

CORSO DI FORMAZIONE IN REVISIONE LEGALE

1

TERZA GIORNATA

Stefano Pizzutelli

ODCEC di Cremona / ODCEC di Piacenza
10 marzo 2022

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

2

Oggetto

tratta della responsabilità del revisore nel definire e mettere in atto risposte di revisione per fronteggiare i rischi di errori significativi identificati e valutati dal revisore medesimo in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315

Obiettivo

- l'obiettivo del revisore è quello di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui rischi identificati e valutati di errori significativi mediante la definizione e la messa in atto di risposte di revisione appropriate a tali rischi.

Definizioni

Procedura di validità

- Una procedura di revisione definita per individuare errori significativi a livello di asserzioni. Le procedure di validità comprendono:
 - i) verifiche di dettaglio (sulle classi di operazioni, saldi contabili e informativa);
 - ii) procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità.

Definizioni

Procedura di conformità –

- Una procedura di revisione definita per valutare l'efficacia operativa dei controlli nel prevenire od individuare e correggere errori significativi a livello di asserzioni.

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

5

PROCEDURE DI VALIDITA'

Indipendentemente dai rischi identificati e valutati di errori significativi, il revisore deve definire e svolgere le procedure di validità per ciascuna **significativa** classe di operazioni, saldo contabile ed informativa.

Se il revisore ha stabilito che un rischio identificato e valutato di errore significativo a livello di asserzioni rappresenti un **rischio significativo**, egli deve svolgere procedure di validità specificamente rispondenti a quel rischio. Qualora l'approccio verso i rischi significativi si basi unicamente su procedure di validità, tali procedure devono includere le verifiche di dettaglio.

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

6

- Procedure di revisione definite per individuare errori significativi a livello di asserzioni.
- Comprendono:
 - I. Le verifiche di dettaglio sulle classi di operazioni, saldi contabili e informativa
 - II. Procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

7

Procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità

- SVILUPPO DI UN'ASPETTATIVA INDIPENDENTE
- CALCOLO DELLE DIFFERENZE
- IDENTIFICAZIONE DI DIFFERENZE SIGNIFICATIVE
- ANALISI DELLE DIFFERENZE SIGNIFICATIVE

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

8

Verifiche di dettaglio:

- RICHIESTA DI CONFERMA ESTERNA
- RICERCA DI PASSIVITA' NON REGISTRATE
- VERIFICA DEL RISPETTO DEL PRINCIPIO DELLA COMPETENZA
- VERIFICA CORRETTA CLASSIFICAZIONE

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

9

- RICHIESTE DI CONFERMA ESTERNA (CIRCULARIZZAZIONI)
- Consentono di acquisire elementi probativi particolarmente appropriati
- a) per verificare:
 - l'esistenza dei rapporti sottostanti
 - la consistenza effettiva dei saldi dei conti accesi a banche, clienti, fornitori, committenti, depositanti etc.
- b) per acquisire informazioni presso i consulenti esterni

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

10

- **RICHIESTE DI CONFERMA ESTERNA (CIRCULARIZZAZIONI)**
- Formalmente: richiesta della società al soggetto esterno, con richiesta di confermare direttamente al revisore circostanze pertinenti o meno al bilancio.
- Il revisore predispone il testo e la società effettua la spedizione per lettera o per pec, con indicazione di rispondere al revisore.
- In caso di lettere, è il revisore a spedirle direttamente.
- In caso di pec, il revisore dovrebbe essere messo in copia

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

11

- **RICERCA PASSIVITA' NON REGISTRATE**
- L'attività di ricerca delle passività non registrate viene svolta con lo scopo di avere una ragionevole certezza che alla data di riferimento del bilancio costi / ricavi di competenza economica dell'esercizio siano stati rilevati contabilmente, ancorché a detta data non risultino emesse / pervenute le relative fatture.
- Primo oggetto delle verifiche sulle fatture non registrate sono gli stanziamenti per fatture da emettere e/o da ricevere, note di credito da emettere e/o da ricevere

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

12

● CUT OFF

Obiettivo:

- verificare il rispetto del principio della competenza economica nella rilevazione contabile degli accadimenti di gestione, vagliando la corretta correlazione tra la rilevazione contabile di una determinata transazione e il momento di perfezionamento della stessa.

Obiettivo:

- accertare entro i limiti della ragionevolezza che gli amministratori non abbiano posto in essere atti finalizzati a spostare parte del risultato economico da un esercizio all'altro

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

13

- **INVENTARIO!**
- (Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 501)
- **OBIETTIVO:**
 - ❖ Acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardanti l'esistenza e le condizioni delle rimanenze
- **REGOLE:**
 - ❖ Quando le rimanenze siano significative nell'ambito del bilancio, il revisore **DEVE** acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni, mediante:

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

14

- **INVENTARIO!**
- (Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 501
 - ✦ mediante:
 - La presenza alla conta fisica al fine di
 1. valutare le istruzioni e le procedure della direzione per la rilevazione ed il controllo dei risultati della conta fisica
 2. Osservare lo svolgimento delle procedure di conta
 3. Svolgere ispezioni sulle rimanenze
 4. Svolgere conte di verifica sulle rimanenze

Occorre valutare se sia necessaria la presenza di un esperto

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

15

- **PROCEDURE DI CONFORMITA'**
 - Il revisore deve definire e svolgere procedure di conformità per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'efficacia operativa dei controlli pertinenti, se:
 - a) nella valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni il revisore si aspetta che i controlli operino efficacemente (ossia il revisore intenda fare affidamento sull'efficacia operativa dei controlli nel determinare natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità);
ovvero
 - b) le procedure di validità non possano fornire, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati a livello di asserzioni

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

16

- PROCEDURE DI CONFORMITA'

