporale.
- Ciò vale anche quando tale accertamento avviene tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di redazione del bilancio (VEDI OIC 29).

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

8

- *REMINDER: DISCIPLINA SPECIALE BILANCI 2019*
- Nella predisposizione dei bilanci il cui esercizio e' stato chiuso entro il 23 febbraio 2020 e non ancora approvati, la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attivita' di cui all'articolo 2423-bis, primo comma, numero 1), del codice civile e' effettuata non tenendo conto delle incertezze e degli effetti derivanti dai fatti successivi alla data di chiusura del bilancio.
- Le informazioni relative al presupposto della continuita' aziendale sono fornite nelle politiche contabili di cui all'articolo 2427, primo comma, numero 1), del codice civile. Restano ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella nota integrativa e alla relazione sulla gestione, comprese quelle relative ai rischi e alle incertezze concernenti gli eventi successivi, nonche' alla capacita' dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

- ***REMINDER: DISCIPLINA SPECIALE BILANCI 2020***
- Nella predisposizione del bilancio di esercizio in corso al 31 dicembre 2020, la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività di cui all'articolo 2423-bis, primo comma, numero 1), del codice civile può comunque essere effettuata sulla base delle risultanze dell'ultimo bilancio di esercizio chiuso entro il 23 febbraio 2020.
- Le informazioni relative al presupposto della continuità aziendale sono fornite nelle politiche contabili di cui all'articolo 2427, primo comma, numero 1), del codice civile anche mediante il richiamo delle risultanze del bilancio precedente. **Restano ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella nota integrativa** e alla relazione sulla gestione, comprese quelle relative ai rischi e alle incertezze derivanti dagli eventi successivi, nonché alla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito.

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

10

BILANCI 2020 - RIEPILOGO

- ***CONTINUITA' → SULLA BASE DELLE RISULTANZE DELL'ULTIMO BILANCIO CHIUSO AL 23/2/20 (BILANCIO AL 31/12/19)***
- ***INFORMAZIONI SULLA CONTINUITA' → RIMANDO AL BILANCIO 2019***
- ***IN RELAZIONE SULLA GESTIONE: INFORMAZIONI SU RISCHI ED INCERTEZZE***
- ***IN NOTA INTEGRATIVA: INFORMAZIONI SULLA CAPACITA' DELLA SOCIETA' DI CONTINUARE A COSTITUIRE UN COMPLESSO ECONOMICO FUNZIONANTE***

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

11

- **Presupposto della continuità aziendale**
- In base al presupposto della continuità aziendale, il bilancio è redatto assumendo che l'impresa operi e continui ad operare nel prevedibile futuro come un'entità in funzionamento.
- I bilanci redatti per scopi di carattere generale sono predisposti utilizzando il presupposto della continuità aziendale, a meno che la direzione intenda liquidare l'impresa o interromperne l'attività o non abbia alternative realistiche a tali scelte
- Quando l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è appropriato, le attività e le passività vengono contabilizzate in base al presupposto che l'impresa sarà in grado di realizzare le proprie attività e far fronte alle proprie passività durante il normale svolgimento dell'attività aziendale

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

12

- **Obiettivi del revisore :**
 - a) acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'utilizzo appropriato da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio e giungere ad una conclusione a tale riguardo;
 - b) concludere, sulla base degli elementi probativi acquisiti, se esista un'incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento;
 - c) formulare la relazione di revisione in conformità al principio.

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

13

- **Regole**
- Nello svolgere le procedure di valutazione del rischio (ISA 315) il revisore deve considerare se esistano **eventi o circostanze** che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Nel fare questo, egli deve stabilire se la direzione abbia già svolto una valutazione preliminare in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e
 - a) se e stata effettuata una tale valutazione, il revisore deve discutere con la direzione e stabilire se quest'ultima abbia individuato eventi o circostanze che, considerati singolarmente o nel loro complesso, possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, in tal caso, considerare i piani della direzione per affrontare tali eventi e circostanze;

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

14

- **Regole**

- Nello svolgere le procedure di valutazione del rischio (ISA 315) il revisore deve considerare se esistano **eventi o circostanze** che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Nel fare questo, egli deve stabilire se la direzione abbia già svolto una valutazione preliminare in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e

ovvero

b) se **non** è ancora stata effettuata una tale valutazione, il revisore deve discutere con la direzione su quali basi intenda utilizzare il presupposto della continuità aziendale e deve indagare presso la direzione se esistano eventi o circostanze che, considerati singolarmente o nel loro complesso, possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

15

- **Regole**
- **ATTENZIONE!**
- Per tutta la durata della revisione, il revisore deve prestare attenzione agli elementi probativi relativi a **eventi o circostanze** che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento
- **EVENTI E CIRCOSTANZE? (Linee guida ed altro materiale esplicativo)**
- **Indicatori finanziari**
- **Indicatori gestionali**
- **Altri indicatori**

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

16

- **EVENTI E CIRCOSTANZE? (Linee guida ed altro materiale esplicativo)**
- **Indicatori finanziari**
 - ❑ situazione di deficit patrimoniale o di capitale circolante netto negativo;
 - ❑ prestiti a scadenza fissa e prossimi alla scadenza senza che vi siano prospettive verosimili di rinnovo o di rimborso oppure eccessiva dipendenza da prestiti a breve termine per finanziare attività a lungo termine;
 - ❑ indizi di cessazione del sostegno finanziario da parte dei creditori;
 - ❑ bilanci storici o prospettici che mostrano flussi di cassa negativi;
 - ❑ principali indici economico-finanziari negativi;

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

17

- **EVENTI E CIRCOSTANZE? (Linee guida ed altro materiale esplicativo)**
- **Indicatori finanziari**
 - ❑ consistenti perdite operative o significative perdite di valore delle attività utilizzate per generare i flussi di cassa;
 - ❑ difficoltà nel pagamento di dividendi arretrati o discontinuità nella distribuzione di dividendi;
 - ❑ incapacità di pagare i debiti alla scadenza;
 - ❑ incapacità di rispettare le clausole contrattuali dei prestiti;
 - ❑ cambiamento delle forme di pagamento concesse dai fornitori, dalla condizione “a credito” alla condizione “pagamento alla consegna”
 - ❑ incapacità di ottenere finanziamenti per lo sviluppo di nuovi prodotti ovvero per altri investimenti necessari.

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

18

- **EVENTI E CIRCOSTANZE? (Linee guida ed altro materiale esplicativo)**
- **Indicatori gestionali**
 - ❑ intenzione della direzione di liquidare l'impresa o di cessare le attività;
 - ❑ perdita di membri della direzione con responsabilità strategiche senza una loro sostituzione;
 - ❑ perdita di mercati fondamentali, di clienti chiave, di contratti di distribuzione, di concessioni o di fornitori importanti;
 - ❑ difficoltà con il personale;
 - ❑ scarsità nell'approvvigionamento di forniture importanti;
 - ❑ comparsa di concorrenti di grande successo.

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

19

EVENTI E CIRCOSTANZE? (Linee guida ed altro materiale esplicativo)

• **Altri indicatori**

- ❑ capitale ridotto al di sotto dei limiti legali o non conformità del capitale ad altre norme di legge, come i requisiti di solvibilità o liquidità per gli istituti finanziari (*sterilizzata per i bilanci 2020, 2021 e 2022*);
- ❑ procedimenti legali o regolamentari in corso che, in caso di soccombenza, possono comportare richieste di risarcimento cui l'impresa probabilmente non è in grado di far fronte;
- ❑ modifiche di leggi o regolamenti o delle politiche governative che si presume possano influenzare negativamente l'impresa;
- ❑ eventi catastrofici contro i quali non è stata stipulata una polizza assicurativa ovvero contro i quali è stata stipulata una polizza assicurativa con massimali insufficienti.
- ❑ scarsità nell'approvvigionamento di forniture importanti;
- ❑ comparsa di concorrenti di grande successo.

