

# CORSO DI FORMAZIONE IN REVISIONE LEGALE

1

## PRIMA GIORNATA

Stefano Pizzutelli

*ODCEC di Cremona / ODCEC di Piacenza*  
*21 gennaio 2021*

## Art. 2423 bis c.c., primo comma, n. 1 – OIC 11

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)

## Art. 2423 bis c.c., primo comma, n. 1 – OIC 11

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 **significative incertezze** 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)*

## Art. 2423 bis c.c., primo comma, n. 1 – OIC 11

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

## Art. 2423 bis c.c., primo comma, n. 1 – OIC 11

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?*

## Art. 2423 bis c.c., primo comma, n. 1 – OIC 11

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”
- l'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.

## Art. 2423 bis c.c., primo comma, n. 1 – OIC 11

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).

## Art. 2423 bis c.c., primo comma, n. 1 – OIC 11

8

### APPENDICE ALL'OIC 11 – MOTIVAZIONI:

L'impostazione che si è data nell'OIC 11 in materia di continuità aziendale ha tenuto conto dei seguenti aspetti:

- a) la continuità è sinonimo di funzionalità aziendale;
- b) la crisi di impresa non giustifica l'abbandono dei criteri di continuità, anche se questi vanno applicati al bilancio con le dovute cautele;



## ART. 7 – DL 23/2020

9

*(Disposizioni temporanee sui principi di redazione del bilancio)*

1. Nella redazione del bilancio di esercizio in corso al 31 dicembre 2020, la valutazione delle voci nella prospettiva della continuazione dell'attività di cui all'articolo 2423-bis, comma primo, n. 1), del codice civile può comunque essere operata se risulta sussistente nell'ultimo bilancio di esercizio chiuso in data anteriore al 23 febbraio 2020, fatta salva la previsione di cui all'articolo 106 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18. Il criterio di valutazione è specificamente illustrato nella nota informativa anche mediante il richiamo delle risultanze del bilancio precedente.
2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche ai bilanci chiusi entro il 23 febbraio 2020 e non ancora approvati.

## ART. 7 – DL 23/2020

10

Quindi:

Primo comma: **Bilanci 2020**

La valutazione della continuità va fatta in relazione alla chiusura del bilancio 2019 (se coincidente con l'anno solare) – ultimo bilancio chiuso prima del 23/2/2020

Il criterio è spiegato in nota integrativa 2020 mediante il richiamo alle risultanze del 2019 (*sperando che “nota informativa” sia un refuso*)

Non si comprende il richiamo alla previsione di cui all'articolo 106 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18 (*Rinvio ‘per legge’ a 180 giorni*)

## ART. 7 – DL 23/2020

11

Quindi:

Secondo comma: **Bilanci 2019**

*Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche ai bilanci chiusi entro il 23 febbraio 2020 e non ancora approvati.*

Quindi per i bilanci 2019 non ancora approvati al 23/2/2020:

La valutazione della continuità va fatta in relazione alla chiusura del bilancio **2018**? (*“Il criterio di valutazione e' specificamente illustrato nella nota informativa anche mediante il richiamo delle risultanze del bilancio precedente”*)

**Più corretta l'interpretazione che la valutazione va effettuata in base alle risultanze al 31/12/2019**

SI comprende il richiamo alla previsione di cui all'articolo 106 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18 (*Rinvio 'per legge' a 180 giorni*)

## ART. 7 – DL 23/2020

12

Quindi:

Secondo comma: **Bilanci 2019**

*Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche ai bilanci chiusi entro il 23 febbraio 2020 e non ancora approvati.*

Quindi nei bilanci 2019 la valutazione della continuità va fatta secondo le informazioni esistenti e la situazione obiettiva al 31/12/2019, con una prospettiva non a 12 mesi, ma fino al 23/2/2020.

**ATTENZIONE:** Se al 31/12/2019 la continuità aziendale **non** c'era sulla base delle informazioni disponibili a tale data → bilancio con criteri di liquidazione e non vale l'eccezione dell'art. 7

## ART. 38 quater – L 77/2020

13

- *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

## ART. 38 quater – L 77/2020

14

- *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.

***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*

## DOCUMENTO INTERPRETATIVO OIC 8

16

La norma introduce una facoltà di **deroga** al disposto dell'articolo 2423-bis comma primo, n. 1) del codice civile (*la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività*) se sussistono determinate condizioni

Applicabile solo alle società che redigono i bilanci in base al codice civile e agli OIC

La deroga prevista dalla norma si applica ai bilanci d'esercizio chiusi successivamente al 23 febbraio 2020 e prima del 31 dicembre 2020 (ad esempio i bilanci che chiudono al 30 giugno 2020) e ai bilanci in corso al 31 dicembre 2020 (ad esempio i bilanci che chiudono al 31 dicembre 2020 oppure al 30 giugno 2021)



## DOCUMENTO INTERPRETATIVO OIC 8

17

Nei bilanci degli esercizi chiusi in data successiva al 23 febbraio 2020 e prima del 31 dicembre 2020 (ad esempio al 30 giugno 2020) e nei bilanci degli esercizi in corso al 31 dicembre 2020 (ad esempio chiusi al 31 dicembre 2020, ovvero al 30 giugno 2021) **la società può avvalersi della deroga se nell'ultimo bilancio approvato** (ad esempio chiuso al 30 giugno 2019, al 31 dicembre 2019 ovvero al 30 giugno 2020) **la valutazione delle voci è stata fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività in applicazione del paragrafo 21 oppure del paragrafo 22 dell'OIC 11**

## DOCUMENTO INTERPRETATIVO OIC 8

18

**21.** 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.

## DOCUMENTO INTERPRETATIVO OIC 8

**22.** 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 significative incertezze 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

## DOCUMENTO INTERPRETATIVO OIC 8

20

Può inoltre avvalersi della deroga qualora – ricorrendone i presupposti – nel predisporre il bilancio dell'esercizio precedente la società si sia avvalsa della deroga prevista dal comma 1 dell'articolo 38-quater della Legge 17 luglio 2020 n. 77 o della deroga prevista dalla precedente norma di cui all'articolo 7 della Legge del 5 giugno 2020 n. 40 in tema di “Disposizioni temporanee sui principi di redazione del bilancio” in vigore fino al 18 luglio 2020.