COMBINAZIONE TRA

- ❑ ANALISI DOCUMENTAZIONE DI SUPPORTO DEI CONTROLLI
- ❑ INTERVISTA AL PERSONALE ADDETTO AI CONTROLLI
- ❑ OSSERVAZIONI DELLE MODALITÀ DI EFFETTUAZIONE DEI CONTROLLI
- ❑ RIESECUZIONE DEI MEDESIMI CONTROLLI DA PARTE DEL REVISORE

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

17

- **PROCEDURE DI CONFORMITA'**

Due tipi:

PROCEDURE DI COMPrensIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Verifica di come dovrebbe funzionare il sistema di controllo interno:

- Manuali di procedure interne (esame per verificare il funzionamento dei controlli sulla carta)
- Descrizioni qualitative (indicazione dei compiti, dei soggetti, dei tempi, dei documenti, coinvolti nello svolgimento di funzioni, attività, cicli)
- Questionari sul sistema di controllo interno (da redigere)
- Diagrammi di flusso, per comprendere la logica del sistema di controllo interno

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

18

- **PROCEDURE DI CONFORMITA'**

Due tipi:

- **TEST SUL FUNZIONAMENTO DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO**

Mirano ad accertare come effettivamente funziona il controllo interno:

- Interviste al personale (dovrebbero rilevare profili non evidenziati nei documenti ufficiali, deficienze, errori, insoddisfazioni)
- Osservazione dei processi amministrativi ed operativi (esaminando se nella pratica una procedura viene effettivamente rispettata)
- Ispezione di documenti (per verificare se i documenti rispondano alle prescrizioni procedurali – es. timbri datari di ingresso, conservazione copia dei bonifici)
- Riesecuzione di un processo amministrativo

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

- **PROCEDURE DI CONFORMITA'**
- Quando il revisore ritiene che alcuni controlli non siano efficaci a priori, dovranno essere svolte procedure di validità.

Le carenze possono essere classificate in tre categoria:

1. *Carenze di controlli:* assenza di procedure codificate (ad esempio nelle imprese di dimensioni minori)
2. *Carenze significative:* il sistema di controllo è parzialmente dotato di procedure, meccanismi ed interventi umani, in grado di prevenire, individuare e correggere gli scostamenti significativi, ma la probabilità che ci riescano è remota
3. *Punti di debolezza:* il sistema di controllo appare dotato di procedure, meccanismi ed interventi umani, in grado di prevenire, individuare e correggere gli scostamenti significativi, non pienamente efficaci e quindi occorre valutare la possibilità che errori e/o frodi possano comunque verificarsi

ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

20

- **PROCEDURE DI CONFORMITA'**
- Tipici confronti tra le informazioni finanziarie dell'impresa e altre informazioni, come
 - Le informazioni comparabili relativi a periodi amministrativi precedenti (all'interno del medesimo esercizio o in confronto all'esercizio precedente)
 - I risultati che l'impresa prevede di raggiungere
 - Aspettative del revisore (es.: ammontare degli ammortamenti rispetto al costo storico dei cespiti; accantonamento del Tfr rispetto al costo del lavoro; calcolo costo del lavoro in base al numero dei dipendenti)
 - Confronti degli indici dell'impresa con indici del settore

- **OBIETTIVO**
- L'obiettivo del revisore, nell'utilizzare le procedure di conferma esterna, è quello di definire e di svolgere tali procedure al fine di acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili

- DEFINIZIONI
- *Conferma esterna* - Elemento probativo acquisito come una risposta diretta in forma scritta al revisore da parte di un soggetto terzo (il soggetto circularizzato), in formato cartaceo, elettronico ovvero in altro formato
- *Richiesta di conferma positiva* – Una richiesta al soggetto circularizzato di rispondere direttamente al revisore indicando se esso sia in accordo o in disaccordo con le informazioni contenute nella richiesta, ovvero fornendo le informazioni richieste.

ISA 505 – CONFERME ESTERNE

- **DEFINIZIONI**
- *Richiesta di conferma negativa* – Una richiesta al soggetto circularizzato di rispondere direttamente al revisore soltanto qualora esso sia in disaccordo con le informazioni fornite nella richiesta.
- *Mancata risposta* – Il soggetto circularizzato non ha risposto, ovvero non ha risposto in modo completo, ad una richiesta di conferma positiva, ovvero una richiesta di conferma restituita in quanto non recapitata.
- *Eccezione* – Una risposta che indica una differenza tra le informazioni per le quali è stata richiesta conferma, o contenute nelle registrazioni dell'impresa, e quelle fornite dal soggetto circularizzato.

- REGOLE

Il revisore, quando utilizza le procedure di conferma esterna, deve **mantenere il controllo sulle richieste di conferma**: ciò include:

- a) la determinazione delle informazioni da confermare o da richiedere;

Le procedure di conferma esterna sono svolte spesso per confermare o richiedere informazioni sui saldi contabili e sui loro elementi. Esse possono essere utilizzate anche per confermare i termini di accordi, contratti, ovvero le operazioni tra un'impresa e le altre parti, ovvero per confermare l'assenza di alcune condizioni, quale un "accordo a latere"

ISA 505 – CONFERME ESTERNE

25

- **REGOLE**

Il revisore, quando utilizza le procedure di conferma esterna, deve **mantenere il controllo sulle richieste di conferma**: ciò include:

(b) la selezione del soggetto circularizzato appropriato;

Le risposte alle richieste di conferma forniscono elementi probativi più pertinenti e attendibili quando le richieste di conferma sono inviate ad un soggetto circularizzato che il revisore ritiene abbia le conoscenze necessarie sulle informazioni da confermare. Per esempio, un funzionario di un istituto finanziario che abbia le conoscenze necessarie sulle operazioni o sugli accordi per i quali è richiesta una conferma può essere, nell'ambito dell'istituto finanziario, la persona più appropriata a cui richiedere la conferma

- **REGOLE**

Il revisore, quando utilizza le procedure di conferma esterna, deve **mantenere il controllo sulle richieste di conferma:** ciò include:

- c) la definizione delle richieste di conferma, che includa l'accertamento che le richieste siano correttamente indirizzate e contengano le informazioni per far sì che le risposte siano inviate direttamente al revisore