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

20

- **EVENTI E CIRCOSTANZE? (Linee guida ed altro materiale esplicativo)**
- **Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori**
- Le dimensioni di un'impresa possono influire sulla sua capacità di resistere a condizioni avverse.
 - DA UNA PARTE: Le imprese di dimensioni minori possono essere in grado di reagire rapidamente in modo da sfruttare le opportunità ma possono mancare di fondi per sostenere le attività.
- **DALL'ALTRA:** Tra le condizioni particolarmente significative per le imprese di dimensioni minori vi è il rischio che le banche e altri finanziatori possano cessare di sostenere l'impresa, così come la possibile perdita di un importante fornitore o cliente, di una figura chiave nell'ambito del personale dipendente, ovvero del diritto a svolgere la propria attività garantito da una concessione, da un contratto di distribuzione o da altro contratto.

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

21

- **Regole**
- **Il revisore deve valutare a sua volta la valutazione della Direzione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento**
- *Orizzonte temporale?*
- Nell'apprezzare la valutazione della direzione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, il revisore deve coprire lo stesso periodo considerato dalla direzione nell'effettuare la propria valutazione, come richiesto dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ovvero da leggi o regolamenti qualora questi specifichino un periodo più lungo.
- Se la valutazione della direzione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento copre un periodo inferiore ai dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio (ISA 560) il revisore deve richiedere alla direzione di estendere la sua valutazione ad un periodo di almeno **dodici mesi** a partire da quella data.

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

22

- **Regole**
- Se sono stati identificati eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla continuità, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se esista o meno un'incertezza significativa relativa a tali eventi o circostanze mediante lo svolgimento di **procedure di revisione aggiuntive**, inclusa la considerazione dei fattori attenuanti

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

23

- **Regole**

- Le **procedure di revisione aggiuntive**, devono includere:

- ❑ la richiesta alla direzione di effettuare una valutazione in merito alla continuità, laddove la direzione non vi abbia già provveduto;
- ❑ la valutazione dei piani d'azione futuri della direzione connessi alla sua valutazione della continuità aziendale, della misura in cui la realizzazione di tali piani possa migliorare la situazione e se tali piani siano attuabili nelle specifiche circostanze
- ❑ ove l'impresa abbia predisposto una previsione dei flussi di cassa e l'analisi della previsione rappresenti un fattore significativo occorre valutare l'attendibilità dei dati sottostanti utilizzati per predisporre la previsione dei flussi di cassa e stabilire se le assunzioni sottostanti a tale previsione siano adeguatamente supportate;

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

24

- **Regole**
- Tali **procedure di revisione aggiuntive**, devono includere:
 - ❑ la considerazione se, successivamente alla data in cui la direzione ha effettuato la propria valutazione in merito alla continuità, si siano resi disponibili ulteriori fatti o informazioni;
 - ❑ la richiesta di **attestazioni scritte** alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance, relative ai piani d'azione futuri ed alla loro fattibilità.

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

25

- **Regole → Conclusioni**
- Il revisore deve valutare se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'appropriato utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio e deve giungere ad una conclusione a tale riguardo.
- Sulla base degli elementi probativi acquisiti, il revisore deve concludere se, a suo giudizio, esista un'incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che, considerati singolarmente o nel loro complesso, possano far sorgere dubbi significativi sulla continuità

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

26

- **Regole → Conclusioni**

Se il revisore conclude che l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale da parte della direzione è appropriato alle circostanze ma esiste un'incertezza significativa, egli deve stabilire se il bilancio:

- ❑ fornisca **un'informativa adeguata** degli eventi o delle circostanze principali che possono far sorgere dubbi significativi sulla continuità, nonché dei piani della direzione per far fronte a tali eventi o circostanze;
- ❑ evidenzi chiaramente che esiste un'incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla continuità e, di conseguenza, che la stessa può non essere in grado di realizzare le proprie attività e far fronte alle proprie passività nel normale svolgimento dell'attività aziendale.

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

27

- **Regole → Conclusioni**
- *Rifiuto della direzione di effettuare o estendere la propria valutazione ?*
- Se la direzione, a seguito della richiesta da parte del revisore, si rifiuta di effettuare o di estendere la propria valutazione, il revisore deve considerarne gli effetti sulla propria relazione.
- Se la direzione si rifiuta di farlo, può essere appropriato formulare nella relazione di revisione un giudizio con rilievi ovvero dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio, dal momento che il revisore può non avere la possibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio, ad esempio elementi probativi sull'esistenza di piani che la direzione ha messo in atto ovvero di altri fattori attenuanti

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

28

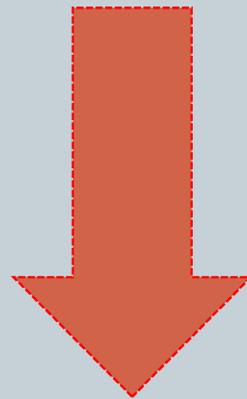
Regole → Conclusioni

- Esiste **un'incertezza significativa** quando
 - l'entità dell'impatto potenziale di eventi o circostanze
 - e la probabilità che essi si verifichino è tale che, a giudizio del revisore, si rende necessaria un'informativa appropriata sulla natura e sulle implicazioni di tale incertezza al fine di una corretta rappresentazione del bilancio, in presenza di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

29

INCERTEZZA SIGNIFICATIVA



ADEGUATA INFORMATIVA

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

30

- **ART. 14, SECONDO COMMA LETTERA F)
D.LGS. 39/2010**
- **All'interno del giudizio di revisione:**
- ***una dichiarazione su eventuali incertezze significative relative a eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacita' della societa' sottoposta a revisione di mantenere la continuita' aziendale;***

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

31

- **Ipotesi 1: Non sussistono incertezze significative**

Nel caso in cui il revisore non abbia rilievi sulla continuità aziendale e non sussistano incertezze significative, nella relazione di revisione non va inserita alcuna indicazione specifica.

Potrebbe eventualmente essere inserito un paragrafo simile:

Assenza di incertezza significativa relativa alla continuità aziendale

In ossequio all'art. 14, secondo comma, lettera f) del D. Lgs. 39/2010, evidenzio come non sussistano incertezze significative relative a eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità della società sottoposta a revisione di mantenere la continuità aziendale.

