

VIDEOFISCO DEL 23 ottobre 2019

**LA REVISIONE DELLE IMPRESE
LA RIFORMA DELLA CRISI
I GIUDIZI DEL REVISORE AL BILANCIO**

A cura di Andrea Scaini



**LA CONTESTUALIZZAZIONE
SYSTEMICA DELLA RIFORMA DELLA
CRISI DI IMPRESA E DELLA
EVOLUZIONE DELLA REVISIONE**



ASPETTI FONDAMENTALI

- i. L'EMERSIONE ANTICIPATA DELLA CRISI E LE SUE REGOLE
- ii. **CRISI, PERDITA DI CONTINUITA' AZIENDALE E INSOLVENZA**
- iii. ASSETTI ORGANIZZATIVI ED OBBLIGHI DI ATTIVAZIONE IMMEDIATA
- iv. **LE RESPONSABILITA' DEGLI ORGANI SOCIALI IN CASO DI CRISI**
- v. LE PROCEDURE DI ALLERTA E DI COMPOSIZIONE ASSISTITA CRISI
- vi. **LE NOVITA' IN MATERIA DI AMMINISTRAZIONE E CONTROLLO**
- vii. LE ALTRE MODIFICHE AL CODICE CIVILE E LE VARIE DECORRENZE

INTERVENTI DOTTRINALI QUALIFICANTI



CIRCOLARE N. 19 DEL 2 AGOSTO 2019

DIRITTO SOCIETARIO |

Le nuove regole societarie sull'emersione anticipata della crisi d'impresa e gli strumenti di allerta

DEFINIZIONE DI CRISI
ART. 2 DLGS. 14 DEL 2019
RIFORMA DELLE CRISI DI IMPRESA E DELL'INSOLVENZA



“Ai fini del presente codice si intende per:

a) “crisi”:

lo stato di

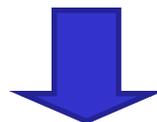
difficoltà economico-finanziaria

che rende probabile l'insolvenza del debitore, e che per le imprese si manifesta come

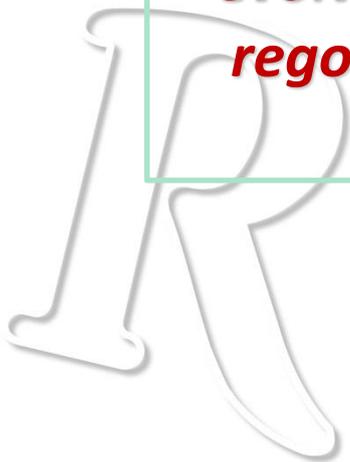
inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici
a far fronte regolarmente alle obbligazioni pianificate;

RR

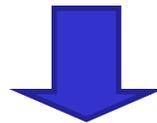
DEFINIZIONE DI CRISI
CORTE DI CASSAZIONE
SENTENZE 11012 MAGGIO 2010 E 18437 6 AGOSTO 2010



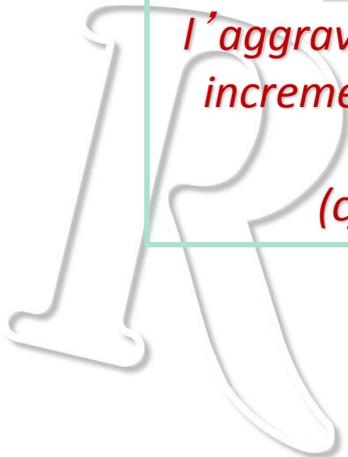
deve intendersi qualificato come crisi lo stato di difficoltà economico-finanziaria che non è destinato ad evolversi nella definitiva impossibilità di adempiere regolarmente le proprie obbligazioni ed è quindi di natura reversibile



DEFINIZIONE DI CRISI
CORTE DI CASSAZIONE V SEZIONE PENALE
SENTENZA 32899 DEL 26 AGOSTO 2011



*per dissesto deve intendersi, non tanto una condizione di generico disordine dell'attività della società, **quanto una situazione di squilibrio economico patrimoniale progressivo ed ingravescente, che, se non fronteggiata con opportuni provvedimenti o con la presa d'atto dell'impossibilità di proseguire l'attività,** può comportare l'aggravamento inarrestabile della situazione debitoria, con conseguente incremento del danno che l'inevitabile, e non evitata, insolvenza finisce per procurare alla massa dei creditori
(cfr. reato di bancarotta ex art. 217 n. 4 Legge Fallimentare)*



assonime

Il Codice della crisi muove dal presupposto che esistono tre diverse situazioni di difficoltà dell'impresa, che si prefigurano in orizzonti temporali diversi: la perdita di continuità aziendale, la crisi e l'insolvenza. La perdita di continuità aziendale riguarda la incapacità dell'impresa di continuare a operare, in un arco temporale definito, come entità in funzionamento. La crisi è lo stato di difficoltà economico-finanziaria che rende probabile l'insolvenza in un arco temporale ristretto. L'insolvenza riguarda l'incapacità del debitore ad assolvere regolarmente le proprie obbligazioni. A ciascuna di queste fasi corrispondono precisi criteri di gestione dell'impresa e strumenti di reazione di natura diversa: mentre nel caso della perdita di continuità aziendale, il criterio di azione nella gestione è quello dell'interesse dei soci e gli strumenti di reazione sono quelli di natura privatistica (ad esempio aumenti di capitale o assunzione di nuovi finanziamenti); nella situazione di crisi o insolvenza, diventa preminente l'interesse dei creditori e gli strumenti da utilizzare sono quelli di natura concorsuale (ad esempio concordato preventivo, accordi di ristrutturazione).

L'EMERSIONE TEMPESTIVA DIVIENE OBIETTIVO DELL'INTERO SISTEMA DELLE NORME SULLA CRISI E L'INSOLVENZA

Art. 3

Doveri del debitore

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

2. L'imprenditore collettivo deve adottare un assetto organizzativo adeguato ai sensi dell'articolo 2086 del codice civile, ai fini della tempestiva rilevazione dello stato di crisi e dell'assunzione di idonee iniziative.