ISA 505 – CONFERME ESTERNE

- In una richiesta di conferma esterna positiva si chiede al soggetto circularizzato di rispondere al revisore in tutti i casi, indicando il proprio accordo sulle informazioni date ovvero richiedendo al soggetto circularizzato di fornire informazioni.
- Solitamente ci si attende che la risposta ad una richiesta di conferma positiva fornisca elementi probativi attendibili. Vi è tuttavia il rischio che il soggetto circularizzato possa rispondere alla richiesta di conferma senza verificare che le informazioni siano corrette. Il revisore può ridurre tale rischio ricorrendo a richieste di conferma positiva che non esplicitino l'importo (o altre informazioni), ma richiedano al soggetto circularizzato di indicare l'importo o di fornire altre informazioni.
- D'altra parte, l'uso di questo tipo di richiesta di conferma "in bianco" può determinare la riduzione delle percentuali di risposta a motivo del maggiore impegno richiesto ai soggetti circularizzati.

- **RIFIUTO DELLA DIREZIONE**
- Qualora la direzione si rifiuti di consentire al revisore di inviare una richiesta di conferma, il revisore deve:
 - a) svolgere indagini sulle motivazioni del rifiuto della direzione e ricercare elementi probativi in merito alla validità e alla ragionevolezza di tali motivazioni;
 - b) valutare le implicazioni del rifiuto della direzione sulla sua valutazione dei relativi rischi di errori significativi, incluso il rischio di frode, nonché sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione delle altre procedure di revisione;
 - c) svolgere procedure di revisione alternative definite per acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili.

- **RIFIUTO DELLA DIREZIONE**
- Qualora il revisore concluda che il rifiuto della direzione di consentirgli di inviare una richiesta di conferma sia irragionevole, ovvero qualora il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili mediante procedure di revisione alternative, egli deve comunicare tale circostanza al collegio sindacale
- Il revisore deve anche stabilirne le implicazioni per la revisione contabile e per il proprio giudizio in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.705
→ *impossibilità di esprimere un giudizio*

- *Attendibilità delle risposte alle richieste di conferma*

Qualora il revisore identifichi fattori che fanno sorgere dubbi in merito all'attendibilità della risposta ad una richiesta di conferma, egli deve acquisire ulteriori elementi probativi per risolvere tali dubbi.

Le risposte ricevute elettronicamente, per esempio per fax o per posta elettronica, comportano rischi sull'attendibilità, poiché può essere difficile ottenere prova della provenienza e della identificazione di colui che risponde e può essere difficile individuare le alterazioni.

- *Attendibilità delle risposte alle richieste di conferma*
- Qualora il revisore stabilisca che una risposta ad una richiesta di conferma non sia attendibile, egli deve valutarne le implicazioni sulla valutazione dei relativi rischi di errori significativi, incluso il rischio di frode, nonché sulla relativa natura, tempistica e estensione delle altre procedure di revisione.

ISA 505 – CONFERME ESTERNE

32

- **Mancate risposte**
 - Per ciascuna mancata risposta, il revisore deve svolgere procedure di revisione alternative al fine di acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili → *Procedure alternative*
- ad esempio:

per i saldi dei crediti – l'esame degli specifici incassi successivi, della documentazione di spedizione e delle vendite in prossimità della fine del periodo amministrativo;

per i saldi dei debiti – l'esame dei pagamenti successivi o della corrispondenza proveniente da soggetti terzi e di altre evidenze, quali i documenti relativi alle merci ricevute.

- **Conferme negative**
- Le conferme negative forniscono elementi probativi meno persuasivi rispetto a quelli forniti dalle conferme positive.
- Di conseguenza, il revisore non deve utilizzare le richieste di conferma negativa come uniche procedure di validità per fronteggiare un rischio identificato e valutato di errori significativi a livello di asserzioni, a meno di casi di rischio basso

- **Utilizzo delle PEC nelle circolarizzazioni**
- La trasmissione del documento di richiesta di conferma esterna a mezzo PEC equivale, nei casi consentiti dalla legge, alla notificazione a mezzo posta in quanto è strumento idoneo ad assicurare la prova dell'invio, della consegna e della ricezione da parte del destinatario; quindi, come si trattasse di una raccomandata con ricevuta di ritorno, la PEC consente al revisore di avere prova documentata di tutto il flusso informativo

- **Utilizzo delle PEC nelle circolarizzazioni**
- Dal punto di vista operativo, Assirevi evidenzia che ciascun revisore potrà delineare proprie procedure interne per l'utilizzo della PEC come strumento di esecuzione delle richieste di conferma esterna, anche attivando **diversi indirizzi PEC** destinati a fungere in modo dedicato da collettore delle risposte ricevute dalle controparti

- **Utilizzo delle PEC nelle circolarizzazioni**
- → in merito alla **selezione delle controparti**, nulla cambia, per cui questa fase deve permanere **sotto il controllo del revisore** il quale dovrà anticipatamente informare la società circa i soggetti a cui sarà inviata la lettera di circolarizzazione a mezzo PEC;
- → per quanto concerne gli **indirizzi PEC delle controparti**, il revisore potrà verificarne **l'autenticità** anche consultando il registro imprese oppure il portale disponibile www.inipec.gov.it;

- **Utilizzo delle PEC nelle circolarizzazioni**
- → nella **lettera di richiesta di conferma esterna** dovrà essere specificato l'indirizzo **PEC del revisore** a cui la controparte dovrà inoltrare la risposta;
- la **lettera di circolarizzazione** potrà avere un **qualunque formato elettronico non modificabile**, come ad esempio un formato Pdf/A, oppure la richiesta stampata in formato cartaceo e firmata dal rappresentante della società cliente potrà poi essere allegata al messaggio trasmesso a mezzo PEC.
- L'invio della lettera alle controparti da parte della società oggetto della revisione potrà quindi avvenire in forma di **allegato al messaggio inviato mediante PEC**.