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

32

- ***Ipotesi 2: Utilizzo inappropriato del presupposto della continuità aziendale***
- Se il bilancio è stato redatto nella prospettiva della continuità aziendale ma, a giudizio del revisore, l'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio è inappropriato, egli deve esprimere un **giudizio negativo**
- **Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale**
- *Mi riporto a quanto indicato nella sezione “Elementi alla base del giudizio negativo” per quel che concerne l'incertezza significativa relativa alla continuità aziendale*

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

33

- ***Ipotesi 3: Utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale in presenza di un'incertezza significativa***

- Sub ipotesi 3.1 - Presenza di un'informativa adeguata sull'incertezza significativa:

Se il bilancio presenta un'informativa adeguata sull'incertezza significativa, il revisore deve esprimere un giudizio senza modifica e la relazione di revisione deve includere una sezione separata dal titolo "Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale" al fine di:

- **a)** richiamare l'attenzione sull'informativa resa in bilancio in cui sono descritti i seguenti aspetti: sussistenza di piani della direzione per far fronte a tali eventi o circostanze; esistenza di un'incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, di conseguenza, che la stessa può non essere in grado di realizzare le proprie attività e far fronte alle proprie passività nel normale svolgimento dell'attività aziendale;

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

34

- **Ipotesi 3: Utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale in presenza di un'incertezza significativa**
- Sub ipotesi 3.1 - Presenza di un'informativa adeguata sull'incertezza significativa:

Se il bilancio presenta un'informativa adeguata sull'incertezza significativa, il revisore deve esprimere un giudizio senza modifica e la relazione di revisione deve includere una sezione separata dal titolo "Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale" al fine di:

- **b) dichiarare che tali eventi o circostanze indicano l'esistenza di un'incertezza significativa che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e che il giudizio espresso dal revisore, per quanto concerne tale aspetto, è un giudizio senza modifica**

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

35

- **Ipotesi 3: Utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale in presenza di un'incertezza significativa**
- Sub ipotesi 3.1 - Presenza di un'informativa adeguata sull'incertezza significativa:
PARAGRAFO
- **Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale**

Anche ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera f) del D.Lgs. 39/2010, richiamo l'attenzione in merito alla circostanza descritta nel bilancio in connessione alla sussistenza di un'incertezza significativa che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, in conseguenza dei seguenti eventi e delle seguenti circostanze: [inserire gli eventi e le circostanze];

Tali eventi e tali circostanze indicano l'esistenza di un'incertezza significativa che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Sussistono comunque piani della direzione che _____ .

In bilancio viene data comunque un'informativa adeguata in merito a detta incertezza significativa e quindi il giudizio espresso è un giudizio senza modifica.

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

36

- ***Quindi:***
- ***Incertezza significativa **ma** adeguata informativa:***

Giudizio senza modifica

+

Richiamo di informativa

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

37

- ***Ipotesi 3: Utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale in presenza di un'incertezza significativa***

- Sub ipotesi 3.2 – Assenza di un'informativa adeguata sull'incertezza significativa:

Se il bilancio non presenta un'informativa adeguata sull'incertezza significativa, il revisore deve:

- a) esprimere un giudizio con rilievi, ovvero un giudizio negativo, **secondo le circostanze**, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705;
- b) nella sezione della relazione di revisione “Elementi alla base del giudizio con rilievi (o negativo)”, dichiarare che esiste un'incertezza significativa che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e che il bilancio non fornisce un'informativa adeguata su tale aspetto.

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

38

Quindi:

***Incertezza significativa **senza** adeguata
informativa:***

Giudizio con rilievi

o

Giudizio negativo

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

39

- ***Ipotesi 4 – Dichiarazione di impossibilità di esprimere il giudizio***
- In situazioni caratterizzate da molteplici incertezze significative per il bilancio nel suo complesso, il revisore può considerare appropriato, in casi estremamente rari, dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio, in base al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.
- In tal caso, il revisore, nel dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio, indica anche quanto richiesto dall'art. 14, co. 2, lettera f), del Decreto stesso.

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

40

- **Dichiarazione su eventuali incertezze significative**
- 23(I).Le dichiarazioni di cui ai paragrafi 22 b), 23 b) e A33(I) del presente principio di revisione soddisfano quanto richiesto dall'art. 14, co. 2, lett. f), del D.Lgs. 39/10
- *(quindi le dichiarazioni di cui alle quattro ipotesi rispondono alla richiesta della normativa specifica)*

PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 570

41

- **CONTINUITA' AZIENDALE E SCETTICISMO PROFESSIONALE**

- ***Art. 9 commi 2 e 3 D.Lgs. 39/2010***

- Il revisore legale o la società di revisione legale che effettua la revisione legale dei conti esercita nel corso dell'intera revisione lo **scetticismo professionale**, riconoscendo la possibilità che si verifichi un errore significativo attribuibile a fatti o comportamenti che sottintendono irregolarità, compresi frodi o errori

Il revisore legale esercita lo scetticismo professionale in particolare durante la revisione delle stime fornite dalla direzione riguardanti:

- il fair value (valore equo),
- la riduzione di valore delle attività,
- gli accantonamenti,
- i flussi di cassa futuri
- **la capacità dell'impresa di continuare come un'entità in funzionamento.**

PAUSA

La relazione di revisione

43

- **Art. 14 D.Lgs 39/2010**

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

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

La relazione di revisione

- **Art. 14 D.Lgs 39/2010**

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

- d) eventuali richiami di informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi;
- e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformita' alle norme di legge. Il giudizio contiene altresì una dichiarazione rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione legale, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione, nel qual caso sono fornite indicazioni sulla natura di tali errori;

La relazione di revisione

45

- **Art. 14 D.Lgs 39/2010**

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

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

La relazione di revisione

46

- **Art. 14 D.Lgs 39/2010**

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

- *Nuovo comma 3 bis*

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

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

47

ISA 700: Relazione di revisione

ISA 705: Modifiche al giudizio

ISA 706: Richiami di informativa e altri aspetti

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

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

48

Ai fini della formazione di tale giudizio, il revisore deve concludere se egli abbia acquisito una ragionevole sicurezza sul fatto che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi ovvero a comportamenti o eventi non intenzionali.

Tale conclusione complessiva deve tenere conto:

- A) della conclusione del revisore in merito al fatto se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330;
- B) della conclusione del revisore in merito al fatto se gli errori non corretti, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi, in conformità al principio di revisione internazionale

E poi dei seguenti aspetti:

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

49

l aspetto

Il revisore deve valutare se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Tale valutazione deve includere la considerazione degli aspetti qualitativi delle prassi contabili dell'impresa, inclusi gli indicatori di possibili ingerenze nelle valutazioni della direzione

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

50

Quindi →

In particolare, il revisore deve valutare se, alla luce delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile:

- a) il bilancio esponga adeguatamente i principi contabili significativi scelti e applicati;
- b) i principi contabili scelti e applicati siano coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e siano appropriati;
- c) le stime contabili effettuate dalla direzione siano ragionevoli;

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

51

Quindi →

In particolare, il revisore deve valutare se, alla luce delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile:

- d) le informazioni presentate in bilancio siano pertinenti, attendibili, comparabili e comprensibili;
- e) il bilancio fornisca un'informativa adeguata che consenta ai potenziali utilizzatori di comprendere l'effetto delle operazioni e degli eventi significativi sulle informazioni fornite in bilancio;
- f) la terminologia utilizzata in bilancio, inclusa l'intestazione di ciascun prospetto di bilancio, sia appropriata.

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

52

- **TIPOLOGIE DI GIUDIZIO**
- Il revisore deve esprimere un giudizio **senza modifica** nel caso in cui concluda che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

53

- **TIPOLOGIE DI GIUDIZIO**

Giudizio con modifica se il revisore:

- ❑ concluda che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi;

ovvero

- ❑ non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi,

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

54

- **TIPOLOGIE DI GIUDIZIO**

Qualora il bilancio redatto in conformità alle disposizioni di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione non fornisca tale rappresentazione, il revisore deve discutere la questione con la direzione e, a seconda delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e del modo in cui viene risolta tale questione, deve stabilire se sia necessario esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

55

- **CONTENUTO DELLA RELAZIONE**
DESTINATARIO

La relazione di revisione deve indicare il destinatario, come appropriato, in base alle circostanze dell'incarico.