L'EMERSIONE TEMPESTIVA DIVIENE OBIETTIVO DELL'INTERO SISTEMA DELLE NORME SULLA CRISI E L'INSOLVENZA

PARTE SECONDA MODIFICHE AL CODICE CIVILE

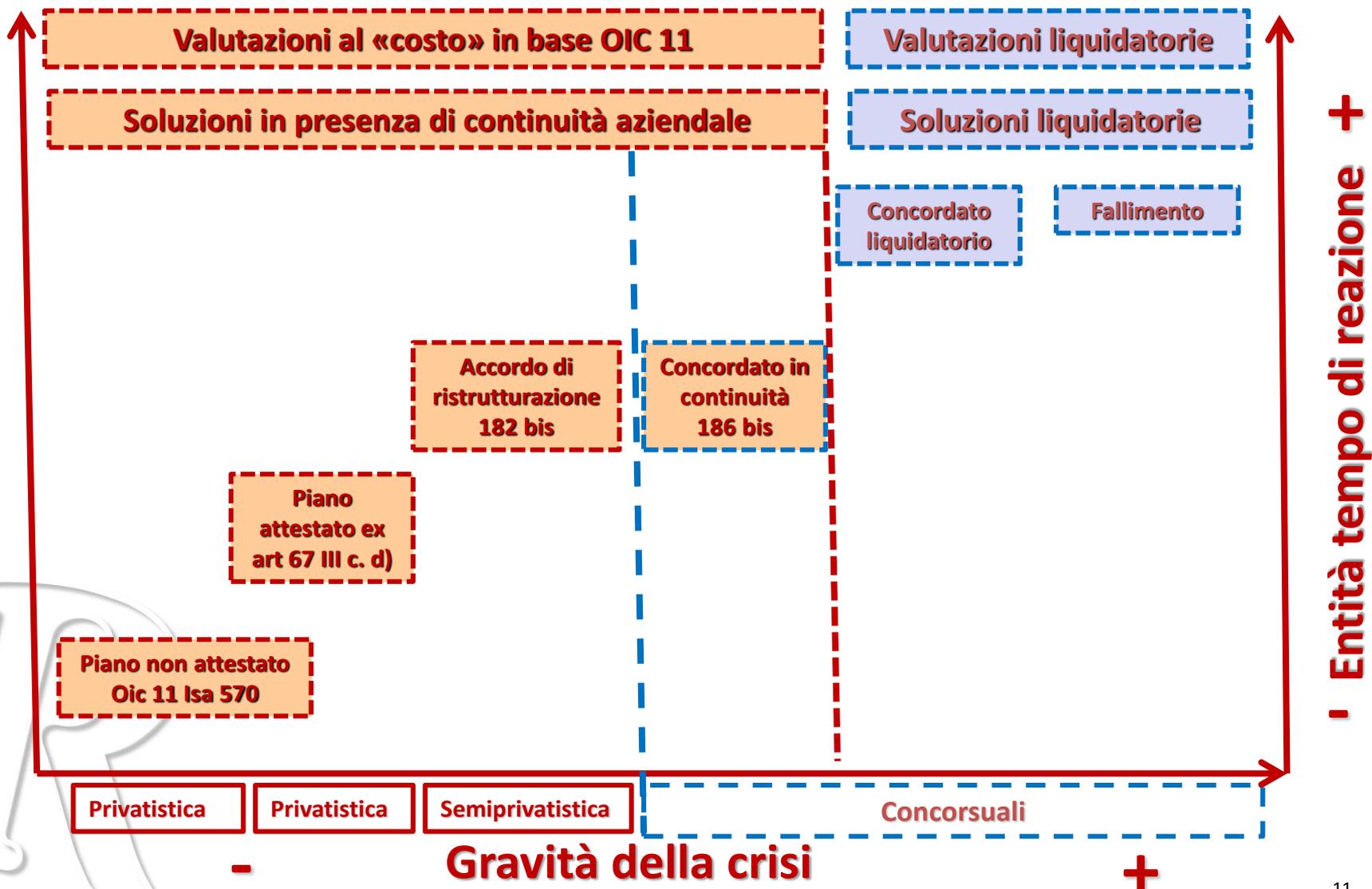
Art. 375

Assetti organizzativi dell'impresa

1. La rubrica dell'articolo 2086 del codice civile è sostituita dalla seguente: "Gestione dell'impresa".
2. All'articolo 2086 del codice civile, dopo il primo comma è aggiunto il seguente:

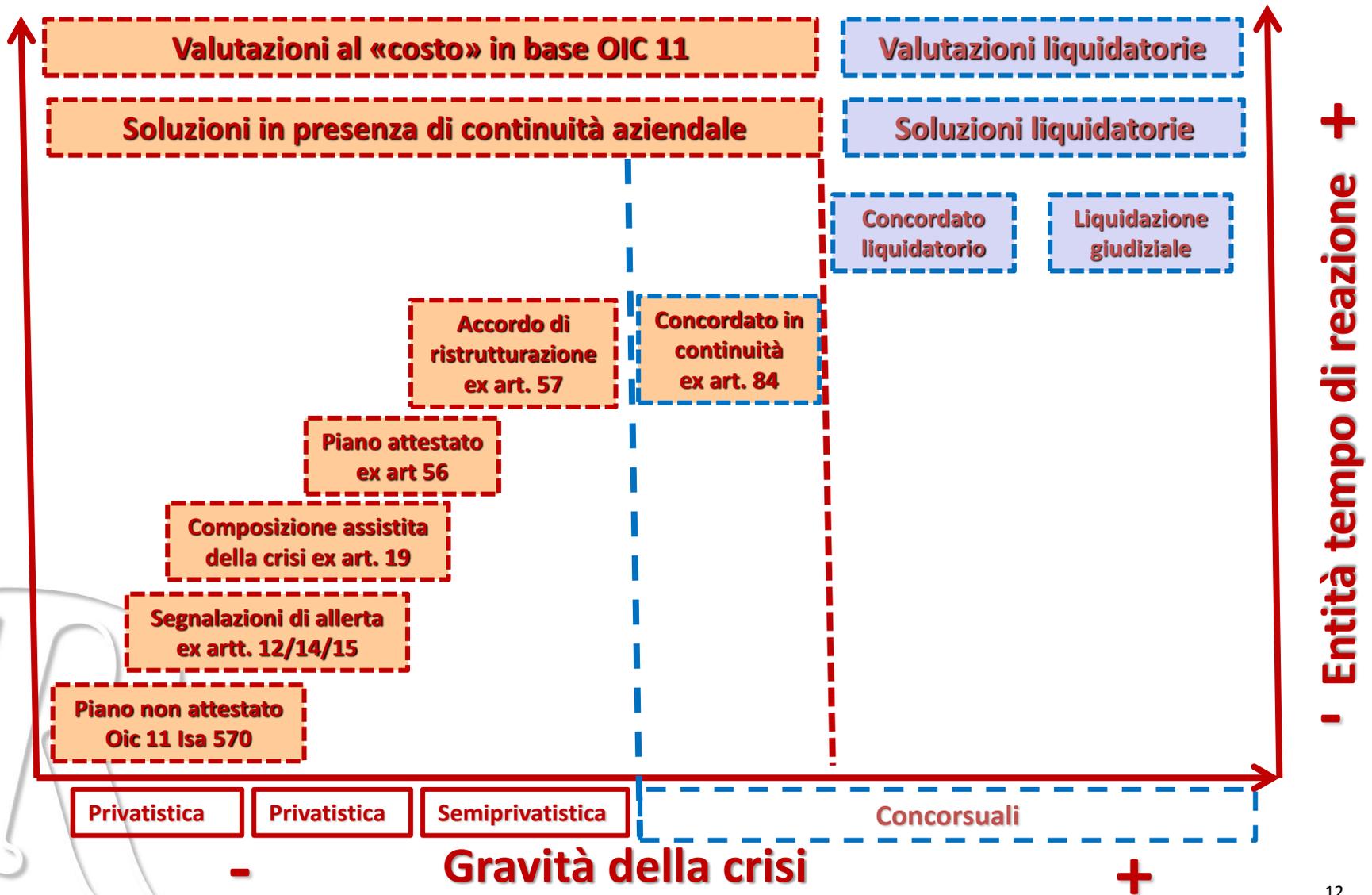
"L'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale".

ATTUALI STRUMENTI NORMATIVI PER LA CRISI



FUTURI STRUMENTI NORMATIVI PER LA CRISI EX DLGS. 14 DEL 2019

VIDEO
FISCO



LE ALTRE CONSEGUENZE DEL DLGS 14/2019

LE ENTRATE IN VIGORE DIFFERENZIATE IN PROSPETTIVA DI MODIFICA

Art. 389

Entrata in vigore

1. Il presente decreto entra in vigore decorsi diciotto mesi dalla data della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, salvo quanto previsto al comma 2.

2. Gli articoli 27, comma 1, 350, 356, 357, 359, 363, 364, 366, 375, 377, 378, 379, 385, 386, 387 e 388 entrano in vigore il trentesimo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del presente decreto.

LE ALTRE CONSEGUENZE DEL DLGS 14/2019

LE ENTRATE IN VIGORE DIFFERENZIATE IN PROSPETTIVA DI MODIFICA

assonime

Il regime generale di natura lunga prevede che il Codice della crisi entri in vigore decorsi 18 mesi dalla data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale²⁷⁴. Questo significa che il complesso delle disposizioni ivi contenute entrano in vigore il 15 agosto 2020.

Il regime breve prevede l'entrata in vigore delle disposizioni ivi comprese il trentesimo giorno dalla data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale e cioè il 16 marzo 2019²⁷⁵.

Le disposizioni di natura societaria che rientrano nel regime breve sono: a) le regole in tema di assetti organizzativi di cui agli artt. 375 e 377 del Codice della crisi; b) tutte le regole in tema di s.r.l. di cui agli artt. 378 e 379 del Codice della crisi; c) le regole sulla quantificazione del danno in caso di violazione della gestione conservativa di cui all'art. 378 del Codice della crisi.