Lettere di circolarizzazione - esempi

38

- **CIRCOLARIZZAZIONE FORNITORI**

*Da redigere su carta intestata della società soggetta a
revisione legale*

Luogo, data Spett.le

p.c.c. Nome e Indirizzo del Revisore

Egregi Signori,

in relazione allo svolgimento della revisione del bilancio
della nostra società per l'esercizio chiuso al 31/12/20XX,
Vi preghiamo di fornire per iscritto le seguenti
informazioni al nostro revisore

Lettere di circolarizzazione - esempi

39

● CIRCOLARIZZAZIONE FORNITORI

- 1) Un estratto conto della nostra partita di credito sui Vostri libri contabili alla data del 31/12/20XX;
- 2) un elenco delle tratte da Voi emesse a nostro carico (indicando se sono state da noi accettate), nonché un elenco degli effetti in pagamento non ancora scaduti alla data del 31/12/20XX;
- 3) un elenco degli eventuali beni o merci di Vostra proprietà giacenti presso di noi in deposito od ad altro titolo, alla data del 31/12/20XX.

Per facilitare la risposta, alleghiamo una busta affrancata ed indirizzata al nostro revisore.

Vi preghiamo di far pervenire la vostra risposta alla presente entro il XXXX

Lettere di circolarizzazione - esempi

40

- **CIRCOLARIZZAZIONE CLIENTI
(CON ESTRATTO CONTO ALLEGATO)**

Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale

Luogo, data.....

Spett.le

p.c.c Nome e Indirizzo del Revisore

Egredi Signori,

in relazione allo svolgimento della revisione del bilancio della nostra società per l'esercizio chiuso al 31/12/20XX, Vi preghiamo di fornire per iscritto le seguenti informazioni, al nostro revisore

Lettere di circolarizzazione - esempi

41

- **CIRCULARIZZAZIONE CLIENTI
(CON ESTRATTO CONTO ALLEGATO)**

Vogliate a tal fine inviare questa stessa lettera, debitamente compilata e sottoscritta in calce.

Alleghiamo l'estratto conto della Vostra partita con noi al 31/12/20XX con il saldo netto Vostro debito (credito) di Euro _____

La presente è una conferma delle nostre risultanze contabili: per questo motivo Vi preghiamo di voler rispondere in ogni caso, anche se sono intervenuti pagamenti dopo la data suesposta.

Per facilitare la risposta, alleghiamo una busta affrancata ed indirizzata al nostro revisore.

Vi informiamo che i dati comunicati saranno utilizzati esclusivamente ai fini della revisione contabile del nostro bilancio e saranno trattati e conservati in archivi cartacei ed elettronici secondo quanto previsto dal Decreto Legislativo n. 196 del 30 giugno 2003. Si rinvia all'art. 7 del citato decreto per i diritti spettanti all'interessato a propria tutela.

Lettere di circolarizzazione - esempi

42

- **CIRCOLARIZZAZIONE BANCHE**

Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale

Luogo, data Spett.le

p.c.c. Nome e Indirizzo del Revisore

In relazione allo svolgimento della revisione del bilancio della nostra società per l'esercizio chiuso al 31/12/20XX, Vi preghiamo di fornire per iscritto le seguenti informazioni, al nostro revisore

Lettere di circolarizzazione - esempi

43

● CIRCULARIZZAZIONE BANCHE

- Operazioni che avevamo in corso alle ore 24 del giorno 31 dicembre 20XX con Voi.

Vi autorizziamo, anche in deroga alle norme ed alla prassi relativa al segreto delle operazioni bancarie od a qualsiasi eventuale intesa scritta o verbale esistente, a fornire al predetto revisore contabile tutte le informazioni previste dal modulo normalizzato in uso presso le Aziende di credito (modulo ABI-Rev) ed a tale riguardo Vi precisiamo che:

- il limite di importo da indicare al punto 11.1 è Euro (ad esempio) 500,00;
- le date da indicare al punto 11.3 sono le seguenti: tra il 1 gennaio 20XX e il 31 dicembre 20XX.

Lettere di circolarizzazione - esempi

44

- **CIRCOLARIZZAZIONE BANCHE**

- Vogliate anche confermare sul modulo ABI le operazioni fuori bilancio (così come definite al punto 5.10 del capitolo 1 del provvedimento Banca d'Italia 15/7/92) in corso con Voi alla data del 31 dicembre 20XX, precisando, secondo i casi, capitali di riferimento, titolo sottostante, margini in essere, premi incassati e/o pagati, modalità di determinazione e scadenza dei flussi futuri, scadenza del contratto.

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

Lettere di circolarizzazione - esempi

45

● CIRCOLARIZZAZIONE PER FINANZIAMENTI E MUTUI

Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale

Luogo, data

Spett.le

p.c.c. Nome e Indirizzo del Revisore

Egregi Signori,

in relazione allo svolgimento della revisione del bilancio della nostra società per l'esercizio chiuso al 31/12/20XX, Vi preghiamo di fornire per iscritto le seguenti informazioni, al nostro revisore le operazioni che avevamo con Voi in corso alle Vostre chiusure alle ore 24 del giorno 31.12.20XX indicando l'ammontare dei finanziamenti a noi concessi e per ciascuno di essi:

Lettere di circolarizzazione - esempi

46

● CIRCOLARIZZAZIONE PER FINANZIAMENTI E MUTUI

1. il debito residuo alla data del 31 Dicembre 20XX;
2. le quote capitale pagate nel corso dell'esercizio 20XX;
3. le quote interessi pagate nel corso dell'esercizio 20XX
4. le quote di interessi maturati dall'ultimo pagamento al 31/12/20XX;
5. la durata del debito;
6. i piani di ammortamento dei finanziamenti stessi aggiornati alla data sopra indicata;
7. le garanzie da noi rilasciateVi a fronte delle operazioni da Voi accordateci;

Lettere di circolarizzazione - esempi

47

- **CIRCOLARIZZAZIONE PER FINANZIAMENTI E MUTUI**
8. le garanzie da noi rilasciateVi nell'interesse di terzi;
 9. le garanzie da Voi rilasciate a favore di terzi per nostro conto;
 10. i nominativi delle persone della nostra società autorizzate ad operare con il Vostro Istituto ed i limiti dei loro poteri;
 11. l'indicazione di ogni tipo di modifica del contratto originariamente stipulato intervenuta nell'anno;
 12. il tasso di interesse annuale e generale convenuto;
 13. l'indicazione di ogni violazione agli accordi stipulati, con la segnalazione delle eventuali azioni intraprese o da intraprendere.