22(I). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, i destinatari della relazione di revisione sono rappresentati dai soggetti che hanno conferito l'incarico ai sensi di tale disposizione normativa:

→ **gli azionisti/soci della società.**

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

56

• CONTENUTO DELLA RELAZIONE

GIUDIZIO DEL REVISORE

- La prima sezione della relazione di revisione deve includere il giudizio del revisore e deve essere intitolata "Giudizio" e deve:
 - a) identificare l'impresa il cui bilancio è stato oggetto di revisione contabile;
 - b) dichiarare che il bilancio è stato oggetto di revisione contabile;
 - c) identificare l'intestazione di ciascun prospetto che costituisce il bilancio;
 - d) fare riferimento alle note che includono anche la sintesi dei più significativi principi contabili applicati;
 - e) specificare la data o il periodo amministrativo di riferimento per ciascun prospetto che costituisce il bilancio.

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

57

- **CONTENUTO DELLA RELAZIONE**

GIUDIZIO DEL REVISORE

- Qualora il giudizio sia espresso per un incarico ai sensi del D.Lgs. 39/2010 e sia senza modifica, il giudizio deve essere il seguente:
- **A nostro giudizio, il bilancio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione**

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

58

- **CONTENUTO DELLA RELAZIONE**
- **ELEMENTI ALLA BASE DEL GIUDIZIO**

In tale sezione il revisore dichiara

- a) dichiara che la revisione contabile è stata svolta in conformità ai principi di revisione internazionali [**in conformità ai “principi di revisione internazionali (ISA Italia)”**]
- b) fa riferimento alla sezione della relazione di revisione che descrive le responsabilità del revisore stabilite dai principi di revisione internazionali;

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

59

- **CONTENUTO DELLA RELAZIONE**
- **ELEMENTI ALLA BASE DEL GIUDIZIO**

In tale sezione il revisore

c) include una dichiarazione che il revisore è indipendente dall'impresa in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile.

La dichiarazione deve identificare l'ordinamento giuridico di origine delle norme e dei principi in materia di etica e di indipendenza applicabili

d) dichiara se il revisore ritiene di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati sui cui basare il proprio giudizio.

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

60

- **CONTENUTO DELLA RELAZIONE**
- Continuità aziendale
- Il revisore deve emettere la relazione di revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.570

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

61

- **CONTENUTO DELLA RELAZIONE**
- **Paragrafo” RESPONSABILITA’ PER IL BILANCIO”**

La relazione di revisione deve includere una sezione dal titolo “Responsabilità della direzione per il bilancio”.

In Italia ordinariamente la responsabilità è degli amministratori e la sezione si intitola “Responsabilità degli amministratori [dei componenti del consiglio di gestione] per il bilancio”

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

62

- **CONTENUTO DELLA RELAZIONE**
- **Quali sono le responsabilità degli amministratori?**
 - a) per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, e per quella parte del controllo interno che essa ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

63

- **CONTENUTO DELLA RELAZIONE**

- **Quali sono le responsabilità degli amministratori?**

b) per la valutazione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, nella redazione del bilancio, per l'utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale, nonché per una adeguata informativa sugli aspetti riguardanti la continuità aziendale.

La spiegazione della responsabilità della direzione per tale valutazione deve includere una descrizione di quando l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale sia appropriato

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

64

- CONTENUTO DELLA RELAZIONE
- Quali sono le responsabilità degli amministratori?
- **Redazione di un bilancio conforme alla legge**
- **Controllo interno per consentire un bilancio privo di errori**
- **Verifica continuità aziendale**

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

65

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

Tale sezione della relazione di revisione deve:

a) dichiarare che gli obiettivi del revisore sono:

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

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

66

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

Tale sezione della relazione di revisione deve:

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

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

67

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

Tale sezione della relazione di revisione deve:

- c) dichiarare che gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e, alternativamente:
 - (i) Dichiarare che essi sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio
 - (ii) fornire una definizione o una descrizione della significatività in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

68

- **CONTENUTO DELLA RELAZIONE**

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

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

69

- **ESEMPIO DI RELAZIONE (CNDCEC per il 2022)**

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

Agli azionisti della XYZ S.p.A.

- **Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio**

- **Giudizio**

- Abbiamo [Ho] svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Società XYZ S.p.A. [S.r.l.], costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 2022, dal conto economico e dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

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

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

70

- **ESEMPIO DI RELAZIONE (CNDCEC)**

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

- ***Elementi alla base del giudizio***

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

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

71

- **ESEMPIO DI RELAZIONE (CNDCEC)**

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

- ***Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale [sindaco unico] per il bilancio d'esercizio***

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

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

72

- **ESEMPIO DI RELAZIONE (CNDCEC)**

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

- ***Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale [sindaco unico] per il bilancio d'esercizio***

- Gli Amministratori sono responsabili per la valutazione della capacità della società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, nella redazione del bilancio d'esercizio, per l'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale, nonché per una adeguata informativa in materia. Gli Amministratori utilizzano il presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio d'esercizio a meno che abbiano valutato che sussistono le condizioni per la liquidazione della società o per l'interruzione dell'attività o non abbiano alternative realistiche a tali scelte.

- Il Collegio Sindacale [*Sindaco unico*] ha la responsabilità della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria della società.

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

73

- **ESEMPIO DI RELAZIONE (CNDCEC)**

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

- ***Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio d'esercizio.***

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

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

74

- **ESEMPIO DI RELAZIONE (CNDCEC)**

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE AI SENSI

DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39

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

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

75

- **ESEMPIO DI RELAZIONE (CNDCEC)**

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

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

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

76

- **ESEMPIO DI RELAZIONE (CNDCEC)**

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE AI SENSI

DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39

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

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

77

- **ESEMPIO DI RELAZIONE (CNDCEC)**

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

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

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

78

- **ESEMPIO DI RELAZIONE (CNDCEC)**

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

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

- Gli amministratori della XYZ S.p.A /S.r.l. sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della XYZ S.p.A/S.r.l. al 31 dicembre 20**, incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge.
- Abbiamo [ho] svolto le procedure indicate nel principio di revisione SA Italia n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della XYZ S.p.A/S.r.l. al 31 dicembre 20** e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.
- A nostro [mio] giudizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della XYZ S.p.A./S.r.l. al 31 dicembre 201** ed è redatta in conformità alle norme di legge.
- Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, comma 2, lett. e), del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non abbiamo [ho] nulla da riportare.

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

79

- **ESEMPIO DI RELAZIONE (Nuovo principio 700 – non EIP)**

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

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Società ABC S.p.A. (la Società) costituito dallo stato patrimoniale al [gg][mm][aa], dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

A [mio][nostro] giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

80

- **ESEMPIO DI RELAZIONE (Nuovo principio 700 – non EIP)**

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

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Elementi alla base del giudizio

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Le [mie][nostre] responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione *Responsabilità [del revisore][della società di revisione]* per la revisione contabile del bilancio d'esercizio della presente relazione.

[Sono indipendente][Siamo indipendenti] rispetto alla Società in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio.

[Ritengo][Riteniamo] di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio.

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

81

- **ESEMPIO DI RELAZIONE (Nuovo principio 700 – non EIP)**

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

- **Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio d'esercizio**

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

Gli amministratori sono responsabili per la valutazione della capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, nella redazione del bilancio d'esercizio, per l'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale, nonché per una adeguata informativa in materia. Gli amministratori utilizzano il presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio d'esercizio a meno che abbiano valutato che sussistono le condizioni per la liquidazione della Società o per l'interruzione dell'attività o non abbiano alternative realistiche a tali scelte.