***Quindi: se nel 2019 è stata applicata la deroga → è possibile applicarla anche nel 2020***

***Deroga 2019: continuità valutata senza tenere conto degli eventi successivi***

## DOCUMENTO INTERPRETATIVO OIC 8

Non è invece possibile usufruire della deroga se nel precedente bilancio approvato la società abbia dichiarato di trovarsi nelle condizioni descritte dal paragrafo 23 oppure dal paragrafo 24 dell'OIC 11.

***Paragrafo 23: Non ci sono ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, ma NON si è ancora verificata la causa di scioglimento***

***Paragrafo 24: Non ci sono ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività e si è verificata la causa di scioglimento***

## DOCUMENTO INTERPRETATIVO OIC 8

Nel caso in cui la società si avvalga della deroga, il bilancio è redatto applicando tutti i principi contabili in vigore ad eccezione dei paragrafi 23 e 24 dell'OIC 11 e del paragrafo 59 c) dell'OIC 29.

*(c) fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale*

*Alcuni fatti successivi alla data di chiusura del bilancio possono far venire meno il presupposto della continuità aziendale. Gli amministratori, ad esempio, possono motivatamente manifestare l'intendimento di proporre la liquidazione della società o di cessare l'attività operativa. Oppure le condizioni gestionali della società stessa, quali un peggioramento nel risultato di gestione e nella posizione finanziaria dopo la chiusura dell'esercizio, possono far sorgere la necessità di considerare se, nella redazione del bilancio d'esercizio, sia ancora appropriato basarsi sul presupposto della continuità aziendale. Se il presupposto della continuità aziendale non risulta essere più appropriato al momento della redazione del bilancio, è necessario che nelle valutazioni di bilancio si tenga conto degli effetti del venir meno della continuità aziendale.*

## DOCUMENTO INTERPRETATIVO OIC 8

23

### COSA VA IN NOTA INTEGRATIVA?

La società che si avvale della deroga prevista dalla norma fornisce informazioni della scelta fatta nelle politiche contabili ai sensi del punto 1) dell'articolo 2427 del codice civile

*1) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato*

## DOCUMENTO INTERPRETATIVO OIC 8

24

### COSA VA IN NOTA INTEGRATIVA?

Restano ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella Nota Integrativa (nonché, in base a quanto richiesto dalla normativa applicabile, nella Relazione sulla gestione), ivi comprese le informazioni relative agli effetti derivanti dalla pandemia Covid-19.



## DOCUMENTO INTERPRETATIVO OIC 8

25

### COSA VA IN NOTA INTEGRATIVA?

In particolare, nella fase di preparazione del bilancio la società che si avvale della deroga descrive nella nota integrativa **le significative incertezze** in merito alla 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

## DOCUMENTO INTERPRETATIVO OIC 8

26

### COSA VA IN NOTA INTEGRATIVA?

Nella nota integrativa dovranno essere fornite le informazioni relative

- ai fattori di rischio,
- alle assunzioni effettuate
- alle incertezze identificate,
- ai piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze.

Inoltre, nei casi in cui, nell'arco temporale futuro di riferimento, non si ritenga sussistano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, nella nota integrativa sono descritte tali circostanze e, per quanto possibile e attendibile, i prevedibili effetti che esse potrebbero produrre sulla situazione patrimoniale ed economica della società

## ASSIREVI SU COVID 19 (BILANCIO 2019)

27

### ❑ DOCUMENTO DI RICERCA ASSIREVI 233 (SU BILANCIO 2019):

“Vi confermiamo di

(i) avere effettuato l’analisi degli impatti correnti e potenziali futuri del COVID-19 sull’attività economica, sulla situazione finanziaria e sui risultati economici della Società e del Gruppo, sulla base delle evidenze attualmente disponibili e degli scenari allo stato configurabili, e di aver considerato l’esito della stessa nelle valutazioni effettuate con riferimento alla sussistenza del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio d’esercizio e del bilancio consolidato al 31 dicembre 2019

## ASSIREVI SU COVID 19 (BILANCIO 2019)

28

- **Regole**

- DOCUMENTO DI RICERCA ASSIREVI 233:

“Vi confermiamo di

(ii) di aver riflesso gli esiti di tale analisi nell’informativa di bilancio che descrive l’incertezza circa gli effetti del COVID-19

(iii) di avervi fornito tutte le informazioni rilevanti relative alla suddetta analisi

## RELAZIONE DI REVISIONE 2019 (CNDCEC)

29

- ***Richiamo di informativa - Applicazione dell'art. 7 del D.L. 8 aprile 2020, n. 23 e incertezze significative relative alla continuità aziendale***
- Richiamiamo [Richiamo] l'attenzione sul paragrafo "Continuità aziendale" della Nota integrativa, in cui gli Amministratori [l'amministratore unico] riportano [riporta] che, nonostante gli effetti prodotti dalla emergenza sanitaria COVID-19 sull'attività dell'azienda, hanno [ha] redatto il bilancio d'esercizio utilizzando il presupposto della continuità aziendale esercitando, a tal fine, la facoltà di deroga *ex art. 7 del D.L. 8 aprile 2020, n. 23 (Decreto Liquidità)*.