LE ALTRE CONSEGUENZE DEL DLGS 14/2019

LE ENTRATE IN VIGORE DIFFERENZIATE IN PROSPETTIVA DI MODIFICA

assonime

Di conseguenza, le s.r.l., già costituite alla data del 16 marzo 2019, dovranno verificare se, alla data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2018, abbiano superato, per due esercizi consecutivi, almeno uno dei limiti indicati nell'art. 2477, comma 2, lett. c) (4 milioni di euro di totale dell'attivo dello stato patrimoniale; 4 milioni di ricavi delle vendite e delle prestazioni; 20 dipendenti occupati in media durante l'esercizio). Nel caso in cui tale condizione appare soddisfatta, essi saranno tenuti a nominare l'organo di controllo o il revisore entro il 16 dicembre 2019.

Le predette società, sempre entro il 16 dicembre 2019, saranno tenute a modificare atto costitutivo e statuto, qualora contengano clausole non coerenti con il dettato normativo dell'art. 2477 (si pensi in particolare all'ipotesi in cui l'atto costitutivo o lo statuto non si limitino a rinviare in senso generico alla legge ma presentino clausole che riportano direttamente i limiti dimensionali rilevanti ai fini della nomina obbligatoria di organo di controllo o revisore).

LE ALTRE CONSEGUENZE DEL DLGS 14/2019

Art. 377

Assetti organizzativi societari

1. All'articolo 2257 del codice civile, il primo comma e' sostituito dal seguente: «La gestione dell'impresa si svolge nel rispetto della disposizione di cui all'articolo 2086, secondo comma, e spetta esclusivamente agli amministratori, i quali compiono le operazioni necessarie per l'attuazione dell'oggetto sociale. Salvo diversa pattuizione, l'amministrazione della societa' spetta a ciascuno dei soci disgiuntamente dagli altri.».

2. All'articolo 2380-bis del codice civile, il primo comma e' sostituito dal seguente: «La gestione dell'impresa si svolge nel rispetto della disposizione di cui all'articolo 2086, secondo comma, e spetta esclusivamente agli amministratori, i quali compiono le operazioni necessarie per l'attuazione dell'oggetto sociale.»

3. All'articolo 2409-novies, primo comma, del codice civile, il primo periodo e' sostituito dal seguente: «La gestione dell'impresa si svolge nel rispetto della disposizione di cui all'articolo 2086, secondo comma, e spetta esclusivamente al consiglio di gestione, il quale compie le operazioni necessarie per l'attuazione dell'oggetto sociale.».

4. All'articolo 2475 del codice civile, il primo comma e' sostituito dal seguente: «La gestione dell'impresa si svolge nel rispetto della disposizione di cui all'articolo 2086, secondo comma, e spetta esclusivamente agli amministratori, i quali compiono le operazioni necessarie per l'attuazione dell'oggetto sociale. Salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo, l'amministrazione della societa' e' affidata a uno o piu' soci nominati con decisione dei soci presa ai sensi dell'articolo 2479.».

5. All'articolo 2475 del codice civile, dopo il quinto comma e' aggiunto il seguente: «Si applica, in quanto compatibile, l'articolo 2381.».

GLI ELEMENTI DI INCERTEZZA SUI NUOVI ASSETTI ORGANIZZATIVI SOCIETARI

- a) **Manca una definizione delle modalità con cui adottare i nuovi modelli organizzativi voluti dalla nuova norma e quindi sarebbe opportuno prevedere anche statutariamente, specialmente per le srl, tale questione con adeguato e chiara attribuzione «esclusiva» all'organo amministrativo**
- b) **Manca una definizione di quale sia il contenuto minimale dei modelli organizzativi e quali siano le fonti del diritto o i documenti tecnici attuativi per ispirarsi per disegnare e predisporre tali modelli**
- c) **OGGI E' GIUSTO PARLARE QUINDI DI DIMENSIONI INDETERMINATE DELLA RESPONSABILITA' SU TALE DELICATO ASPETTO CHE COINVOLGE GLI ORGANI SOCIALI**

GLI ELEMENTI DI INCERTEZZA SUI NUOVI ASSETTI ORGANIZZATIVI SOCIETARI

FONTE DI RIFERIMENTO POSSONO ESSERE I MODELLI E.R.M. (ENTERPRISE RISK MANAGEMENT)

Che però devono essere assistiti da una solida scalabilità degli obblighi in relazione alle dimensioni aziendali dell'azienda da sottoporre a controllo e che è così definibile

- i. un processo continuo, applicabile anche da enti non profit e pubblici;
- ii. posto in essere dalla direzione per la formulazione di missione, strategie e obiettivi;
- iii. utilizzato da persone in tutta l'organizzazione (dunque multi-direzionale e interattivo)
- iv. progettato per individuare eventi potenziali di rilievo, interni ed esterni (cioè rischi e opportunità);
- v. per gestire il rischio entro limiti accettabili (dunque guidare all'allocazione delle risorse);
- vi. e per fornire una ragionevole sicurezza sul conseguimento degli obiettivi aziendali.

13. INDIVIDUAZIONE E VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CONTROLLO

Il sistema di controllo interno è tipicamente caratterizzato dalla presenza di cinque componenti, come illustrate in figura 13.1.

FIGURA 13.1 – Le cinque componenti del controllo interno



Fonte: IFAC Guide, Vol. 2, p. 140.

DLGS. 14 DEL 2019 RIFORMA DELLE CRISI DI IMPRESA E DELL'INSOLVENZA

Art. 14

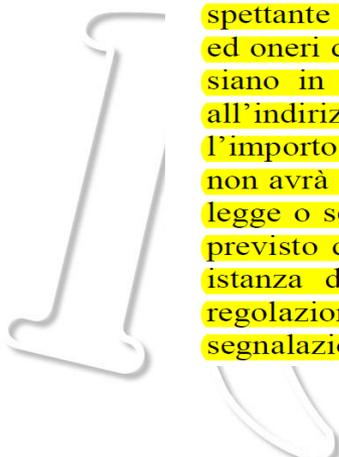
Obbligo di segnalazione degli organi di controllo societari

1. Gli organi di controllo societari, il revisore contabile e la società di revisione, ciascuno nell'ambito delle proprie funzioni, hanno l'obbligo di verificare che l'organo amministrativo valuti costantemente, assumendo le conseguenti idonee iniziative, se l'assetto organizzativo dell'impresa è adeguato, se sussiste l'equilibrio economico finanziario e quale è il prevedibile andamento della gestione, **nonché di segnalare immediatamente allo stesso organo amministrativo l'esistenza di fondati indizi della crisi.**

Art. 15

Obbligo di segnalazione di creditori pubblici qualificati

1. **L'Agenzia delle entrate, l'Istituto nazionale della previdenza sociale e l'agente della riscossione delle imposte hanno l'obbligo, per i primi due soggetti a pena di inefficacia del titolo di prelazione spettante sui crediti dei quali sono titolari, per il terzo a pena di inopponibilità del credito per spese ed oneri di riscossione, di dare avviso al debitore, all'indirizzo di posta elettronica certificata di cui siano in possesso, o, in mancanza, a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento inviata all'indirizzo risultante dall'anagrafe tributaria, che la sua esposizione debitoria ha superato l'importo rilevante di cui al comma 2 e che, se entro novanta giorni dalla ricezione dell'avviso egli non avrà estinto o altrimenti regolarizzato per intero il proprio debito con le modalità previste dalla legge o se, per l'Agenzia delle entrate, non risulterà in regola con il pagamento rateale del debito previsto dall'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n.462 o non avrà presentato istanza di composizione assistita della crisi o domanda per l'accesso ad una procedura di regolazione della crisi e dell'insolvenza, essi ne faranno segnalazione all'OCRI, anche per la segnalazione agli organi di controllo della società.**



Art. 379

Nomina degli organi di controllo

1. All'articolo 2477 del codice civile il terzo e il quarto comma sono sostituiti dai seguenti:

“La nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società:

a) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;

b) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;

c) ha superato per due esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti: 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: **4** milioni di euro; 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: **4** milioni di euro; 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: **20** unità.