Il collegio sindacale ha la responsabilità della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria della Società.

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

82

- **ESEMPIO DI RELAZIONE (Nuovo principio 700 – non EIP)**

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

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

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

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

83

- **ESEMPIO DI RELAZIONE (Nuovo principio 700 – non EIP)**

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE AI SENSI

DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39

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

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

La relazione di revisione – ISA 705 (nuova versione)

84

Oggetto:

- Il principio di revisione internazionale n. 705 tratta:
 - della **responsabilità del revisore** per la **formazione del giudizio sul bilancio nel caso in cui il revisore concluda che sia necessaria una modifica al suo giudizio sul bilancio;**
 - della **forma e del contenuto** della relazione del revisore nel caso in cui il revisore esprima un giudizio **con modifica.**

La relazione di revisione – ISA 705 (nuova versione)

85

Obiettivo

L'obiettivo del revisore è quello di esprimere in modo chiaro un giudizio appropriato con modifica sul bilancio, necessario quando:

- a) il revisore conclude che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi;

ovvero

- b) non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi.

La relazione di revisione – ISA 705 (nuova versione)

86

- **TRE tipologie di giudizi con modifica**
 - a) **giudizio con rilievi;**
 - b) **giudizio negativo;**
 - b) **dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.**

La relazione di revisione – ISA 705 (nuova versione)

87

La decisione su quale tipologia di giudizio con modifica sia appropriata dipende:

- a) **dalla natura dell'aspetto che dà origine alla modifica** (se il bilancio è significativamente errato oppure possa esserlo, nel caso di impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati);
- b) dal giudizio professionale del revisore in merito alla **pervasività degli effetti** o dei **possibili effetti** dell'aspetto sul bilancio.

La relazione di revisione – ISA 705 (nuova versione)

88

- **giudizio con rilievi** laddove:
 - a) avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, concluda che **gli errori**, singolarmente o nel loro insieme, **siano significativi, ma non pervasivi**, per il bilancio; ovvero
 - b) non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio, ma concluda che i **possibili effetti** sul bilancio degli **eventuali errori** non individuati **potrebbero essere significativi ma non pervasivi**.

La relazione di revisione – ISA 705 (nuova versione)

89

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

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

La relazione di revisione – ISA 705 (nuova versione)

90

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

La relazione di revisione – ISA 705 (nuova versione)

91

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

La relazione di revisione – ISA 705 (nuova versione)

92

- Laddove il revisore esprima un giudizio con modifica, egli deve intitolare la sezione contenente il giudizio “Giudizio con rilievi”, “Giudizio negativo” o “Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio”, come appropriato

La relazione di revisione – ISA 705 (nuova versione)

93

Giudizio con rilievi

Se il revisore esprime un giudizio con rilievi in ragione di un errore significativo presente in bilancio, egli deve dichiarare che, a suo giudizio, ad eccezione degli effetti dell'aspetto (degli aspetti) descritto (descritti) nella sezione “Elementi alla base del giudizio con rilievi”, il bilancio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della [...] in conformità al [quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile];

La relazione di revisione – ISA 705 (nuova versione)

94

Giudizio negativo

Laddove il revisore esprima un giudizio negativo, egli deve dichiarare che, a suo giudizio, a causa della rilevanza dell'aspetto (degli aspetti) descritto (descritti) nella sezione “Elementi alla base del giudizio negativo”, il bilancio non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della [...] in conformità al [quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile]

La relazione di revisione – ISA 705 (nuova versione)

95

Impossibilità di esprimere un giudizio

Laddove il revisore dichiara l'impossibilità di esprimere un giudizio per il fatto che non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, egli deve:

- a) dichiarare che non esprime un giudizio sul bilancio;
- b) dichiarare che, a causa della rilevanza dell'aspetto (degli aspetti) descritto (descritti) nella sezione "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio sul bilancio;
- c) rettificare la dichiarazione di cui al paragrafo 24 b) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, che indica che il bilancio è stato oggetto di revisione contabile, dichiarando che il revisore è stato incaricato di svolgere la revisione contabile del bilancio.

La relazione di revisione – ISA 705 (nuova versione)

96

Impossibilità di esprimere un giudizio

L'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati (anche come limitazione alle procedure di revisione) può derivare da:

- ❑ circostanze fuori dal controllo dell'impresa (ad es.: distruzione delle registrazioni contabili; sequestro della documentazione)
- ❑ circostanze relative alla natura o alla tempistica del lavoro del revisore (ad es.: mancato arrivo dei dati di una collegata in relazione alla quale si utilizzi il metodo del patrimonio netto; impossibilità di presenziare all'inventario fisico)
- ❑ limitazioni imposte dalla direzione (ad es.: la direzione impedisce al revisore di partecipare all'inventario fisico; la direzione impedisce al revisore di chiedere conferme esterne dei saldi)

La relazione di revisione – ISA 705 (nuova versione)

97

Laddove il revisore esprima un giudizio con modifica sul bilancio, egli deve:

- a) rettificare il titolo “Elementi alla base del giudizio” in “Elementi alla base del giudizio con rilievi,” “Elementi alla base del giudizio negativo,” o “Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio,” come appropriato;
- b) includere in tale sezione una descrizione dell'aspetto che ha dato origine alla modifica.

La relazione di revisione – ISA 705 (nuova versione)

98

- Qualora un bilancio contenga un errore significativo che attiene specifici importi di bilancio (inclusi quelli presenti nell'informativa di bilancio), il revisore deve includere nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica del giudizio **una descrizione ed una quantificazione degli effetti economici, patrimoniali e finanziari dell'errore, ove ciò risulti fattibile.**
- Qualora non sia fattibile quantificare tali effetti, il revisore deve dichiarare tale circostanza nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica del giudizio.

La relazione di revisione – ISA 705 (nuova versione)

99

- Qualora il bilancio contenga un errore significativo che attiene alle informazioni di natura descrittiva, il revisore deve includere, nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica del giudizio, una spiegazione sui motivi per cui le informazioni di bilancio sono errate.

La relazione di revisione – ISA 706 (nuova versione)

100

Oggetto

- L'ISA n. 706 tratta delle comunicazioni che il revisore inserisce nella relazione di revisione qualora egli consideri necessario **richiamare l'attenzione** degli utilizzatori:
 - su uno o più aspetti ***presentati o oggetto di informativa nel bilancio*** che rivestano un'importanza tale da risultare fondamentali per la comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori;
 - su uno o più aspetti, ***diversi da quelli presentati o oggetto di informativa nel bilancio***, che sono rilevanti ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione

La relazione di revisione – ISA 706 (nuova versione)

101

- **Richiamo di informativa –**

Un paragrafo inserito nella relazione di revisione che fa riferimento ad un aspetto ***appropriatamente presentato o oggetto di informativa nel bilancio*** che, secondo il giudizio professionale del revisore, riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori.

La relazione di revisione – ISA 706 (nuova versione)

102

- Qualora il revisore consideri necessario richiamare l'attenzione degli utilizzatori su un **aspetto presentato o oggetto di informativa nel bilancio** che, secondo il suo giudizio professionale, riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori, egli deve inserire nella relazione di revisione **un richiamo d'informativa**, a condizione che egli abbia acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati che tale aspetto non sia significativamente errato nel bilancio.
- Il richiamo d'informativa deve riferirsi unicamente a informazioni presentate o oggetto di informativa nel bilancio; non ha la funzione di sanare carenze informative.