## RELAZIONE DI REVISIONE 2019 (CNDCEC)

30

- ***Richiamo di informativa - Applicazione dell'art. 7 del D.L. 8 aprile 2020, n. 23 e incertezze significative relative alla continuità aziendale***
- Gli Amministratori [L'amministratore unico] riportano [riporta] di aver valutato sussistente il presupposto della continuità aziendale, ai fini dell'esercizio della citata deroga, sulla base delle informazioni disponibili alla data del 31 dicembre 2019, in applicazione del paragrafo 22 del principio contabile OIC 11. Nella valutazione dell'appropriato utilizzo del presupposto della continuità aziendale, gli amministratori [l'amministratore unico] dichiarano [dichiara] di non aver considerato gli eventi successivi alla chiusura dell'esercizio 2019 (31 dicembre 2019), come previsto dal Documento Interpretativo D.L. 8 aprile 2020, n. 23 "Disposizioni temporanee sui principi di redazione del bilancio" dell'OIC.

## RELAZIONE DI REVISIONE 2019 (CNDCEC)

- ***Richiamo di informativa - Applicazione dell'art. 7 del D.L. 8 aprile 2020, n. 23 e incertezze significative relative alla continuità aziendale***
- Nei paragrafi “Continuità aziendale” e “Eventi successivi” gli Amministratori [l'amministratore unico] hanno [ha] riportato informazioni aggiornate alla data di preparazione del bilancio circa la valutazione fatta sulla sussistenza del presupposto della continuità aziendale, indicando i fattori di rischio, le assunzioni effettuate, le incertezze significative identificate, nonché i piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze e gli effetti prodotti dall'emergenza sanitaria COVID-19 nei primi mesi dell'esercizio 2020.
- Il nostro [mio] giudizio non è espresso con rilievi con riferimento a tale aspetto.

## RELAZIONE DI REVISIONE 2019 (CNDCEC)

32

- ***Altri aspetti - Applicazione del principio di revisione ISA Italia 570***
- Come indicato nel precedente paragrafo “Richiami di informativa”, gli Amministratori [l’amministratore unico] nel valutare i presupposti di applicabilità della deroga *ex art. 7 D.L. n. 23/2020*, riferiscono [riferisce], nel bilancio d’esercizio, di aver ritenuto sussistente il presupposto della continuità aziendale al 31 dicembre 2019 senza tener conto degli eventi successivi a detta data, come previsto dal citato Documento interpretativo OIC 6. Alla luce di tale circostanza, non abbiamo [ho] tenuto conto di tali eventi successivi nell’applicazione del principio di revisione ISA Italia 570 “Continuità aziendale”.



## ART. 60 – DL 104/2020 conv. L 126/20

33

### *Per i soggetti OIC*

- possono, anche in deroga all'articolo 2426, primo comma, numero 2), del codice civile, non effettuare fino al 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato.
- La quota di ammortamento non effettuata e' imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive, prolungando quindi per tale quota il piano di ammortamento originario di un anno → prolungamento per legge della vita utile per un anno

*(misura estensibile anche agli anni successivi al 2020 con decreto Mef)*

## ART. 60 – DL 104/2020 conv. L 126/20

34

### *Per i soggetti OIC*

- Chi si avvale della deroga deve accantonare una **riserva indisponibile di utili** di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non eseguito
- In caso di utili di esercizio di importo inferiore a quello della quota di ammortamento → la riserva e' integrata utilizzando riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili;
- in mancanza, la riserva e' integrata, per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi

## ART. 60 – DL 104/2020 conv. L 126/20

35

### *Per i soggetti OIC*

- In NOTA INTEGRATIVA
- La nota integrativa da' conto delle ragioni della deroga, nonche' dell'iscrizione e dell'importo della corrispondente riserva indisponibile, indicandone l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio

## ART. 60 – DL 104/2020 conv. L 126/20

36

### *Per i soggetti OIC*

- **la deduzione della quota di ammortamento** di cui al comma 7-ter **e' ammessa** alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-bis e 103 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, a prescindere dall'imputazione al conto economico
- Quindi: **IMPOSTE DIFFERITE → perché negli esercizi successivi a quello in cui sarebbe terminata la vita utile del bene senza la deroga avremo ammortamenti civilistici non deducibili**

## ART. 6 – DL 23/2020

37

A decorrere dalla data di entrata in vigore del DL 23/2020 **(9/4/2020)** e fino alla data del 31 dicembre 2020 per le fattispecie verificatesi nel corso degli esercizi chiusi entro la predetta data non si applicano

- l'articolo 2446, commi secondo e terzo,
- l'articolo 2447, (PER LE SPA)
- l'articolo 2482-bis, commi quarto, quinto e sesto,
- l'articolo 2482-ter del codice civile (PER LE SRL)

## ART. 6 – DL 23/2020

38

Art. 2446, primo comma: (**NON SOSPESO**)

- Quando risulta che il capitale è diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite, gli amministratori ..., **e nel caso di loro inerzia il collegio sindacale** ..., devono senza indugio convocare l'assemblea per gli opportuni provvedimenti
- All'assemblea deve essere sottoposta una relazione sulla situazione patrimoniale della società, con le osservazioni del collegio sindacale o del comitato per il controllo sulla gestione.
- La relazione e le osservazioni devono restare depositate in copia nella sede della società durante gli otto giorni che precedono l'assemblea, perché i soci possano prenderne visione. Nell'assemblea gli amministratori devono dare conto dei fatti di rilievo avvenuti dopo la redazione della relazione
- **QUINDI LA COMUNICAZIONE ALL'ASSEMBLEA RIMANE OBBLIGATORIA**

## ART. 6 – DL 23/2020

39

Art. 2446, secondo e terzo comma (SOSPESI)

- Se entro l'esercizio successivo la perdita non risulta diminuita a meno di un terzo, l'assemblea ordinaria ... che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate. In mancanza gli amministratori e i sindaci ... devono chiedere al tribunale che venga disposta la riduzione del capitale in ragione delle perdite risultanti dal bilancio. Il tribunale provvede, sentito il pubblico ministero, con decreto soggetto a reclamo, che deve essere iscritto nel registro delle imprese a cura degli amministratori.
- Nel caso in cui le azioni emesse dalla società siano senza valore nominale, lo statuto, una sua modificazione ovvero una deliberazione adottata con le maggioranze previste per l'assemblea straordinaria possono prevedere che la riduzione del capitale di cui al precedente comma sia deliberata dal consiglio di amministrazione. Si applica in tal caso l'articolo 2436.