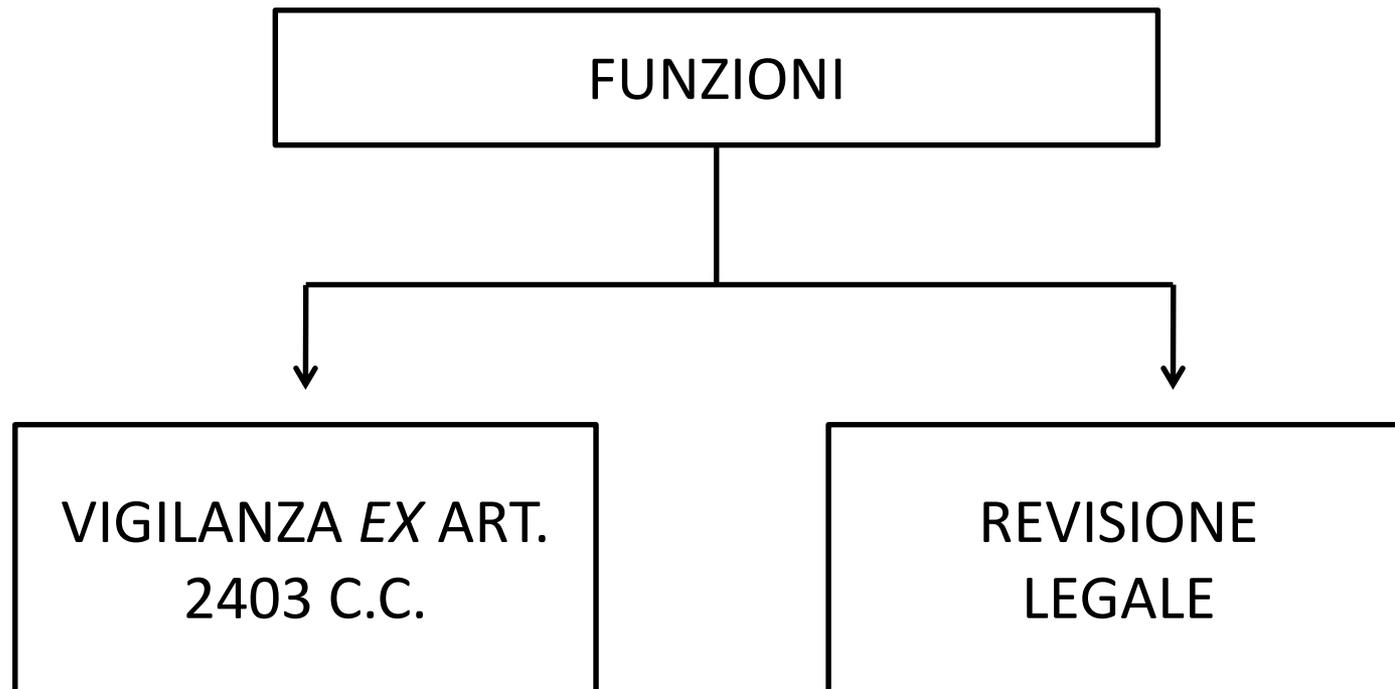
NB

L'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore di cui alla lettera c) del terzo comma cessa quando, per tre esercizi consecutivi, non è superato alcuno dei predetti limiti.”

2. All'articolo 2477, sesto comma, del codice civile, dopo le parole “qualsiasi soggetto interessato” sono aggiunte le seguenti: “o su segnalazione del conservatore del registro delle imprese” e dopo il sesto comma è aggiunto il seguente: “Si applicano le disposizioni dell'articolo 2409 anche se la società è priva di organo di controllo.”.

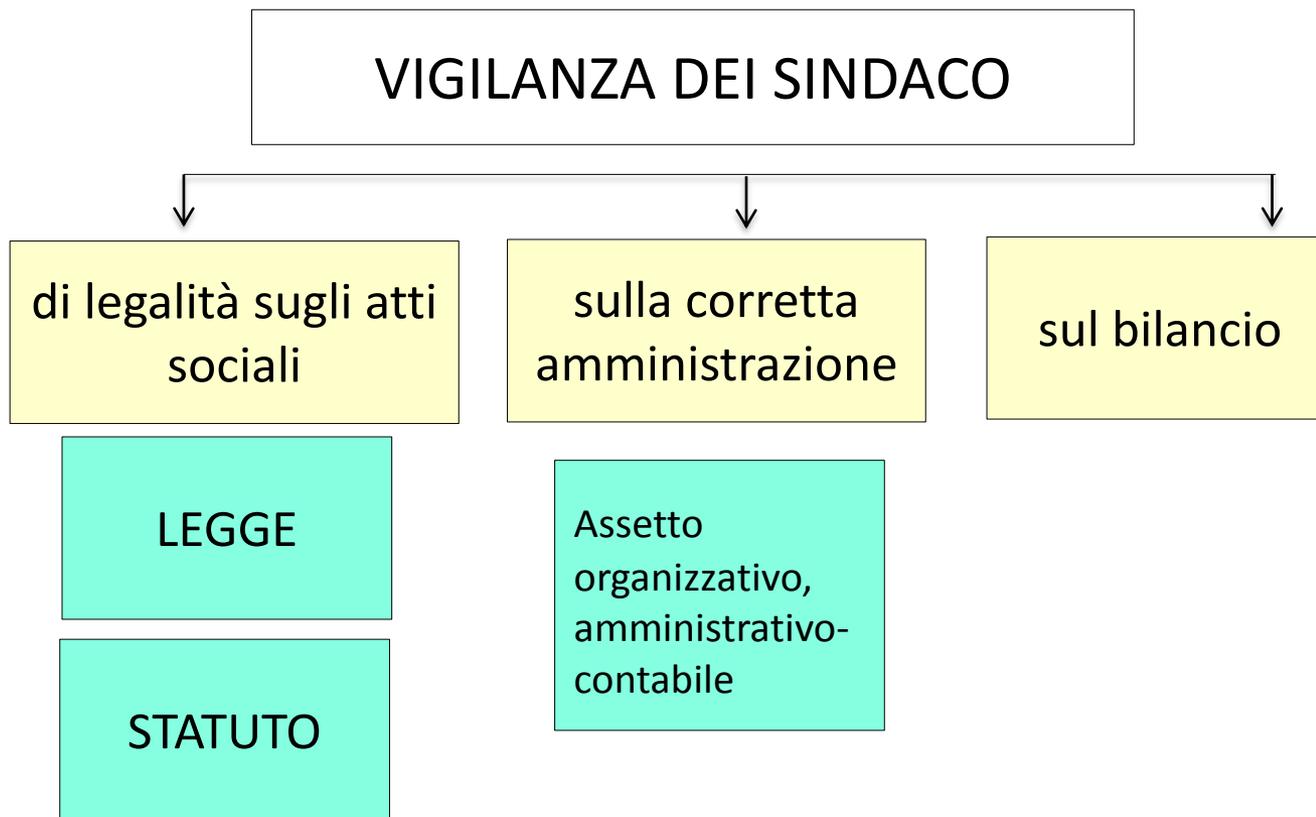
3. Le società a responsabilità limitata e le società cooperative costituite alla data di entrata in vigore del presente articolo, quando ricorrono i requisiti di cui al comma 1, **devono provvedere a nominare gli organi di controllo o il revisore e, se necessario, ad uniformare l'atto costitutivo e lo statuto alle disposizioni di cui al predetto comma entro nove mesi dalla predetta data.** Fino alla scadenza del termine, le previgenti disposizioni dell'atto costitutivo e dello statuto conservano la loro efficacia anche se non sono conformi alle inderogabili disposizioni di cui al comma 1. **Ai fini della prima applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 2477 del codice civile, commi terzo e quarto, come sostituiti dal comma 1, si ha riguardo ai due esercizi antecedenti la scadenza indicata nel primo periodo.**

LO SVOLGIMENTO DELLE FUNZIONI DI CONTROLLO NELLE SOCIETA'



PECULIARITA' DIVERSE DELLE DUE FUNZIONI

Norma 3 cndcec



PECULIARITA' DIVERSE DELLE DUE FUNZIONI

OBIETTIVO DELLA REVISIONE

ACQUISIRE
ELEMENTI PROBATIVI APPROPRIATI E SUFFICIENTI
AL FINE DI ESPRIMERE UN GIUDIZIO SUL BILANCIO



- RAGIONEVOLE CERTEZZA
- ERRORI SIGNIFICATIVI

PRINCIPI DI REVISIONE ISA ITALIA

PECULIARITA' DIVERSE DELLE DUE FUNZIONI

3. QUADRO CONCETTUALE DELLA REVISIONE LEGALE

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 200.3

La finalità della revisione contabile è quella di accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori nel bilancio. Ciò si realizza mediante l'espressione di un giudizio da parte del revisore in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Nella maggior parte dei quadri normativi sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale, tale giudizio riguarda il fatto se il bilancio sia presentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità al quadro normativo di riferimento. Una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione e ai principi etici applicabili consente al revisore di formarsi tale giudizio.