La relazione di revisione – ISA 706 (nuova versione)

103

- Se il revisore inserisce un richiamo d’informativa nella relazione di revisione, egli deve:
 - a) inserirlo nella relazione di revisione ***immediatamente dopo il paragrafo contenente il giudizio***;
 - b) utilizzare il titolo “***Richiamo di informativa***” o altro titolo appropriato;
 - c) inserire nel richiamo d’informativa un ***chiaro riferimento all’aspetto da evidenziare*** e alla collocazione delle informazioni pertinenti che illustrano compiutamente tale aspetto all’interno del bilancio;
 - d) indicare che, con riferimento all’aspetto evidenziato, **il giudizio del revisore non è espresso con modifica** (*è quindi un giudizio senza modifica*)

La relazione di revisione – ISA 706 (nuova versione)

104

- **Attenzione!**

Un ***richiamo d’informativa*** non sostituisce:

- a) l’espressione da parte del revisore di un giudizio con rilievi o di un giudizio negativo, o la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, ove richiesto dalle circostanze di uno specifico incarico; ovvero
- b) l’informativa nel bilancio che la direzione è tenuta a predisporre in base al quadro normativo sull’informativa finanziaria applicabile

La relazione di revisione – ISA 706 (nuova versione)

105

Esempi di circostanze in cui il revisore può considerare necessario inserire un richiamo d'informativa sono:

- ❖ un'incertezza relativa all'esito futuro di controversie di natura eccezionale o di azioni da parte di autorità di vigilanza;
- ❖ l'applicazione anticipata (ove consentito) rispetto alla data di entrata in vigore, di un nuovo principio contabile (per esempio, un nuovo IFRS) che abbia *un effetto pervasivo* sul bilancio;
- ❖ un grave accadimento che abbia o abbia avuto o continui ad avere un effetto significativo sulla situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa.

La relazione di revisione – ISA 706 (nuova versione)

106

- Esempi di richiami di informativa:
 - modifiche statutarie
 - operazioni societarie straordinarie
 - operazioni inusuali di effetti significativi
 - situazioni di incertezza adeguatamente descritte e tratte dagli amministratori, per le quali il revisore ha ritenuto di esprimere un giudizio senza rilievi
 - rilevanti modifiche nell'assetto e della operatività dell'impresa (ad es.:
rie)

Richiamo di informativa – bilancio 2020

107

- **Richiamo di informativa – Applicazione del secondo comma dell’art. 38-*quater* della L. 77/2020**
- Richiamo l’attenzione sul paragrafo delle politiche contabili nel quale gli amministratori riportano che la società si è avvalsa della deroga stabilita dal secondo comma dell’art. 38-*quater* della L.77/2020, mediante il rimando al paragrafo del bilancio precedente nel quale si era specificato che quel bilancio era stato redatto nel presupposto della continuità aziendale in applicazione dei paragrafi 21 e 22 del Principio Contabile OIC 11, senza tenere conto degli eventi successivi di cui al paragrafo 59 c) del Principio contabile OIC 29.
- Richiamo inoltre l’attenzione sul paragrafo intestato “Continuità aziendale” della Nota integrativa, nel quale gli amministratori dopo aver ribadito l’esercizio della deroga stabilita dal secondo comma dell’art. 38-*quater* della L.77/2020, hanno indicato i fattori di rischio, le assunzioni effettuate e le incertezze significative identificate, nonché i piani aziendali futuri per fare fronte a tali rischi ed incertezze.
- Il mio giudizio non è espresso con rilievi con riferimento a tale aspetto.

La relazione di revisione – ISA 706 (nuova versione)

108

- **Paragrafo relativo ad altri aspetti –**

Un paragrafo inserito nella relazione di revisione che fa riferimento ad un aspetto ***diverso da quelli presentati o oggetto di informativa nel bilancio*** che, secondo il giudizio professionale del revisore, è rilevante ai fini della comprensione, da parte degli utilizzatori, della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione.

La relazione di revisione – ISA 706 (nuova versione)

109

- Se il revisore considera necessario comunicare **un aspetto diverso** da quelli presentati o oggetto di informativa nel bilancio che, a seconda del suo giudizio professionale, è rilevante ai fini della comprensione, da parte degli utilizzatori, della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione, e qualora ciò non sia vietato da leggi o regolamenti, il revisore deve inserire tale comunicazione nella relazione di revisione in un apposito paragrafo, dal titolo “**Altri aspetti**” o altro titolo appropriato

La relazione di revisione – ISA 706 (nuova versione)

110

- Il revisore deve inserire tale paragrafo immediatamente dopo il paragrafo contenente il giudizio e l'eventuale richiamo di informativa, ovvero collocarlo in altra parte della relazione di revisione qualora il suo contenuto sia pertinente alla sezione della relazione relativa alle altre responsabilità di reportistica del revisore
- Se il revisore prevede di inserire nella relazione di revisione un richiamo d'informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti, egli **deve comunicare ai responsabili delle attività di governance** tale sua intenzione nonché la formulazione proposta per tale paragrafo.

Altri aspetti – bilancio 2020

111

- **Altri aspetti – Applicazione del Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 570**
- Come indicato nel precedente paragrafo denominato “Richiamo di informativa”, gli amministratori hanno esercitato la deroga stabilita dal secondo comma dell’art. 38-*quater* della L.77/2020, ritenendo sussistente il presupposto della continuità aziendale al 31 dicembre 2019, con rimando a quanto specificato in tale bilancio.
- Alla luce di tale circostanza, ho tenuto conto della deroga nell’applicazione del Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 570.

PAUSA

Principio di revisione SA 250B

113

- *Art. 14, comma 1, D.Lgs. 39/2010*
- Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati di effettuare la revisione legale dei conti:
 - a) esprimono con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto ed illustrano i risultati della revisione legale;
 - b) verificano nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

Principio solo italiano.

Risponde a quanto previsto dall'art. 14 comma 1, lettera b) D. Lgs. 39/2010:

Quanto previsto dal resto dell'art. 14 ci sono tutti gli altri principi di revisione...

Il 250B non è la revisione!

Oggetto

- La regolare tenuta della contabilità sociale comporta il rispetto delle disposizioni normative in materia civilistica e fiscale con riferimento a modalità e tempi di rilevazione delle scritture contabili, di redazione, vidimazione e conservazione dei libri contabili e dei libri sociali obbligatori, nonché di rilevazione dell'esecuzione degli adempimenti fiscali e previdenziali.

Principio di revisione SA 250B

116

Oggetto

Il Codice Civile stabilisce la responsabilità degli amministratori per la corretta redazione del bilancio e dell'informativa finanziaria e per l'adeguatezza del sistema organizzativo, amministrativo e contabile.

- è responsabilità degli **amministratori** la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili
- È responsabilità del **revisore** verificare la corretta rilevazione dei fatti di gestione attraverso lo svolgimento dell'attività di revisione contabile del bilancio e la regolare tenuta della contabilità sociale attraverso lo svolgimento delle procedure previste nel 250B

- **Obiettivo**

L'obiettivo del revisore è quello di svolgere le verifiche sulla regolare tenuta della contabilità sociale indicate nel presente principio di revisione al fine di ottemperare a quanto previsto dall'art.14, comma 1, lett. b), del D.Lgs 39/2010.