## ART. 6 – DL 23/2020

40

### Art. 2447 (SOSPESO)

- Se, per la perdita di oltre un terzo del capitale, questo si riduce al disotto del minimo legale, gli amministratori , devono senza indugio convocare l'assemblea per deliberare la riduzione del capitale ed il contemporaneo aumento del medesimo ad una cifra non inferiore al detto minimo, o la trasformazione della società



## ART. 6 – DL 23/2020

41

Per lo stesso periodo (9/4-31/12/2020) non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli

- 2484, primo comma, numero 4) (*scioglimento per la riduzione del capitale al di sotto del minimo legale, salvo quanto è disposto dagli articoli 2447 e 2482 ter*)
- 2545-duodecies del codice civile (*La società cooperativa si scioglie per le cause indicate ai numeri 1), 2), 3), 5), 6) e 7) dell'articolo 2484, nonché per la perdita del capitale sociale* )

« ART. 6 – DL 23/2020 –RISCRITTO DALL'ART.1 COMMA  
266 DELLA L. 178/2020

42

(Disposizioni temporanee in materia di riduzione di capitale) –

1. Per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020 non si applicano gli articoli 2446, secondo e terzo comma, 2447, 2482-bis, quarto, quinto e sesto comma, e 2482-ter del codice civile e non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del codice civile.

## ART. 6 – DL 23/2020 –RISCRITTO DALL'ART.1 COMMA 266 DELLA L. 178/2020

(Disposizioni temporanee in materia di riduzione di capitale) –

2. Il termine entro il quale la perdita deve risultare diminuita a meno di un terzo stabilito dagli articoli 2446, secondo comma, e 2482-bis, quarto comma, del codice civile, e' posticipato al quinto esercizio successivo; l'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate

**Quindi Perdita 2020 deve risultare diminuita a meno di un terzo → entro l'esercizio 2025**

## ART. 6 – DL 23/2020 –RISCRITTO DALL'ART.1 COMMA 266 DELLA L. 178/2020

44

(Disposizioni temporanee in materia di riduzione di capitale) –  
2. Nelle ipotesi previste dagli articoli 2447 o 2482-ter del codice civile l'assemblea convocata senza indugio dagli amministratori, in alternativa all'immediata riduzione del capitale e al contemporaneo aumento del medesimo a una cifra non inferiore al minimo legale, puo' deliberare di rinviare tali decisioni alla chiusura dell'esercizio di cui al comma

**Quindi l'assemblea può deliberare il riequilibrio ed il riporto del capitale almeno al limite legale → alla chiusura dell'esercizio 2025**

## ART. 6 – DL 23/2020 –RISCRITTO DALL'ART.1 COMMA 266 DELLA L. 178/2020

45

(Disposizioni temporanee in materia di riduzione di capitale) –  
L'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio (2025) deve  
procedere alle deliberazioni di cui agli articoli 2447 o 2482-ter del codice  
civile. Fino alla data di tale assemblea non opera la causa di scioglimento  
della societa' per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli  
2484, primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del codice civile.

## ART. 6 – DL 23/2020 –RISCRITTO DALL'ART.1 COMMA 266 DELLA L. 178/2020

46

(Disposizioni temporanee in materia di riduzione di capitale) –  
Le perdite 2446 e 2447 devono essere distintamente indicate nella nota integrativa con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine nonche' delle movimentazioni intervenute nell'esercizio

# PRINCIPIO DI REVISIONE 570 – CONTINUITA' AZIENDALE

47

- **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

# PRINCIPIO DI REVISIONE 570 – CONTINUITA' AZIENDALE

48

- **Presupposto della continuità aziendale**
- 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 570 – CONTINUITA' AZIENDALE

49

- **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 570 – CONTINUITA' AZIENDALE

50

- **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.
- 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

## PRINCIPIO DI REVISIONE 570 – CONTINUITA' AZIENDALE

51

- **EVENTI E CIRCOSTANZE? (Linee guida ed altro materiale esplicativo)**
- **Indicatori finanziari**
- **Indicatori gestionali**
- **Altri indicatori**

# PRINCIPIO DI REVISIONE 570 – CONTINUITA' AZIENDALE

52

- **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 570 – CONTINUITA’ AZIENDALE

53

- **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 570 – CONTINUITA' AZIENDALE

54

- **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 570 – CONTINUITA’ AZIENDALE

55

- **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 il 2020*);
  - ❑ 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.

# PRINCIPIO DI REVISIONE 570 – CONTINUITA’ AZIENDALE

56

- **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. 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.
- 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 570 – CONTINUITA' AZIENDALE

57

- **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
- 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.

## PRINCIPIO DI REVISIONE 570 – CONTINUITA' AZIENDALE

58

- **Regole**
- 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 570 – CONTINUITA' AZIENDALE

59

- Art. 13 CCII (*rinviato all'1/9/21*)
- *Indicatori della crisi*

1. Costituiscono indicatori di crisi gli squilibri di carattere reddituale, patrimoniale o finanziario, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore, tenuto conto della data di costituzione e di inizio dell'attività, rilevabili attraverso appositi indici che diano evidenza della sostenibilità dei debiti per almeno i sei mesi successivi e delle prospettive di continuità aziendale per l'esercizio in corso o, quando la durata residua dell'esercizio al momento della valutazione è inferiore a sei mesi, per i sei mesi successivi.