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 200.5

I principi di revisione richiedono al revisore di acquisire, come base per il proprio giudizio, una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza. Essa si ottiene quando il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione (ossia il rischio che il revisore esprima un giudizio inappropriato in presenza di un bilancio significativamente errato) ad un livello accettabilmente basso. Tuttavia, una ragionevole sicurezza non corrisponde ad un livello di sicurezza assoluto, poiché nella revisione contabile ci sono limiti intrinseci che rendono di natura persuasiva, piuttosto che conclusiva, la maggior parte degli elementi probativi dai quali il revisore trae le sue conclusioni e sui quali egli basa il proprio giudizio.

POSIZIONE GIURISPRUDENZA

I sindaci non sono responsabili delle falsificazioni di voci di bilancio poste in essere dagli amministratori. Tali manipolazioni (nel caso di specie attinenti all'inserimento in bilancio di crediti inesistenti) dovrebbero, infatti, essere disvelate dai revisori legali tenuti ad applicare i principi di revisione sui crediti della società, con particolare riferimento ai saldi maggiormente significativi.

È quanto ha avuto modo di affermare un'interessante e innovativa pronuncia del Tribunale di Genova del 6 ottobre 2017, la n. 8880.

«Ben diversa, per tali profili, appare la responsabilità dei revisori (e dei sindaci con funzione di revisione legale). Questi, infatti, nel rispetto dei principi di revisione avrebbero, invece, dovuto effettuare un controllo analitico delle singole poste di bilancio e dei crediti, essendo onerati di ottenere conferme esterne (ai sensi del principio di revisione n. 505) per acquisire elementi probativi appropriati e sufficienti a sostegno delle asserzioni di bilancio. In tal modo sarebbe emersa con facilità la falsità degli ordini e quindi della voce di credito inserita a bilancio al solo scopo di mascherare la perdita integrale del patrimonio»

POSIZIONE GIURISPRUDENZA

A fronte di errate appostazioni in bilancio – in particolare, valutazioni degli ammortamenti e delle immobilizzazioni operate in violazione dei principi contabili – che precludono **la immediata emersione della perdita del capitale sociale**, è configurabile la responsabilità dei sindaci/revisori che si limitino a denunciare uno squilibrio della struttura patrimoniale e finanziaria della società e l'esigenza di un risanamento, senza preoccuparsi di assicurare l'adempimento dell'obbligo gestorio di procedere a corrette valutazioni, per di più esprimendo parere favorevole in ordine alla distribuzione di utili solo apparentemente conseguiti.

Sono queste le indicazioni che emergono dalla sentenza n. **21662/2018** della Cassazione

SINDACI E REVISORI NEL DECRETO CRISI

Art. 14

Obbligo di segnalazione degli organi di controllo societari

1. Gli organi di controllo societari, il revisore contabile e la società di revisione, ciascuno nell'ambito delle proprie funzioni, hanno l'obbligo di verificare che l'organo amministrativo valuti costantemente, assumendo le conseguenti idonee iniziative, se l'assetto organizzativo dell'impresa è adeguato, se sussiste l'equilibrio economico finanziario e quale è il prevedibile andamento della gestione, nonché di segnalare immediatamente allo stesso organo amministrativo l'esistenza di fondati indizi della crisi.

3. La tempestiva segnalazione all'organo amministrativo ai sensi del comma 1 costituisce causa di esonero dalla responsabilità solidale per le conseguenze pregiudizievoli delle omissioni o azioni successivamente poste in essere dal predetto organo, che non siano conseguenza diretta di decisioni assunte prima della segnalazione, a condizione che, nei casi previsti dal secondo periodo del comma 2, sia stata effettuata tempestiva segnalazione all'OCRI. Non costituisce giusta causa di revoca dall'incarico la segnalazione effettuata a norma del presente articolo.

SINDACI E REVISORI NEL DECRETO CRISI

assonime

Contenuto delle attività di verifica dell'organo di controllo e del revisore

La valutazione sull'operato dell'organo amministrativo riguarda: l'adeguatezza dell'assetto organizzativo; la sussistenza dell'equilibrio economico-finanziario; il prevedibile andamento della gestione¹⁹⁹.

Secondo la dottrina²⁰³, il dovere di vigilanza dell'organo di controllo sull'adeguatezza degli assetti dovrebbe avere ad oggetto, "da un lato, l'esistenza di un'idonea organizzazione per funzioni e di processi e procedure idonei a regolare l'attività di gestione, dall'altro, il controllo sulla corretta attuazione dei processi e delle procedure".

È da riconoscere un ruolo di vigilanza dei sindaci, sulla base dei compiti loro assegnati dalle regole generali, anche in ordine alla valutazione dell'equilibrio finanziario dell'impresa e al prevedibile andamento della gestione. Come abbiamo detto, infatti, il dovere di gestire con diligenza l'impresa societaria, che si colloca all'interno dei principi di corretta amministrazione, comporta il dovere di assicurare le condizioni per la salvaguardia ed efficienza dell'attività d'impresa, preservando la continuità aziendale. In tale ottica, il collegio sindacale può essere chiamato a valutare non solo i singoli atti di gestione ma anche l'attività in senso più complessivo, al fine di valutare il rispetto della corretta amministrazione nell'ottica di salvaguardia della continuità aziendale²⁰⁴.

SINDACI E REVISORI NEL DECRETO CRISI

assonime

Per quanto riguarda i doveri di vigilanza dei revisori, se pure essi sono di natura specifica, in quanto funzionale all'espressione di un giudizio sulla corretta predisposizione del bilancio d'esercizio e consolidato²⁰⁵, è pure vero che essi, in base alle prescrizioni contenute nei principi di revisione²⁰⁶, **devono svolgere specifiche verifiche sul sistema di controllo interno dell'impresa (limitate ai profili rilevanti per la revisione)²⁰⁷ e specifiche verifiche per la valutazione del rischio inerente la capacità dell'impresa di continuare a operare come un'entità in funzionamento che implica una valutazione dell'equilibrio finanziario dell'impresa e del prevedibile andamento della gestione²⁰⁸.**

In sintesi, **i compiti tanto dell'organo di controllo quanto del revisore, secondo i principi generali dell'ordinamento, riguardano anche l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, la sussistenza dell'equilibrio economico-finanziario e il prevedibile andamento della gestione.** Essi andranno esercitati, anche nel contesto dell'attività di verifica dell'art. 14 del Codice della crisi, secondo le modalità operative proprie di ciascuna di tali figure in base alle regole di riferimento. Quando abbiamo una società con la presenza di un organo di controllo, cui spetta il controllo sulla gestione, e di un revisore, cui spetta la funzione di revisione legale, **la verifica sull'operato degli amministratori spetta a entrambe le figure secondo le rispettive funzioni.**

SINDACI E REVISORI NEL DECRETO CRISI

assonime

Gli obblighi di segnalazione all'organo amministrativo

Gli organi di controllo e il revisore legale devono segnalare immediatamente all'organo amministrativo l'esistenza di fondati indizi di crisi, **individuabili sulla base degli indicatori previsti dall'articolo 13 del Codice della crisi (su cui v. par. 2.1).**

La segnalazione deve essere motivata e contenere la fissazione di un congruo termine, non superiore a trenta giorni, entro il quale l'organo amministrativo deve riferire in ordine alle soluzioni individuate e alle iniziative intraprese. **Sotto un profilo formale, la segnalazione deve presentare una forma scritta ed essere recapitata a mezzo di posta elettronica certificata oppure con altri mezzi che assicurino la prova dell'avvenuta ricezione.**

La segnalazione tempestiva all'organo amministrativo costituisce causa di esonero dalla responsabilità solidale per le conseguenze pregiudizievoli delle omissioni o azioni successivamente poste in essere dal predetto organo. L'esonero non copre gli atti o le omissioni che siano conseguenza diretta di decisioni assunte prima della segnalazione.