Lettere di circolarizzazione - esempi

48

- **CIRCOLARIZZAZIONE CONSULENTE FISCALE**

Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale

Luogo, data
Spett.le

p.c.c.

Nome e indirizzo del revisore

Egregi Signori,

in relazione allo svolgimento della revisione del bilancio della nostra società per l'esercizio chiuso al 31/12/20XX, Vi preghiamo di fornire per iscritto le seguenti informazioni

Lettere di circolarizzazione - esempi

49

● CIRCULARIZZAZIONE CONSULENTE FISCALE

1. Periodi di imposta accertabili da parte delle autorità competenti.
2. Eventuali esenzioni ed agevolazioni tributarie di cui usufruiamo o di cui è stata richiesta applicazione alle autorità fiscali competenti.
3. Eventuali opzioni effettuate e regimi speciali impiegati dalla società in materia di IVA: modificazioni rispetto al precedente periodo di imposta.
4. Eventuali accertamenti e/o verifiche tributari ricevuti durante l'esercizio e situazione dell'eventuale contenzioso fiscale in essere con indicazione degli importi contestati, delle motivazioni contenute nell'accertamento, del grado di trattazione raggiunto comprensivo degli esiti riportati nei vari gradi, nonché delle Vostre previsioni sul futuro esito delle controversie.

Lettere di circolarizzazione - esempi

50

- **CIRCULARIZZAZIONE CONSULENTE FISCALE**
- 5. Natura, effetti ed eventuali aspetti di particolare rilevanza in relazione ad operazioni straordinarie.
- 6. Dettaglio di eventuali istanze di condono tributario: specificazione delle relative regolarizzazioni contabili rese eventualmente necessarie, avvenute negli esercizi non ancora definiti.
- 7. Elenco di tutte le altre possibili passività laddove vi sia una ragionevole possibilità che il manifestarsi possa influire in maniera rilevante e negativa sulla situazione patrimoniale della Società.
- 8. Qualsiasi altra informazione di natura fiscale a Vostra conoscenza e per la quale la Vostra opinione dovrebbe essere portata a conoscenza degli azionisti o di altri terzi interessati.
- 9. Ammontare degli onorari e delle spese dovuti e non ancora a voi liquidati alla data del 31/12/20XX.

Lettere di circolarizzazione - esempi

51

- **CIRCULARIZZAZIONE DEPOSITANTI**

Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale

Luogo, data

Spett.le

p.c.c.

Nome e indirizzo del revisore

Egregi Signori,

in relazione allo svolgimento della revisione del bilancio della nostra società per l'esercizio chiuso al 31/12/20XX, Vi preghiamo di fornire per iscritto le seguenti informazioni,

le quantità delle merci di nostra proprietà giacenti presso di Voi alla data del
come risultanti da elenco allegato.

Vi preghiamo inoltre di comunicare il numero e la data degli ultimi documenti di carico e scarico alla data del

Vi preghiamo di far pervenire risposta alla presente entro il

Lettere di circolarizzazione - esempi

52

- **CIRCOLARIZZAZIONE DEL LEGALE**

Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale

Luogo, data

Spett.le

p.c.c. Nome e Indirizzo del Revisore

Egregio Avvocato,

in relazione allo svolgimento della revisione del bilancio della nostra società per l'esercizio chiuso al 31/12/20XX, Vi preghiamo di fornire per iscritto le seguenti informazioni aggiornate alla data della risposta, al nostro revisore:

Lettere di circolarizzazione - esempi

53

- **CIRCOLARIZZAZIONE DEL LEGALE**
 1. elenco di tutte le controversie (intimate o di imminente inizio), conciliazioni, arbitrati e cause in corso (attive o passive) al 31/12/20XX od ogni altra passività che possa coinvolgere la nostra Società di cui Lei fosse a conoscenza.
 2. La preghiamo di indicare per ogni pratica:
 - a. la descrizione della controversia,
 - b. una sua valutazione del rischio di soccombenza,
 - c. l'attuale stato procedurale,
 - d. la quantificazione dell'eventuale onere per la società in caso di soccombenza o transazione e l'eventuale possibile recupero assicurativo.

Lettere di circolarizzazione - esempi

54

- **CIRCOLARIZZAZIONE DEL LEGALE**
3. un elenco che indichi la natura e gli importi di ogni giudizio reso o accordo raggiunto in cui la nostra Società è parte attiva o passiva, dall'inizio dell'esercizio fino alla data della Sua risposta;
 4. un elenco di tutte le altre possibili passività, sulla base delle informazioni in suo possesso, laddove vi sia una ragionevole possibilità che il manifestarsi possa influire in maniera determinante e negativa sulla situazione patrimoniale della Società;

Lettere di circolarizzazione - esempi

55

- **CIRCOLARIZZAZIONE DEL LEGALE**

5. qualsiasi altra informazione di natura legale a Sua conoscenza e per la quale la Sua opinione dovrebbe essere portata a conoscenza degli azionisti o dei creditori o di altri terzi interessati.

6. l'importo dei Suoi onorari maturati alla data di bilancio ma da Lei non ancora fatturati.

La preghiamo di farci pervenire risposta alla presente entro il XXXX.

PAUSA

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

57

- **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

58

- 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)

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

59

- 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

60

- 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

61

- 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

62

- 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. 38 quater – L 77/2020

- *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

64

- *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

66

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

67

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**

OIC 11

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.*

OIC 11

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

70

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.