## PRINCIPIO DI REVISIONE 570 – CONTINUITA’ AZIENDALE

60

Art. 24. CCII

*Tempestività dell’iniziativa*

1. Ai fini dell’applicazione delle misure premiali di cui all’articolo 25, l’iniziativa del debitore volta a prevenire l’aggravarsi della crisi non è tempestiva se egli propone una domanda di accesso ad una delle procedure regolate dal presente codice oltre il termine di sei mesi, ovvero l’istanza di cui all’articolo 19 (composizione della crisi) oltre il termine di tre mesi, a decorrere da quando si verifica, alternativamente:

## PRINCIPIO DI REVISIONE 570 – CONTINUITA' AZIENDALE

61

- a) l'esistenza di debiti per retribuzioni scaduti da almeno sessanta giorni per un ammontare pari ad oltre la metà dell'ammontare complessivo mensile delle retribuzioni;
- b) l'esistenza di debiti verso fornitori scaduti da almeno centoventi giorni per un ammontare superiore a quello dei debiti non scaduti;
- c) il superamento, nell'ultimo bilancio approvato, o comunque per oltre tre mesi, degli indici elaborati ai sensi dell'articolo 13, commi 2 e 3.

## PRINCIPIO DI REVISIONE 570 – CONTINUITA' AZIENDALE

62

Art. 24. CCII

*Tempestività dell'iniziativa*

Su richiesta del debitore, il presidente del collegio di cui all'articolo 17 (*collegio dei 3 esperti nominato dall'OCRI*) attesta l'esistenza dei requisiti di tempestività previsti dal presente articolo.

## PRINCIPIO DI REVISIONE 570 – CONTINUITA' AZIENDALE

63

Quindi:

- ISA 570: verifica continuità aziendale con riferimento a **dodici mesi** dalla chiusura dell'esercizio sul quale si effettua la revisione
- Art. 13 CCII: gli indici di sostenibilità dei debiti concernono un periodo di **6 mesi**
- Art. 24 CCII: domanda d'accesso entro **6 mesi** del superamento di limiti durante l'anno;
- Art. 24 CCII: domanda d'accesso entro **3 mesi** per la composizione del crisi (ex art. 17 CCII) dal superamento degli indici durante l'anno o dall'approvazione del bilancio

## PRINCIPIO DI REVISIONE 570 – CONTINUITA' AZIENDALE

64

- **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 570 – CONTINUITA’ AZIENDALE

65

## ● Regole

- Tali **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;

- **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 570 – CONTINUITA' AZIENDALE

67

- **Regole → Conclusioni**
- Il revisore deve valutare se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'opportuno 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 570 – CONTINUITA' AZIENDALE

68

## • 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 570 – CONTINUITA' AZIENDALE

69

- **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 570 – CONTINUITA' AZIENDALE

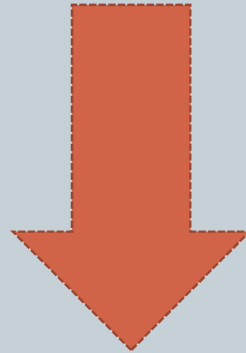
70

- **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

# PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570

71

**INCERTEZZA SIGNIFICATIVA**



**ADEGUATA INFORMATIVA**

## PRINCIPIO DI REVISIONE 570 – CONTINUITA' AZIENDALE

72

- **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 570 – CONTINUITA' AZIENDALE

73

- **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 570 – CONTINUITA’ AZIENDALE

74

- ***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 570 – CONTINUITA’ AZIENDALE

75

- ***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 570 – CONTINUITA’ AZIENDALE

76

- ***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 570 – CONTINUITA' AZIENDALE

77

- **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:
- **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.*

## PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570

78

- ***Quindi:***
- ***Incertezza significativa ma adeguata informativa:***  
**Giudizio senza modifica +  
Richiamo di informativa**

# PRINCIPIO DI REVISIONE 570 – CONTINUITA' AZIENDALE

79

- ***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.

## PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570

80

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

**Giudizio con rilievi o**

**Giudizio negativo**



## PRINCIPIO DI REVISIONE 570 – CONTINUITA' AZIENDALE

81

- ***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.

# PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570

82

- **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

# PRINCIPIO DI REVISIONE 570 – CONTINUITA' AZIENDALE

83

- **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 o la società di revisione legale che effettua la revisione 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.**

- FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO
- **3 TIPOLOGIE:**
  - 1) **fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio**
- Fatti positivi e/o negativi che evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio, in conformità al postulato della competenza.

- FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO

### 3 TIPOLOGIE:

1) **fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio**

- *Esempi:*

- *la definizione dopo la chiusura dell'esercizio di una causa legale in essere alla data di bilancio per un importo diverso da quello prevedibile a tale data*
- *la determinazione, dopo la data di chiusura dell'esercizio, del costo di attività acquistate o del corrispettivo di attività vendute, prima della data di chiusura dell'esercizio di riferimento;*
- *la determinazione, dopo la chiusura dell'esercizio, di un premio da corrispondere a dipendenti quale emolumento per le prestazioni relative all'esercizio chiuso;*
- *la scoperta di un errore o di una frode.*

### • FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO

#### **3 TIPOLOGIE:**

##### **1) fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio**

###### • *Esempi:*

- *i fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio da cui emerga che talune attività già alla data di bilancio avevano subito riduzioni durevoli di valore o riduzioni del valore di mercato rispetto al costo (a seconda delle fattispecie) ovvero evidenzino situazioni, esistenti alla data di bilancio, che incidano sulle valutazioni di bilancio; come:*
  - *• il deterioramento della situazione finanziaria di un debitore, confermata dal fallimento dello stesso dopo la data di chiusura, che normalmente indica che la situazione di perdita del credito esisteva già alla data di bilancio;*
  - *• la vendita di prodotti giacenti a magazzino a fine anno a prezzi inferiori rispetto al costo, che fornisce l'indicazione di un minor valore di realizzo alla data di bilancio;*

- FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO
- **3 TIPOLOGIE:**
- **2) fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio**

Sono quei fatti che indicano situazioni sorte dopo la data di bilancio, che non richiedono variazione dei valori di bilancio, in quanto di competenza dell'esercizio successivo.

- FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO

- **3 TIPOLOGIE:**

**2) fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio**

*Esempi:*

- *la diminuzione nel valore di mercato di taluni strumenti finanziari nel periodo successivo rispetto alla chiusura dell'esercizio, qualora tale riduzione riflette condizioni di mercato intervenute dopo la chiusura dell'esercizio;*
- *la distruzione di impianti di produzione causata da calamità;*
- *la perdita derivante dalla variazione dei tassi di cambio con valute estere;*
- *la sostituzione di un prestito a breve con uno a lungo termine conclusasi nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio.*
- *la ristrutturazione di un debito avente effetti contabili nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio.*



- FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO
- 3 TIPOLOGIE:
- **3) fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale**
- Esempi:
  - *gli amministratori, ad esempio, possono motivatamente manifestare l'intendimento di proporre la liquidazione della società o di cessare l'attività operativa.*
  - *le condizioni gestionali della società stessa, quali un peggioramento nel risultato di gestione e nella posizione finanziaria dopo la chiusura dell'esercizio, possono far sorgere la necessità di considerare se, nella redazione del bilancio d'esercizio, sia ancora appropriato basarsi sul presupposto della continuità aziendale.*

- FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO
- **3 TIPOLOGIE:**
- **3) fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale**
- Se il presupposto della continuità aziendale non risulta essere più appropriato al momento della redazione del bilancio, è necessario che nelle valutazioni di bilancio si tenga conto degli effetti del venir meno della continuità aziendale.

- FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO
- **3 TIPOLOGIE:**
- I fatti del **primo e del terzo tipo sono rilevati in bilancio** per riflettere l'effetto che tali eventi comportano sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico alla data di chiusura dell'esercizio.
- I fatti del **secondo tipo** non sono rilevati nei prospetti quantitativi del bilancio; tuttavia, se rilevanti sono illustrati nella **nota integrativa** perché rappresentano avvenimenti la cui mancata comunicazione potrebbe compromettere la possibilità per i destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere appropriate decisioni.

- FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO
- **Il termine** entro cui il fatto si deve verificare perché se ne tenga conto è la data di formazione del bilancio, che nella generalità dei casi è individuata con la **data di redazione del progetto di bilancio d'esercizio da parte degli amministratori.**
- Tuttavia, **se tra la data di formazione del bilancio e la data di approvazione da parte dell'organo assembleare si verificassero eventi tali da avere un effetto rilevante sul bilancio, gli amministratori debbono adeguatamente modificare il progetto di bilancio, nel rispetto del procedimento previsto per la formazione del bilancio**

### • FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO

*Esempi di fatti successivi che non sono rilevati nel bilancio e che richiedono un'informativa in nota integrativa sono:*

- operazioni di natura straordinaria (fusioni, scissioni, conferimenti, ecc.) eseguite dopo la chiusura dell'esercizio;
- annuncio di un piano di dismissioni di importanti attività;
- acquisti o cessioni di un'azienda significativa;
- distruzioni di impianti, macchinari, merci in seguito ad incendi, inondazioni o altre calamità naturali;
- annuncio o avvio di piani di ristrutturazione;
- emissione di un prestito obbligazionario;
- aumento di capitale;
- assunzione di rilevanti impegni contrattuali;
- significativi contenziosi (contrattuali, legali, fiscali) relativi a fatti sorti o operazioni effettuate dopo la chiusura dell'esercizio;
- fluttuazioni anomale significative dei valori di mercato delle attività di bilancio (per esempio titoli) o nei tassi di cambio con le valute straniere verso le quali l'impresa è maggiormente esposta senza coperture;
- richieste di ammissione alla quotazione nelle borse valori

- **FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO**
- L'articolo 2427, comma 1, numero 22 *quater*) c.c. richiede che la nota integrativa deve indicare “**la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio.**”
- Si considerano **fatti di rilievo** quelli che, richiedendo o meno variazioni nei valori di bilancio, influenzano la situazione rappresentata in bilancio e sono di importanza tale che la loro mancata comunicazione potrebbe compromettere la possibilità dei destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere decisioni appropriate.
- Nell'illustrazione del fatto intervenuto si fornisce la stima dell'effetto sulla situazione patrimoniale/finanziaria della società, ovvero le ragioni per cui l'effetto non è determinabile

- **FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO**
- L'articolo 2427, comma 1, numero 22 *quater*) c.c. si applica anche ai bilanci abbreviati ex art. 2435 *bis* c.c. e 2435 *ter* c.c.
- ***Quindi informativa necessaria in tutti i bilanci di società di capitali***

## Art. 2428 c.c.

96

- Relazione sulla gestione –primo comma
- Il bilancio deve essere corredato da una relazione degli amministratori contenente un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione della società e dell'andamento e del risultato della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, nonché una **descrizione dei principali rischi e incertezze cui la società è esposta.**

Terzo comma - Dalla relazione devono in ogni caso risultare:

- ...
- 6) **l'evoluzione prevedibile della gestione.**



# Principio di revisione internazione (ISA Italia) 560

97

- **Oggetto**
- Tratta delle responsabilità del revisore in relazione agli eventi successivi nella revisione del bilancio

## Eventi Successivi

Solitamente i quadri normativi identificano due tipologie di eventi:

- a) quelli che forniscono evidenza di condizioni che esistevano alla data di riferimento del bilancio;
- b) quelli che forniscono evidenza di condizioni che sono emerse successivamente alla data di riferimento del bilancio.

## Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

98

- Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.700:
- → la data della relazione di revisione informa il lettore che il revisore ha tenuto in considerazione l'effetto degli eventi e delle operazioni di cui sia venuto a conoscenza e che si sono verificati fino a quella data.

## Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

99

### DEFINIZIONI:

- **data di riferimento del bilancio** – la data di chiusura del periodo amministrativo cui fa riferimento il bilancio;
- **data di redazione del bilancio** – la data in cui tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, incluse le relative note, sono stati predisposti e coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità hanno dichiarato di assumersi la responsabilità di quel bilancio;
- **data della relazione di revisione** – la data apposta dal revisore sulla relazione di revisione sul bilancio in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700

## Principio di revisione internazione (ISA Italia) 560

100

### DEFINIZIONI:

**data della relazione di revisione** – La relazione di revisione non può riportare una data antecedente a quella in cui

- il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio sul bilancio, inclusa l'evidenza che tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, comprensivo delle relative note, sono stati redatti
- coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità hanno dichiarato di essersi assunti la responsabilità di detto bilancio

PER CUI → la data della relazione di revisione non può essere antecedente a quella di redazione del bilancio

## Principio di revisione internazione (ISA Italia) 560

101

- **DEFINIZIONI:**
- **data di approvazione del bilancio** - la data in cui il bilancio oggetto di revisione contabile, accompagnato dalla relazione di revisione, è stato approvato da coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità
- **eventi successivi** –
  - 1- gli eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione
  - 2- i fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione

## Principio di revisione internazione (ISA Italia) 560

102

- REGOLE:
- Il revisore deve effettuare procedure di revisione volte ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati del fatto che siano stati identificati tutti gli eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione che richiedano rettifiche o informativa nel bilancio.
- Il revisore non è, tuttavia, tenuto a svolgere ulteriori procedure di revisione relative agli aspetti per i quali procedure di revisione precedentemente svolte abbiano già fornito conclusioni soddisfacenti

## Principio di revisione internazione (ISA Italia) 560

103

- **Come?**
- riesame o la verifica delle registrazioni contabili o delle operazioni intervenute tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione.
- Le procedure di revisione si aggiungono alle procedure che il revisore può svolgere per altre finalità che, nondimeno, possono fornire evidenza sugli eventi successivi (*ad esempio, per acquisire elementi probativi sui saldi contabili alla data di riferimento del bilancio, quali procedure di cut-off o procedure in relazione agli incassi successivi di crediti*).

## Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

104

- **REGOLE:**
- Il revisore deve svolgere le procedure per coprire il periodo intercorrente tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione, ovvero una data quanto più possibile prossima a quest'ultima.



## Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

105

- 3 CASI:

- 1) **Eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione**
- 2) **Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma prima della data di approvazione del bilancio**
- 3) **Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente all'approvazione del bilancio**

## Principio di revisione internazione (ISA Italia) 560

106

### Caso 1: **Fatti intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione**

#### REGOLE:

Il revisore deve tenere in considerazione la sua valutazione del rischio nel determinare la **natura e l'estensione di tali procedure di revisione**, che devono includere le seguenti attività:

- a) acquisire una comprensione delle procedure stabilite dalla direzione per garantire l'identificazione degli eventi successivi;
- b) svolgere indagini presso la direzione e, ove appropriato, presso i responsabili delle attività di governance, se siano intervenuti eventi successivi che potrebbero influire sul bilancio;

## Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

107

### Caso 1: **Fatti intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione**

#### REGOLE:

Il revisore deve tenere in considerazione la sua valutazione del rischio nel determinare la **natura e l'estensione di tali procedure di revisione**, che devono includere le seguenti attività:

- c) leggere gli eventuali verbali delle assemblee dei soci, delle riunioni degli organi con responsabilità direttive e degli organi responsabili delle attività di governance, tenutesi successivamente alla data di riferimento del bilancio e indagare sugli aspetti discussi nel corso delle riunioni i cui verbali non siano ancora disponibili;
- d) leggere l'ultimo bilancio intermedio dell'impresa successivo alla data di riferimento del bilancio, ove disponibile.

## Principio di revisione internazione (ISA Italia) 560

108

- **COSA FARE?**
- ❑ Leggere gli ultimi budget disponibili dell'impresa, le previsioni dei flussi di cassa e le altre relazioni sulla gestione per periodi successivi alla data di riferimento del bilancio;
- ❑ svolgere indagini presso i legali dell'impresa, ovvero estendere precedenti indagini verbali o scritte, in merito ai contenziosi e alle contestazioni;
- ❑ considerare se possono essere necessarie attestazioni scritte su particolari eventi successivi per supportare altri elementi probativi e quindi acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati (esempio Documento di ricerca Assirevi 233)

## Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

109

### COSA FARE? INDAGINI:

- ❑ se siano stati contratti nuovi impegni, prestiti o garanzie;
- ❑ se siano intervenute o siano state pianificate vendite o acquisizioni di attività;
- ❑ se vi siano stati aumenti di capitale ovvero emissione di strumenti di debito, quali l'emissione di nuove azioni o prestiti obbligazionari, ovvero sia stato concluso o pianificato un accordo di fusione o liquidazione;
- ❑ se siano state espropriate ovvero siano andate distrutte attività, per esempio a causa di incendi o inondazioni;
- ❑ se vi siano stati sviluppi relativamente a attività e passività potenziali;

## Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

110

- **COSA FARE? INDAGINI:**
  - ❑ se siano state effettuate, o siano previste, rettifiche contabili inusuali;
  - ❑ se siano intervenuti, o sia probabile che intervengano, eventi che mettano in dubbio l'appropriatezza di principi contabili utilizzati nel bilancio, quali ad esempio, eventi che mettano a rischio la validità del presupposto della continuità aziendale;
  - ❑ se siano intervenuti eventi attinenti alla quantificazione di stime contabili o di accantonamenti effettuati in bilancio;
  - ❑ se siano intervenuti eventi che sono pertinenti alla recuperabilità delle attività.