Le conseguenze più significative dell'attivazione della segnalazione al consiglio sono avvertibili sotto il profilo della responsabilità. **Se infatti, con riferimento agli organi di controllo e ai revisori legali, la tempestiva segnalazione determina l'esonero da responsabilità, con riferimento all'organo amministrativo, la segnalazione fissa un momento temporale certo a partire dal quale l'eventuale inerzia degli amministratori è indice di potenziale responsabilità.**

L'ADEMPIMENTO IN SOSTANZA

- A) Scadenza nomina organi di controllo o revisore entro il 16 Dicembre 2019 per tutte le società che nei Bilanci 2017 e 2018 hanno superato in entrambi gli anni anche solo uno dei nuovi limiti = 4 milioni di ricavi o 4 milioni di attivo o 20 dipendenti di ULA
- B) Modifica degli Statuti delle Srl per prevedere la facoltà di organo collettivo o monocratico di controllo o revisore secondo il nuovo testo art. 2477 C.c.
- C) Resta obbligo di nomina immediata dopo approvazione del Bilancio 2018 di nomina secondo statuto vigente per le società che hanno superato con il Bilancio 2017 e 2018 due dei seguenti limiti : 4,4 milioni di attivo e/o 8,8 milioni di ricavi e/o 50 dipendenti di ULA??

RIVISTA DEL CONSIGLIO DEL NOTARIATO N. 33 DEL 20/02/2019

Poiché la norma transitoria si riferisce alla “scadenza indicata nel primo periodo”, per le società già esistenti, si dovrà tener conto, quale termine di riferimento, al 16 dicembre 2019, sicché, ipotizzando il caso di una società il cui esercizio coincide con l’anno solare, gli esercizi da tenere in considerazione per verificare se vi sia stato o meno il superamento dei parametri che impongono la nomina dell’organo di controllo saranno quelli degli anni 2017 e 2018.

Chiaro che la previsione di cui alla lett. c) del comma 3 dell’art. 2477, c.c. non potrà trovare applicazione alla società che non abbia ancora chiuso il secondo esercizio.

Il secondo obbligo è, invero, eventuale, perché dipende dalla presenza, nell’atto costitutivo o nello statuto, di una clausola che stabilisca, in contrasto con quanto previsto dalla nuova disciplina, l’obbligo della nomina dell’organo di controllo o del revisore al ricorrere dei “vecchi” e meno stringenti presupposti.

L’esempio è proprio quello della clausola che riproduca pedissequamente il testo dell’art. 2477 ante modifica.

In tal caso la società sarà tenuta ad adeguare (“uniformare”, secondo la terminologia dell’art. 379) detta clausola al nuovo testo dell’art. 2477, c.c.; adeguamento per il quale non sono previste norme di favore relativamente ai quorum richiesti.

Diversamente, laddove la relativa clausola si sostanzia in un richiamo generico all’art. 2477 c.c., o alle disposizioni del codice civile o alle “norme di legge”, questa deve intendersi come contenente un “rinvio mobile” alla disciplina di volta in volta vigente, con applicazione, quindi, della nuova “regola”, senza, quindi, che sia necessario alcun intervento per “adeguare” o “uniformare” le regole organizzative della società [6].

La previsione in questione dovrebbe esser intesa come norma direttamente applicabile e comportante effetti immediati: ciò dovrebbe consentire di ipotizzare che la clausola non conforme al disposto dell’art. 2477, c.c., novellato, sia automaticamente sostituita ai sensi dell’art. 1419, c.c., con una conforme a legge [7].

Tuttavia, se, da un lato, l’operare del fenomeno della sostituzione di diritto ex art. 1419 c.c., ultimo comma), permette di procedere alla nomina dell’organo di controllo al verificarsi dei presupposti dell’art. 2477 nel testo modificato, anche laddove nello statuto sia riprodotto il vecchio testo della norma, dall’altro lato, l’esigenza di adeguamento formale delle regole organizzative permane in ogni caso, sicché sarà comunque necessario procedere alla riformulazione delle relative clausole.

IL PROBLEMA CENTRALE

(foglio di calcolo stima ore Metodologia Revisione PMI CNDCEC)

Fabbisogno ore in base ai ricavi delle vendite e delle prestazioni

Fascia fatturato (mln euro) Da ...	1	2.000.000	5.000.000
a ...	2.000.000	5.000.000	7.000.000
Numero ore stimate	80	130	160

LE ALTRE CONSEGUENZE DEL DLGS 14/2019

IL PROBLEMA CENTRALE

(foglio di calcolo stima ore Metodologia Revisione PMI CNDCEC)

Dati del bilancio precedente

Totale attivo	3.000.000
Totale ricavi delle vendite e delle prestazioni	3.000.000
Media aritmetica semplice	3.000.000
Numero di ore-base	130

Rettifiche per componenti di rischio

Rettifica per settore di attività aziendale 0%

Rettifica per rischio preliminare di incarico 0%

Totale ore

Dati dei sindaci

Compenso orario sindaci (€)	€ 100,00
Compenso orario ausiliari (€)	€ 40,00
Compenso orario collaboratori (€)	€ 40,00
% ore totali ai sindaci	10%
% ore totali agli ausiliari	50%
% ore totali ai collaboratori	40%

Quadratura Ora ok

Compenso per l'attività di revisione legale

NUOVE METODOLOGIE DI REVISIONE???

RAFFAELE MARCELLO:

Eutekne 7 Dicembre 2018: «il CNDCEC al lavoro per la creazione di procedure per la revisione delle «nano» imprese»

RAFFAELE D'ALESSIO:

Eutekne 15 Dicembre 2018: «il Codice della Crisi non altera l'assetto dei controlli»

IL PROGRAMMA DI LAVORO PREVEDE CHE PER LE NANO IMPRESE LA REVISIONE POTRA' ESSERE LIMITATA SOLO AD ALCUNE VOCI DEFINITE CRITICHE («LIMITED REVIEW») CON CONSEGUENTE LIMITAZIONE DELLE ORE NECESSARIE

DERIVE INTERPRETATIVE

Conservatore Registro Imprese di Bologna a Presidente ODCEC:

«meglio procedere alle nuove nomine degli organi di controllo o revisore contestualmente alla approvazione del bilancio relativo al 2018»

Sole 24 ore 10 aprile 2019: *«Un'immediata applicazione della norma (come peraltro auspicato in una recente nota dal conservatore del registro delle imprese di Bologna) consentirebbe all'organo di controllo di esplicare con più efficacia la propria funzione già nel corso dell'esercizio 2019 e di ottimizzare l'attivazione dei sistemi di allerta, per favorire l'emersione e la gestione tempestiva della crisi.»*

LA POSIZIONE DEL CNDCEC

RAFFAELE MARCELLO 11 APRILE 2019:

«Niente allarmismi sulla nomina dei sindaci o revisore nelle srl di piccola dimensione; ... Ci sarà tempo sino al 16 Dicembre 2019; Verranno riviste sia il numero ore che le metodologie per la revisione delle piccola società neo obbligate Interesseremo con CNDCEC Unioncamere per evitare comportamenti difformi sul territorio nazionale»

LA POSIZIONE DI

Le s. r. l., costituite a partire dal 18 giugno 2019 - data di entrata in vigore dell'attuale versione dell'art. 2477, comma 2⁷⁹ -, dovranno immediatamente rispettare, in sede di redazione dell'atto costitutivo e dello statuto, le nuove previsioni in tema di obblighi di nomina dell'organo di controllo o del revisore²⁸⁰.