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

74

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.

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

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

GLI AMMORTAMENTI NEI BILANCI 2020 E 2021

77

Art. 60 L. 126/2020

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

GLI AMMORTAMENTI NEI BILANCI 2020 E 2021

78

Art. 60 L. 126/2020

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

GLI AMMORTAMENTI NEI BILANCI 2020 E 2021

79

Art. 60 L. 126/2020

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

GLI AMMORTAMENTI NEI BILANCI 2020 E 2021

80

Art. 60 L. 126/2020

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**

GLI AMMORTAMENTI NEI BILANCI 2020 E 2021

81

Categoria	Costo storico	amm 2017	amm 2018	amm 2019	amm 2020	amm 2021
Spese di sviluppo.	1000	200	200	200	200	200
Automezzi	200	50	50	50	50	
Macchine elettroniche	400	80	80	80	80	80
Totale ammortamenti		330	330	330	330	280

GLI AMMORTAMENTI NEI BILANCI 2020 E 2021

82

Categoria	Costo storico	amm 2017	amm 2018	amm 2019	amm 2020	amm 2021	amm 2022
Spese di sviluppo.	1000	200	200	200	0	200	200
Automezzi	200	50	50	50	0	50	
Macchine elettroniche	400	80	80	80	0	80	80
Totale ammortamenti		330	330	330	0	330	280

GLI AMMORTAMENTI NEI BILANCI 2020 E 2021

83

Ipotesi I: Utili dell'esercizio 2020 superiori all'importo degli ammortamenti non eseguiti

- Ammortamenti non eseguiti: 330
- Utile dell'esercizio: 500
- In sede di destinazione dell'utile dell'esercizio 2020, la scrittura sarà la seguente

Utile dell'esercizio 2020	a	Diversi	500
	a	Riserva indisponibile art. 60, comma 7-ter L. 126/2020	330
	a	Riserva straordinaria	170

GLI AMMORTAMENTI NEI BILANCI 2020 E 2021

84

- **Ipotesi II:** Utili dell'esercizio 2020 inferiori all'importo degli ammortamenti non eseguiti, ma disponibilità di Utili esercizi precedenti
- Ammortamenti non eseguiti: 330
- Utile dell'esercizio: 250
- Utili esercizi precedenti: 150
- In sede di destinazione dell'utile dell'esercizio 2020, la scrittura sarà la seguente:

Diversi	a	Riserva indisponibile art. 60, comma 7-ter L. 126/2020	330
Utile dell'esercizio 2020	a		250
Utili esercizi precedenti	a		80

GLI AMMORTAMENTI NEI BILANCI 2020 E 2021

85

Ipotesi III: Perdita dell'esercizio 2020. Utili dell'esercizio 2021 superiori agli ammortamenti non eseguiti

- Ammortamenti non eseguiti: 330
- Perdita dell'esercizio 2020: 50
- Utile dell'esercizio 2021: 400
-

In sede di destinazione dell'utile dell'esercizio 2020, nessuna scrittura specifica.

In sede di destinazione dell'utile dell'esercizio 2021 la scrittura sarà la seguente:

Utile dell'esercizio 2021	a	Diversi	400
	a	Riserva indisponibile art. 60, comma 7-ter L. 126/2020	330
	a	Perdita dell'esercizio 2020	50
	a	Riserva straordinaria	20

AMMORTAMENTI 2021

86

- art. 1, comma 711, Legge 30/12/2021, n. 234
- *“In relazione all’evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia da SARS-CoV-2, tale misura è estesa all’esercizio successivo a quello di cui al primo periodo”.*
- **QUINDI: PROROGA GENERALIZZATA DELLA DEROGA**

AMMORTAMENTI 2021

87

- Tutti i soggetti potranno decidere se effettuare ammortamenti nel 2021 o parzialmente o in misura azzerata
- Restano inoltre fermi gli obblighi di destinazione a riserva indisponibile dell'ammontare degli ammortamenti non eseguiti e di informativa in nota integrativa

AMMORTAMENTI 2021

88

ANNO 2021

- Soggetti a cui spetta la facoltà di deroga: solo soggetti OIC
- Misura della non effettuazione degli ammortamenti: qualsiasi, a scelta dell'azienda (quindi da 0 al 100%)
- Ammortamenti non effettuati → imputati al conto economico dell'esercizio successivo all'ultimo del piano di ammortamento risultante dopo la deroga del 2020
- Destinazione a riserva indisponibile di un importo pari agli ammortamenti non eseguiti
- In nota integrativa → le ragioni della deroga, dell'iscrizione e dell'importo della riserva indisponibile, dell'influenza sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato di esercizio
- Facoltà di deduzione in dichiarazione dei redditi degli ammortamenti non eseguiti

AMMORTAMENTI 2021

89

- Nuovo piano di ammortamento

Categoria	Costo storico	amm 2017	amm 2018	amm 2019	amm 2020	amm 2021	amm 2022	amm 2023
Spese di sviluppo.	1000	200	200	200	0	0	200	200
Automezzi	200	50	50	50	0	0	50	
Macchine elettroniche	400	80	80	80	0	0	80	80
Totale ammortamenti		330	330	330	0	0	330	280

AMMORTAMENTI 2021

90

- **Quindi:**

Ammortamenti non eseguiti ma dedotti: 280

Ires differita (24%): 67,20

Irap differita (4,82%): 13,50

Le scritture contabili saranno le seguenti:

Imposte differite E20 a Fondo Imposte differite 67,20
(Ires)

Imposte differite E20 a Fondo Imposte differite 13,50
(Irap)

AMMORTAMENTI 2021

91

- **Quindi:**

Quindi si avrà, supponendo un utile di 300:

Ammortamenti non eseguiti: 280

Utile dell'esercizio: 300

Utile d'esercizio	a Diversi	300
	a Riserva indisponibile art. 60, comma 7-ter L. 126/2020	280
	a Riserva straordinaria	20