## Principio di revisione internazione (ISA Italia) 560

111

- REGOLE
- Se, in esito alle procedure svolte, il revisore identifica eventi che richiedono rettifiche o informativa nel bilancio, egli deve stabilire se tali eventi siano appropriatamente riflessi nel bilancio, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

## Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

112

- **REGOLE – attestazione scritta**
- Il revisore deve richiedere alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance, di fornire attestazioni scritte, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580, che tutti gli eventi intervenuti successivamente alla data di riferimento del bilancio e per i quali il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile richieda rettifiche o informativa nel bilancio abbiano dato luogo a rettifiche ovvero siano stati oggetto di informativa di bilancio.



## Principio di revisione internazione (ISA Italia) 560

113

- **REGOLE**
- **Caso 2: Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma prima della data di approvazione del bilancio**
- Il revisore non è obbligato a svolgere procedure di revisione concernenti il bilancio successivamente alla data della propria relazione **tuttavia.....**

# Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

114

## REGOLE

**Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma prima della data di approvazione del bilancio**

**...Tuttavia**, se, successivamente alla data della relazione di revisione, ma prima della data di approvazione del bilancio, il revisore viene a conoscenza di un fatto che, se conosciuto alla data della propria relazione, avrebbe potuto indurlo a rettificare la relazione stessa, egli deve

- a) discutere l'aspetto con la direzione e, ove appropriato, con i responsabili delle attività di governance;
- b) stabilire se il bilancio necessita di modifiche e, in tal caso,
- c) svolgere indagini su come la direzione intende affrontare l'aspetto nel bilancio

## Principio di revisione internazione (ISA Italia) 560

115

- **REGOLE**
- **Se la direzione redige un bilancio modificato?**

Il revisore deve:

- a) svolgere sulla modifica le procedure di revisione necessarie nelle circostanze;
- b) i: estendere le procedure di revisione alla data della nuova relazione di revisione;  
ii. predisporre una nuova relazione di revisione sul bilancio modificato.

La nuova relazione di revisione non deve riportare una data antecedente a quella di redazione del bilancio modificato.

# Principio di revisione internazione (ISA Italia) 560

116

- **REGOLE**
- **Se la direzione redige un bilancio modificato?**
- → al revisore è permesso di limitare le procedure di revisione relative agli eventi successivi, a tale modifica.

In questi casi il revisore deve alternativamente:

- a) rettificare la propria relazione per includere una data aggiuntiva limitata a quella modifica, che indichi in tal modo che le procedure del revisore relative agli eventi successivi sono limitate unicamente alla modifica del bilancio riportata nella relativa nota del bilancio, ovvero
- b) predisporre una nuova relazione di revisione che includa un richiamo d'informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti che comunichi che le procedure del revisore relative agli eventi successivi sono limitate esclusivamente alla modifica del bilancio descritta nella relativa nota del bilancio.

# Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

117

- **REGOLE**

- **Caso 3 - Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente all'approvazione del bilancio**

Dopo che il bilancio è stato approvato, il revisore non ha alcun obbligo di svolgere procedure di revisione relativamente a tale bilancio.

Tuttavia, se, successivamente all'approvazione del bilancio, il revisore viene a conoscenza di un fatto che, se conosciuto alla data della relazione di revisione, avrebbe potuto indurlo a rettificare la relazione di revisione, egli deve:

- a) discutere l'aspetto con la direzione e, ove appropriato, con i responsabili delle attività di governance;
- b) stabilire se il bilancio necessita di modifiche e, in tal caso,
- c) svolgere indagini su come la direzione intende affrontare l'aspetto nel bilancio.

## Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

118

- **REGOLE**

- **Caso 3 - Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente all'approvazione del bilancio**

Se la direzione redige un bilancio modificato, il revisore deve:

- a) svolgere sulla modifica le procedure di revisione necessarie nelle circostanze;
- b) riesaminare le misure poste in essere dalla direzione per assicurarsi che tutti coloro che hanno ricevuto il bilancio precedentemente approvato insieme alla relazione di revisione siano informati della situazione;
- c) o:
  - i. estendere le procedure di revisione fino alla data della nuova relazione di revisione e datare la nuova relazione di revisione non prima della data di redazione del bilancio modificato;
  - ii. predisporre una nuova relazione di revisione sul bilancio modificato;
- d) o quando si applicano le circostanze di cui al paragrafo 12, rettificare la relazione di revisione, ovvero predisporre una nuova relazione come previsto nel medesimo paragrafo.

## Principio di revisione internazione (ISA Italia) 560

119

- **REGOLE**
- **Caso 3 - Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente all'approvazione del bilancio**
- Il revisore deve includere nella propria relazione, nuova o rettificata, un richiamo d'informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti che faccia riferimento ad una nota del bilancio in cui vengono discusse in maniera più approfondita le ragioni della modifica apportata al bilancio precedentemente approvato e alla precedente relazione predisposta dal revisore

# Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560

120

- **REGOLE**
- **Caso 3 - Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente all'approvazione del bilancio**
- Se la direzione non pone in essere le misure necessarie per assicurare che tutti coloro che hanno ricevuto il bilancio precedentemente approvato siano informati della situazione e non redige un bilancio modificato in circostanze in cui il revisore ritiene che lo stesso debba essere modificato, il revisore deve notificare alla direzione ed ai responsabili delle attività di governance, a meno che tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione dell'impresa, che egli intraprenderà azioni volte a prevenire che si faccia affidamento in futuro sulla relazione di revisione.
- Se, nonostante tale notifica, la direzione ovvero i responsabili delle attività di governance non pongono in essere le misure necessarie, il revisore deve intraprendere azioni appropriate volte a prevenire che si faccia affidamento sulla relazione di revisione.