- **Definizioni**

- a) Contabilità sociale -

- L'insieme delle rilevazioni sistematiche di una impresa che permettono di realizzare gli obiettivi:

- di una corretta rappresentazione di tutti gli eventi di gestione nelle scritture contabili (ad esempio vendite, acquisti, incassi da clienti, pagamenti a fornitori, ecc.),
 - della predisposizione del bilancio e di eventuali altre situazioni contabili intermedie, incluse le necessarie scritture connesse alla predisposizione di tali situazioni contabili.

Principio di revisione SA 250B

119

- **Definizioni**

b) Primo incarico di revisione contabile – un incarico in cui:

i. il bilancio del periodo amministrativo precedente non è stato oggetto di revisione contabile; ovvero

ii. il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore

c) Verifica periodica – Ciascuna verifica svolta nel corso dell'esercizio ai fini della verifica della regolare tenuta della contabilità sociale.

Principio di revisione SA 250B

120

- **Definizioni**

d) Risultati della verifica periodica – Gli elementi informativi acquisiti dal revisore in esito alle specifiche procedure svolte nel corso di ciascuna verifica periodica, nonché, se riscontrate:

- carenze nelle procedure adottate dall'impresa per la regolare tenuta della contabilità sociale;
- non conformità nell'esecuzione degli adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento.

I risultati della verifica periodica possono inoltre includere errori nelle scritture contabili laddove riscontrati all'esito delle specifiche procedure svolte.

Principio di revisione SA 250B

121

Regole

- Pianificazione delle verifiche periodiche

Il revisore deve pianificare la frequenza delle verifiche periodiche in funzione della dimensione e complessità dell'impresa

Attenzione!

Collegio sindacale → riunione almeno ogni 90 giorni
(2404 c.c.)

Revisori → non esiste una cadenza prevista per legge

Principio di revisione SA 250B

122

Linee guida ed altro materiale esplicativo

- *Pianificazione delle verifiche periodiche*
- Il revisore ha la responsabilità della pianificazione della frequenza delle verifiche periodiche, in funzione della dimensione e della complessità dell'impresa.
- *Esempi di fattori che possono essere considerati dal revisore al fine della definizione della frequenza delle verifiche periodiche sono:*
 - *il settore di attività dell'impresa e la natura delle operazioni svolte;*
 - *la complessità organizzativa dell'impresa;*
 - *la numerosità e/o la frammentazione delle operazioni svolte;*
 - *il riscontro, in precedenti verifiche periodiche, di carenze procedurali nella tenuta della contabilità sociale, di non conformità nell'esecuzione di adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento ovvero di eventuali errori nelle scritture contabili.*

Regole

- *Decorrenza delle verifiche periodiche*
- In caso di primo incarico di revisione, il revisore deve svolgere la prima verifica periodica con riferimento ad un periodo che ha inizio dalla data di conferimento dell'incarico

Principio di revisione SA 250B

124

Regole

- *Contenuto delle verifiche periodiche*

Nello svolgimento di ciascuna verifica periodica il revisore deve:

- a) acquisire informazioni ovvero aggiornare le informazioni già acquisite in merito alle **procedure** adottate dall'impresa al fine di:
 - individuare i libri obbligatori da tenere ed introdurre nuovi libri obbligatori richiesti dalla normativa civilistica, fiscale, previdenziale e da eventuali leggi speciali, rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità;
 - assicurare la tempestiva e regolare vidimazione e bollatura dei libri obbligatori, ove applicabile;
 - assicurare l'osservanza degli adempimenti fiscali e previdenziali, rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità;

Regole

- *Contenuto delle verifiche periodiche*

Ciò che rileva quindi sono le **PROCEDURE**.

Non è obbligatorio verificare gli F24, ma la procedura che porta alla stesura e al pagamento dell'F24.

Il mancato pagamento di un F24 in presenza di una procedura corretta è indice di altre circostanze che saranno rilevanti in correlazione ad altri principi di revisione e per il giudizio generale

Regole

- *Contenuto delle verifiche periodiche*
- b) verificare, su base campionaria, l'esistenza dei libri obbligatori rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità;
- c) verificare, su base campionaria, la regolare tenuta ed il tempestivo aggiornamento dei libri rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità;
- d) verificare, su base campionaria, l'esecuzione degli adempimenti fiscali e previdenziali richiesti dalla normativa di riferimento, attraverso l'esame della documentazione pertinente e delle relative registrazioni;

Regole

- *Contenuto delle verifiche periodiche*
- **NON TUTTI GLI ADEMPIMENTI FISCALI E CONTRIBUTIVI**
- **SU BASE CAMPIONARIA**
- **ESAME DELLA DOCUMENTAZIONE E DELLE REGISTRAZIONI**
- **ESAME DELLA PROCEDURA**

Principio di revisione SA 250B

128

Regole

- *Contenuto delle verifiche periodiche*
- e) verificare la sistemazione da parte della direzione di carenze nelle procedure adottate dall'impresa per la regolare tenuta della contabilità sociale e non conformità nell'esecuzione degli adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento, se riscontrati in esito allo svolgimento della verifica periodica precedente;
- f) verificare la sistemazione da parte della direzione di errori nelle scritture contabili laddove riscontrati in esito allo svolgimento della verifica periodica precedente.

Principio di revisione SA 250B

129

Linee guida ed altro materiale esplicativo

- *Contenuto delle verifiche periodiche*

Ai fini dello svolgimento delle procedure indicate nel paragrafo 14, il revisore può:

- svolgere indagini presso la direzione ovvero presso le persone, in possesso delle necessarie conoscenze, sia all'interno sia all'esterno dell'impresa;
- effettuare procedure di analisi comparativa sulle situazioni contabili periodiche eventualmente predisposte dall'impresa nel corso dell'esercizio;
- effettuare ispezioni mediante l'esame di registrazioni o documenti, sia interni sia esterni, in formato cartaceo, elettronico o in altro formato;
- nei casi di primo incarico di revisione, esaminare la documentazione relativa all'ultima verifica periodica predisposta dal revisore precedente.

Principio di revisione SA 250B

130

Regole

Risultati delle verifiche periodiche

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

A tal fine il revisore considera:

- i possibili effetti di carenze nelle procedure adottate dall'impresa ai fini della regolare tenuta della contabilità sociale ovvero di non conformità nell'esecuzione da parte dell'impresa degli adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento, riscontrati nello svolgimento delle procedure di ciascuna verifica periodica;
(es.: ***CONSEGUENZE DEL MANCATO PAGAMENTO DELL'F24***)

Regole

Risultati delle verifiche periodiche

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

A tal fine il revisore considera:

- i possibili effetti di errori nelle scritture contabili riscontrati nello svolgimento delle procedure di ciascuna verifica periodica.

Principio di revisione SA 250B

132

Regole (CARTE DI LAVORO)

Documentazione delle verifiche periodiche

Il revisore deve documentare nelle carte di lavoro

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

→ La documentazione inerente le verifiche periodiche deve essere distintamente individuabile rispetto a quella relativa all'attività di revisione contabile del bilancio

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Documentazione delle verifiche periodiche

Il revisore può documentare le procedure svolte in ciascuna verifica periodica utilizzando diversi strumenti, quali:

- programmi di lavoro;
- note di commento sulle questioni emerse;
- riepiloghi degli aspetti significativi;
- checklist.