AMMORTAMENTI 2020 e 2021

92

Quindi:

- ***OIC – DOCUMENTO INTERPRETATIVO 9***

- La norma introduce una facoltà di deroga al disposto dell'articolo 2426, primo comma, n. 2 del codice civile riguardante l'ammortamento annuo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo
- La norma non individua a che livello di immobilizzazione deve essere applicata, se al singolo cespite oppure a classi di immobilizzazioni (unità elementare di contabilizzazione). Pertanto è possibile applicare la deroga ai singoli elementi delle immobilizzazioni materiali o immateriali, a gruppi di immobilizzazioni materiali o immateriali oppure all'intera voce di bilancio

- ***OIC – DOCUMENTO INTERPRETATIVO 9***

- La previsione della legge muove dall'assunto che al minor ammortamento del bene sia associata un'estensione di un anno della sua vita utile residua. Si tratta di casi in cui la quota di ammortamento dell'esercizio successivo (pari al rapporto tra valore del bene ammortizzabile e vita utile residua aggiornata) non si modifica nell'importo dal momento che la vita utile del bene è stata estesa per un anno
- La norma **non** tratta il caso in cui al minor ammortamento del bene non sia associata un'estensione della sua vita utile, a causa ad esempio di vincoli contrattuali o tecnici. In questo caso, la quota di ammortamento dell'esercizio successivo (pari al rapporto tra valore del bene ammortizzabile e vita utile residua aggiornata) si modifica nell'importo, in quanto la vita utile rimane la stessa. In questi casi, la quota di ammortamento non effettuata nel corso dell'esercizio è spalmata lungo la vita utile residua del bene aumentandone pro quota la misura degli ammortamenti da effettuare

AMMORTAMENTI 2020 e 2021

94

- ***OIC – DOCUMENTO INTERPRETATIVO 9***

- Cosa va in nota integrativa?
 - a) su quali immobilizzazioni ed in che misura non sono stati effettuati gli ammortamenti;
 - b) le ragioni che l'hanno indotta ad avvalersi della deroga
 - c) l'impatto della deroga in termini economici e patrimoniali.

PARAGRAFO IN RELAZIONE DI REVISIONE

95

- **Richiamo di informativa – Applicazione per gli esercizi 2020 e 2021 della deroga ai sensi del comma 3-*bis* dell’art. 60 del DL 104/2020, conv. con mod. dalla L. 126/2020**
- Richiamo l’attenzione sul paragrafo “*Esercizio della deroga ex art. 60, comma 3-bis della L. 126/2020*” nel quale gli amministratori riportano che la società si è avvalsa della deroga stabilita dal comma 3-*bis* dell’art. 60 del DL 104/2020, conv. con mod. dalla L.126/2020, non eseguendo gli ammortamenti dei beni materiali ed immateriali.
- La società aveva esercitato la medesima deroga anche nell’esercizio 2020.
- In tale paragrafo gli amministratori hanno dato informativa sulle ragioni della deroga, sull’intenzione di destinare a riserva indisponibile un importo corrispondente agli ammortamenti non eseguiti e in merito all’influenza della deroga sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell’esercizio.
- Il mio giudizio non è espresso con rilievi con riferimento a tale aspetto.

REGOLE SPECIALI PER LE PERDITE -2020

96

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

(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

REGOLE SPECIALI PER LE PERDITE - 2020

97

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

REGOLE SPECIALI PER LE PERDITE - 2020

98

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

(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, può 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**

REGOLE SPECIALI PER LE PERDITE - 2020

99

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

(Disposizioni temporanee in materia di riduzione di capitale) –

- Le perdite rilevanti ai fini degli articoli 2446 e 2447 c.c. devono essere distintamente indicate nella nota integrativa con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine nonche' delle movimentazioni intervenute nell'esercizio

REGOLE SPECIALI PER LE PERDITE - 2021



ART. 6 – DL 23/2020 –RISCRITTO DAL MILLEPROROGHE 2022

(Disposizioni temporanee in materia di riduzione di capitale) –

1. Per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del **31 dicembre 2021** 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

REGOLE SPECIALI PER LE PERDITE - 2021

101

ART. 6 – DL 23/2020 –RISCRITTO DAL MILLEPROROGHE 2022

(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 la Perdita 2021 deve risultare diminuita a meno di un terzo → entro l'esercizio 2026

REGOLE SPECIALI PER LE PERDITE - 2021

102

ART. 6 – DL 23/2020 –RISCRITTO DAL MILLEPROROGHE 2022

(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 la Perdita 2021 deve risultare diminuita a meno di un terzo → entro l'esercizio 2026

REGOLE SPECIALI PER LE PERDITE - 2021

103

ART. 6 – DL 23/2020 –RISCRITTO DAL MILLEPROROGHE 2022

(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, può 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 2026**

REGOLE SPECIALI PER LE PERDITE - 2021

104

ART. 6 – DL 23/2020 –RISCRITTO DAL MILLEPROROGHE

(Disposizioni temporanee in materia di riduzione di capitale) –

- L'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio (2026) 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 società' per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del codice civile.

REGOLE SPECIALI PER LE PERDITE - 2021

105

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

(Disposizioni temporanee in materia di riduzione di capitale) –

- Le perdite rilevanti ai fini degli articoli 2446 e 2447 c.c. devono essere distintamente indicate nella nota integrativa con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine nonche' delle movimentazioni intervenute nell'esercizio

REGOLE SPECIALI PER LE PERDITE - 2021

106

- **Prospetto art. 6, comma 5 DL 23/2020, conv da L. 40/2020, come modificato dal comma 266 dell'art. 1 della L. 31 dicembre 2020, n. 178**
- **I IPOTESI: UTILE DEL 2021 CHE COMPENSA LE PERDITE 2020**
- Perdite esercizi precedenti: 200
- Perdite dell'esercizio 2020: originariamente 1000; dopo la parziale copertura: 900
-
- Le perdite dell'esercizio 2020 derivavano dalle difficoltà incontrate dalla società, operante nel settore della ristorazione, nel corso dell'esercizio, a causa della forzata chiusura nei mesi di marzo ed aprile e dalla chiusura alle ore 18.00 a far data dal mese di novembre. Gli importi a ristoro pervenuti sono riusciti solo ad attutire l'impatto della pesantissima perdita di fatturato.
- Nel corso del 2021 il risultato positivo di 300 ha comportato la possibilità di destinare gli utili alla totale copertura delle perdite degli esercizi anteriori al 2020 e parzialmente a copertura della perdita del 2020.