Di conseguenza, le s.r.l., già costituite alla data del 16 marzo 2019, dovranno verificare se, alla data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2018, abbiano superato, per due esercizi consecutivi, almeno uno dei limiti indicati nell'art. 2477, comma 2, lett. c) (4 milioni di euro di totale dell'attivo dello stato patrimoniale; 4 milioni di ricavi delle vendite e delle prestazioni; 20 dipendenti occupati in media durante l'esercizio). Nel caso in cui tale condizione appare soddisfatta, essi saranno tenuti a nominare l'organo di controllo o il revisore entro il 16 dicembre 2019.

Le predette società, sempre entro il 16 dicembre 2019, saranno tenute a modificare atto costitutivo e statuto, qualora contengano clausole non coerenti con il dettato normativo dell'art. 2477 (si pensi in particolare all'ipotesi in cui l'atto costitutivo o lo statuto non si limitino a rinviare in senso generico alla legge ma presentino clausole che riportano direttamente i limiti dimensionali rilevanti ai fini della nomina obbligatoria di organo di controllo o revisore).

LA POSIZIONE DI

Secondo una terza lettura²⁵⁶, invece, la disciplina dei controlli in tema di s.r.l. consente di nominare, in via alternativa e fatte salve alcune situazioni particolari (su cui infra): un organo di controllo (in forma monocratica o collegiale); un revisore legale (o una società di revisione); un organo di controllo e un revisore legale. La scelta di una di queste opzioni determina anche la natura e il contenuto del controllo cui assoggettare la società. Nel caso di nomina dell'organo di controllo e del revisore legale così come nel caso di nomina del solo organo di controllo, la società sarà soggetta tanto al controllo sulla gestione quanto alla revisione legale. Nel caso invece di nomina del solo revisore legale, la società sarà soggetta alla sola revisione legale dei conti.

Se pure si tratta di una questione discussa che ancora non ha una risposta certa è da ritenere che la tesi preferibile sia quest'ultima, per cui non debbano essere necessariamente presenti entrambe le funzioni di controllo.

GLI INDIRIZZI E LA OPERATIVITA'

**ATTENZIONE ALLE MODIFICHE NORMATIVE ED IDENTIFICAZIONE
DELLE SOCIETA' COINVOLTE**

**ESAME DEGLI STATUTI DELLE SRL COINVOLTE PER LORO
MODIFICA ENTRO IL 16 DICEMBRE 2019**

**ASSISTENZA A STESURA VERBALE ASSEMBLEA/ORGANO
AMMINISTRATIVO DA REDIGERE ENTRO IL 10 DICEMBRE 2019
NEL QUALE SI PRENDE ATTO DELL'OBBLIGO DI NOMINA MA SI
RINVIA PER OPPORTUNITA' LA NOMINA STESSA DOPO LA
APPROVAZIONE DEL BILANCIO RELATIVO AL 2019**

????????????????????????????????????

ESAME DELLA FUNZIONE DI GIUDIZIO SUL BILANCIO NELLA EVOLUZIONE DELLA REVISIONE

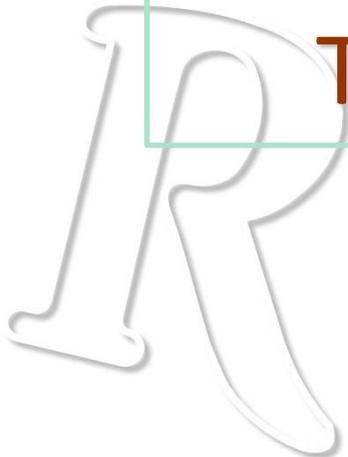


QUESTIONI DI FONDO

IL DOCUMENTO PER RIDURRE LE
ASIMMETRIE INFORMATIVE E'

IL BILANCIO

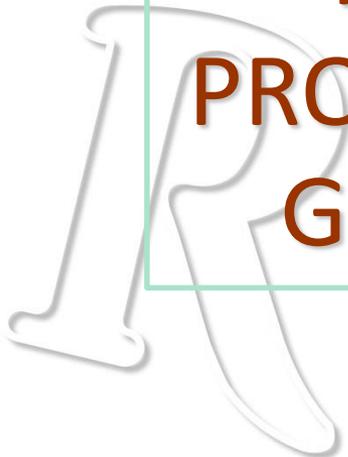
NELLA SUA PIU' AMPIA E
TRASPARENTE ACCEZIONE



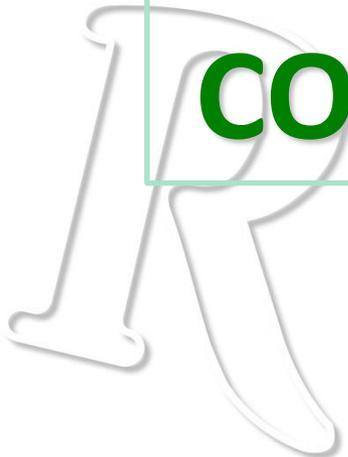
IL BILANCIO RELATIVO AL 2018

E' STATO UN BILANCIO DI TRANSIZIONE

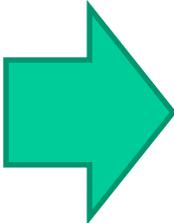
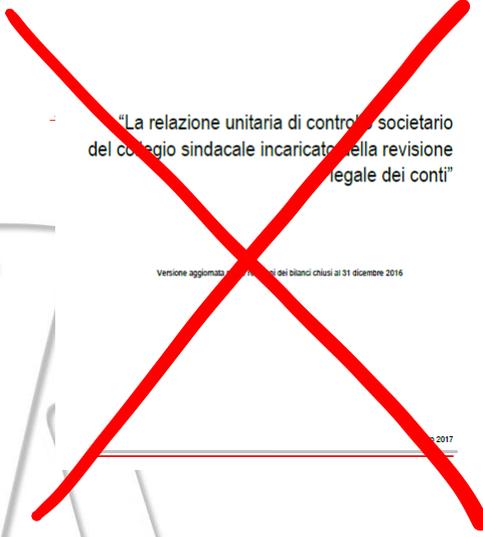
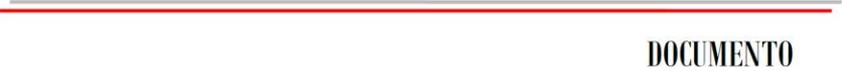
TRA CONCETTO DI BILANCIO
RENDICONTO E BILANCIO
PROSPETTICO E TRA BILANCIO E
GLI INDICATORI DELLA CRISI



L'ELEMENTO FONDAMENTALE DI
QUESTA TRANSIZIONE E' LA
DIMOSTRABILITA' PUNTUALE
E PROSPETTICA DELLA
CONTINUITA' AZIENDALE



NOVITA' IN MATERIA DI RELAZIONE DI REVISIONE



La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti

Versione aggiornata per le revisioni dei bilanci chiusi al 31 dicembre 2017

NOVITA' IN MATERIA DI RELAZIONE DI REVISIONE

PRINCIPIO DI REVISIONE (SA Italia) 720B

**LE RESPONSABILITA' DEL SOGGETTO INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE
RELATIVAMENTE ALLA RELAZIONE SULLA GESTIONE E AD ALCUNE SPECIFICHE
INFORMAZIONI CONTENUTE NELLA RELAZIONE SUL GOVERNO SOCIETARIO E GLI
ASSETTI PROPRIETARI**

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1°
luglio 2016 o successivamente)



**ADOTTATO SOLO IL 15 GIUGNO 2017 E QUINDI
APPLICATO PER LA PRIMA VOLTA IN SEDE DI
RELAZIONE AL BILANCIO RELATIVO AL 2017**

NOVITA' IN MATERIA DI RELAZIONE DI REVISIONE



DECRETO LEGISLATIVO 17 luglio 2016, n. 135.