Principio di revisione SA 250B

134

- **DOCUMENTO APPLICATIVO DEL PRINCIPIO 250B (CNDCEC) – luglio 2015**
- Supporto applicativo per i professionisti interessati nell'esecuzione e documentazione delle procedure di verifica della regolare tenuta della contabilità
- Riepilogo di eventuali ulteriori procedure che il revisore può svolgere
- Nasce da una collaborazione tra CNDCEC e Assirevi
- Non è un principio di revisione

Principio di revisione SA 250B

135

DOCUMENTO APPLICATIVO DEL PRINCIPIO 250B

ALLEGATO 1 .

VERBALE DEL COLLEGIO SINDACALE DI VERIFICA PERIODICA

- **(da inserire solo per la prima verifica)**

In attuazione di quanto previsto dall'art. 14, primo comma, lettera b), D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, e in conformità al principio di revisione (SA Italia) 250B, dopo valutazione del settore di attività dell'impresa, della complessità organizzativa nonché della numerosità e frammentazione delle operazioni svolte e della loro natura, il Collegio Sindacale [Nomi dei sindaci] ha provveduto a pianificare le verifiche periodiche con una cadenza ...

Si procede, di seguito, a riepilogare le verifiche di competenza connesse alla regolare tenuta della contabilità sociale relativamente al periodo Tali verifiche sono state svolte nell'ambito dell'incarico di revisione del bilancio che chiude al [Data bilancio] (nel caso di assunzione dell'incarico in corso d'anno – l'incarico per i servizi di revisione contabile relativo al periodo 20XX-20X(X+N) è stato conferito dall'Assemblea degli Azionisti o dall'assemblea dei Soci del...)

Principio di revisione SA 250B

136

DOCUMENTO APPLICATIVO DEL PRINCIPIO 250B

ALLEGATO 1 .

VERBALE DEL COLLEGIO SINDACALE DI VERIFICA PERIODICA

- **(da inserire solo per la prima verifica)**
- In attuazione di quanto previsto dall'art. 14, primo comma, lettera b), D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, e in conformità al principio di revisione (SA Italia) 250B, il giorno, presso la sede sociale (*oppure presso gli uffici amministrativi, la sede secondaria, la filiale*) sita in [Indirizzo società], si è riunito il Collegio Sindacale, incaricato della revisione legale, per procedere alle verifiche di competenza, connesse alla regolare tenuta della contabilità sociale relativamente al periodo Tali verifiche sono state pianificate (allegato VP-2) e svolte nell'ambito dell'incarico di revisione del bilancio che chiude al [Data bilancio] (*nel caso di assunzione dell'incarico in corso d'anno – l'incarico per i servizi di revisione contabile relativo al periodo 20XX-20X(X+N) è stato conferito dall'Assemblea degli Azionisti o dall'assemblea dei Soci del...*)

Principio di revisione SA 250B

137

DOCUMENTO APPLICATIVO DEL PRINCIPIO 250B

ALLEGATO 1 . VERBALE DEL COLLEGIO SINDACALE DI VERIFICA PERIODICA

- **(da inserire solo per la prima verifica)**
- **II. Procedure di verifica svolte**

Le principali procedure svolte, conformi a quanto indicato dal principio di revisione (SA Italia) 250B, i cui risultati sono documentati nelle carte di lavoro qui di seguito indicate, sono le seguenti:

- 1) Ottenimento di informazioni in merito alle procedure adottate dall'impresa al fine di:
 - (a) individuare e introdurre i libri obbligatori richiesti dalla normativa civilistica, fiscale, previdenziale e da eventuali leggi speciali, rilevanti per la finalità di una regolare tenuta della contabilità;
 - (b) assicurare la tempestiva e regolare vidimazione e bollatura dei libri obbligatori (ove tali adempimenti siano dovuti);
 - (c) assicurare l'osservanza degli adempimenti fiscali e previdenziali, rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità.

Principio di revisione SA 250B

138

DOCUMENTO APPLICATIVO DEL PRINCIPIO 250B

ALLEGATO 1 .

VERBALE DEL COLLEGIO SINDACALE DI VERIFICA PERIODICA

- **(da inserire solo per la prima verifica)**

- **II. Procedure di verifica svolte**

Le principali procedure svolte, conformi a quanto indicato dal principio di revisione (SA Italia) 250B, i cui risultati sono documentati nelle carte di lavoro qui di seguito indicate, sono le seguenti:

- 2) Verifica, su base campionaria, dell'esistenza dei libri di cui al precedente punto 1 (allegati VP-3 e VP- 4).
- 3) Verifica, su base campionaria, della regolare tenuta e del tempestivo aggiornamento dei libri di cui al precedente punto 1 (allegati VP-3 e VP- 4).
- 4) Verifica, su base campionaria, dell'esecuzione degli adempimenti fiscali e previdenziali richiesti dalla normativa di riferimento, attraverso l'esame della documentazione pertinente e delle relative registrazioni (allegato VP-5).

Principio di revisione SA 250B

139

DOCUMENTO APPLICATIVO DEL PRINCIPIO 250B

ALLEGATO 1 .

VERBALE DEL COLLEGIO SINDACALE DI VERIFICA PERIODICA

- **(da inserire solo per la prima verifica)**
- **II. Procedure di verifica svolte**

Le principali procedure svolte, conformi a quanto indicato dal principio di revisione (SA Italia) 250B, i cui risultati sono documentati nelle carte di lavoro qui di seguito indicate, sono le seguenti:

- 5) Verifica della sistemazione da parte della direzione di quanto riscontrato nel corso della precedente verifica periodica (allegato VP-6) in ordine a:
 - carenze nelle procedure adottate dall'impresa per la regolare tenuta della contabilità sociale;
 - non conformità nell'esecuzione degli adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento;
 - errori nelle scritture contabili.

Principio di revisione SA 250B

140

DOCUMENTO APPLICATIVO DEL PRINCIPIO 250B

ALLEGATO 1 .

VERBALE DEL COLLEGIO SINDACALE DI VERIFICA PERIODICA

(da inserire solo per la prima verifica)

III. Risultati dei lavori svolti

I risultati delle procedure da noi svolte ed indicate nel par. II che precede, sono descritti negli allegati ivi menzionati.

[Qualora nello svolgimento di precedenti verifiche periodiche siano state riscontrate carenze, non conformità o errori, indicare:

“Le carenze procedurali nella contabilità sociale (o la non conformità agli adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento) (o gli errori nelle scritture contabili) riscontrati sulla base delle verifiche periodiche in data [.....]
[sono/non sono] stati oggetto di sistemazione, come descritto nell'allegato VP-6.”]

Principio di revisione SA 250B

141

DOCUMENTO APPLICATIVO DEL PRINCIPIO 250B

ALLEGATO 1 .

VERBALE DEL COLLEGIO SINDACALE DI VERIFICA PERIODICA

(da inserire solo per la prima verifica)

III. Risultati dei lavori svolti

[Qualora nello svolgimento delle verifiche periodiche siano stati acquisiti elementi informativi che comportino effetti sull'attività di revisione del bilancio, indicare:

“Le considerazioni e valutazioni da noi allo stato effettuate sugli elementi informativi acquisiti con riferimento agli effetti sulla revisione legale del bilancio, peraltro tutt'ora in corso, sono descritti nell'allegato .”]

[Qualora nello svolgimento delle verifiche periodiche siano stati acquisiti elementi informativi che determinino l'esigenza di comunicazione ai responsabili dell'attività di governance, indicare:

“Gli elementi informativi, acquisiti, allo stato, nell'ambito delle verifiche da noi svolte, oggetto di comunicazione ai responsabili dell'attività di governance sono indicati nell'allegato ”]