REGOLE SPECIALI PER LE PERDITE - 2021



- **Prospetto art. 6, comma 5 DL 23/2020, conv da L. 40/2020, come modificato dal comma 266 dell'art. 1 della L. 31 dicembre 2020, n. 178**
- **I IPOTESI: UTILE DEL 2021 CHE COMPENSA LE PERDITE 2020**
- Il prospetto delle movimentazioni è il seguente:

	Perdita all'1/1/2021	Copertura nell'anno	Perdita al 31/12/2021
• Perdite ante 2020	200	0	-200
• Perdite esercizio 2020	1000	-100	900

REGOLE SPECIALI PER LE PERDITE - 2021

108

- **Prospetto art. 6, comma 5 DL 23/2020, conv da L. 40/2020, come modificato dal comma 266 dell'art. 1 della L. 31 dicembre 2020, n. 178**
- **II IPOTESI: PERDITA ANCHE NEL 2021**
- Perdite esercizi precedenti: 200
- Perdite dell'esercizio 2020: 1000
- Perdite dell'esercizio 2021: 650

Le perdite dell'esercizio 2020 derivavano dalle difficoltà incontrate dalla società, operante nel settore della ristorazione, nel corso dell'esercizio, a causa della forzata chiusura nei mesi di marzo ed aprile e dalla chiusura alle ore 18.00 a far data dal mese di novembre. Gli importi a ristoro pervenuti sono riusciti solo ad attutire l'impatto della pesantissima perdita di fatturato.

Le perdite dell'esercizio 2021 derivano dal fatto che per i primi sei mesi l'attività è stata rallentata per effetto del c.d. coprifuoco che ha comportato una notevole compressione del fatturato

REGOLE SPECIALI PER LE PERDITE - 2021

109

- **Prospetto art. 6, comma 5 DL 23/2020, conv da L. 40/2020, come modificato dal comma 266 dell'art. 1 della L. 31 dicembre 2020, n. 178**
- **II IPOTESI: PERDITA ANCHE NEL 2021**
- Il prospetto delle movimentazioni è il seguente:

	Perdita all'1/1/2021	Copertura nell'anno	Perdita al 31/12/2021
	200	0	900
	1000	0	1000
	650	0	650

PAUSA

La relazione di revisione

111

- **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**;

- **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

113

- **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

114

- **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)

115

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)

116

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)

117

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)

118

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)

119

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)

120

- **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)

121

• 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)

122

- **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)

123

- **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)

124

• 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)

125

• 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)

126

- **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)

127

- **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)

128

- **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)

129

- **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)

130

- **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)

131

- **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)

132

- 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)

133

- **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)

134

- **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)

135

- **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)

136

• 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)

137

• ESEMPIO DI RELAZIONE (CNDCEC)

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

- [Abbiamo [Ho] svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio d'esercizio della società XYZ S.p.A /S.r.l., costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 20**, dal conto economico, 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 20**, 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)

138

- **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 giudizio

La relazione di revisione – ISA 700 (nuova versione)

139

- **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)

140

• 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)

141

• 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)

142

- **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)

143

- **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)

144

- **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)

145

- **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)

146

• 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 705 (nuova versione)

147

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)

148

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)

149

- **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)

150

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)

151

- **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)

152

- 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)

153

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)

154

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)

155

- 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)

156

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)

157

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)

158

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)

159

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)

160

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)

161

- 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)

162

- 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)

163

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)

164

- **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)

165

- 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)

166

- 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)

167

- **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)

168

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)

169

- 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

170

- **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)

171

- **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)

172

- 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)

173

- 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



- **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 570 – CONTINUITA' AZIENDALE

176

- **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

177

- **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

178

- **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

179

- **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

180

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

PRINCIPIO DI REVISIONE 570 – CONTINUITA' AZIENDALE

181

- **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

182

- **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

183

- **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

184

- **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

185

- **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

186

- **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

187

- **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

188

- **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

● 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

191

- **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

• **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

193

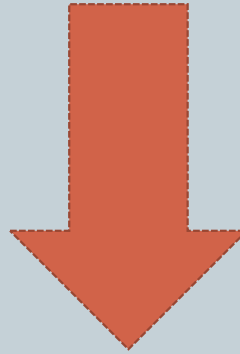
- **Regole → Conclusioni**
- *Rifiuto della direzione di effettuare o estendere la propria valutazione*
- Se la direzione, a seguito della richiesta da parte del revisore, si rifiuta di effettuare o di estendere la propria valutazione, il revisore deve considerarne gli effetti sulla propria relazione.
- 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

194

- **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

INCERTEZZA SIGNIFICATIVA



ADEGUATA INFORMATIVA

PRINCIPIO DI REVISIONE 570 – CONTINUITA' AZIENDALE

196

- **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

197

- **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 capacita' della societa' sottoposta a revisione di mantenere la continuita' aziendale.

PRINCIPIO DI REVISIONE 570 – CONTINUITA’ AZIENDALE

198

- ***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

199

- ***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

200

- ***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

201

- **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

202

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

PRINCIPIO DI REVISIONE 570 – CONTINUITA' AZIENDALE

203

- ***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

204

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

Giudizio con rilievi o

Giudizio negativo

PRINCIPIO DI REVISIONE 570 – CONTINUITA' AZIENDALE

205

- ***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

206

- **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

207

- **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.**