Attuazione della direttiva 2014/56/UE che modifica la direttiva 2006/43/CE concernente la revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati.

Art. 17.

Relazione di revisione e giudizio sul bilancio e responsabilità

1. Gli articoli 14 e 15 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, sono sostituiti dai seguenti:
2. La relazione, redatta in conformità 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 capacità della società sottoposta a revisione di mantenere la continuità aziendale;

ENTRATA IN VIGORE DAL BILANCIO RELATIVO AL 2017

IL CONTESTO NORMATIVO ATTUALE SULLA REVISIONE

Principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10 (anche solo "principi di revisione internazionali ISA Italia)" o "ISA"

An audit is an audit



Principi di revisione internazionali
**ISA Clarified – 2009, dal n. 200
al n. 720** – tradotti in lingua italiana e
“localizzati”
34 Principi ISA Italia

Principi di revisione predisposti al
fine di adempiere a disposizioni
normative e regolamentari
dell'ordinamento italiano non
previste dagli ISA Clarified:
SA nn. 250B e 720B

An audit is an audit



Principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia n. 1)

Glossario Italia – Elenco completo dei termini

LA STRUTTURA DEGLI ISA ITALIA

LE “REGOLE”

Definiscono cosa il revisore **DEVE** fare

ISA Italia n. 200 - par. 20 e 22:

Il revisore **non deve** dichiarare, nella relazione di revisione, la conformità ai principi di revisione se non si è attenuto alle regole del presente principio e di tutti gli altri principi pertinenti ai fini della revisione contabile ... il revisore **deve** conformarsi a ciascuna regola contenuta in un principio di revisione, a meno che, nelle circostanze della revisione: a) l'intero principio non sia pertinente, ovvero b) la regola non sia pertinente in quanto subordinata a una condizione che non sussiste

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

R



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

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

"ISA Italia" – Principi internazionali di revisione della serie ISA Italia, emanati con Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 23 dicembre 2014, 15 giugno 2017, 31 luglio 2017 e 12 gennaio 2018.

"MEF" – Ministero dell'Economia e delle Finanze.

"MUS" – *Monetary Unit Sampling*, campionamento monetario.

"Revisore" – Il soggetto incaricato della revisione legale: revisore esterno, sindaco unico incaricato della revisione legale, collegio sindacale incaricato della revisione legale (nonché società di revisione, di cui la presente guida non si occupa).

IFAC GUIDE o GUIDA IFAC – È da intendersi la *"Guida all'utilizzo dei principi di revisione internazionali nella revisione contabile delle piccole e medie imprese"*, Terza edizione, 2012.

Interim (o fase interim) – Frazione temporale dell'incarico di revisione compresa tra la decisione di accettazione/mantenimento dell'incarico stesso e la data di riferimento del bilancio.

Final (o fase final) – Frazione temporale dell'incarico di revisione compresa tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione.

1.6. Carte di lavoro

L'utilizzo delle carte di lavoro, collegate al presente volume, aiuta il revisore a esercitare il proprio spirito critico nell'analizzare l'impresa, nell'individuare i rischi che possono causare errori nel bilancio e ad assumere un atteggiamento di scetticismo professionale nello svolgimento della propria attività. **Le carte di lavoro presentate non devono essere intese come schemi rigidi suscettibili di utilizzazione acritica.** È, quindi, necessario che il revisore proceda, in relazione alle proprie esigenze, all'ampliamento mirato, **alla riduzione o al raggruppamento.** All'interno del presente documento i modelli di carte di lavoro proposti sono preceduti dal simbolo

IL CONTESTO NORMATIVO ATTUALE SULLA REVISIONE

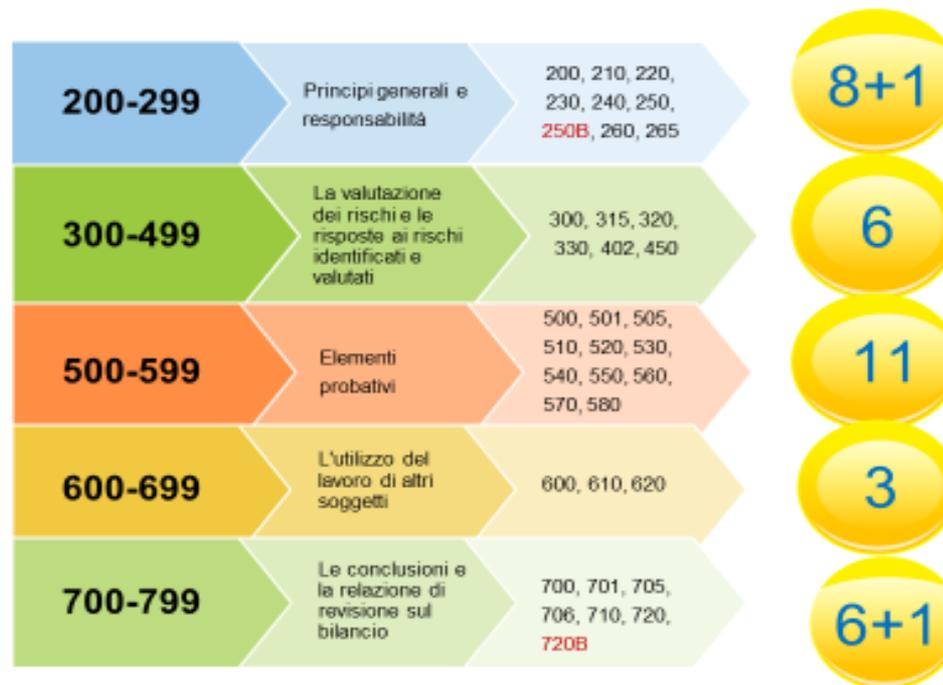
E I PRINCIPI DI REVISIONE



LA STRUTTURA DEGLI ISA ITALIA



**PRINCIPIO
INTERNAZIONALE
SUL CONTROLLO
DELA QUALITA'**



IL CONTESTO NORMATIVO ATTUALE SULLA REVISIONE

Guida all'utilizzo dei principi
di revisione internazionali nella
revisione contabile delle piccole
e medie imprese

Volume I — Concetti fondamentali
Terza edizione

Guida all'utilizzo dei principi
di revisione internazionali nella
revisione contabile delle piccole
e medie imprese

Volume II — Guida pratica
Terza edizione



PRINCIPI DI CARATTERE GENERALE

LE ASSERTIONI DELLA DIREZIONE: CENNI

3.3.2.1. Le asserzioni di bilancio

L'ISA Italia 315 definisce le asserzioni come le *“attestazioni della direzione, esplicite e non, contenute nel bilancio, utilizzate dal revisore per prendere in considerazione le diverse tipologie di errori potenziali che possono verificarsi”*.

Considerata, quindi, l'importanza che le asserzioni rivestono per lo svolgimento della revisione, di seguito se ne precisa la natura e si illustrano le motivazioni che hanno condotto all'utilizzo, nel presente lavoro, del set composto da quattro elementi (completezza, esistenza, accuratezza e competenza, valutazione).

Nell'attestare che il bilancio è conforme con il quadro normativo sull'informativa finanziaria applicabile, infatti, la direzione, implicitamente o esplicitamente, formula asserzioni sugli elementi del bilancio, con riguardo alla loro rilevazione, quantificazione, presentazione e informativa.

A mero titolo esemplificativo, è implicitamente confermato al revisore che:

- le attività esistono,
- tutte le transazioni relative alle vendite sono state registrate,
- tutti gli importi sono appropriatamente rappresentati ed esplicitati in nota integrativa, e così via.

Le asserzioni esaminate dal revisore per considerare i possibili tipi di errori che possono manifestarsi rientrano nelle seguenti tre categorie:

- a) asserzioni relative a classi di operazioni ed eventi dell'esercizio sottoposto a revisione contabile;
- b) asserzioni relative ai saldi contabili di fine esercizio;
- c) asserzioni relative alla presentazione e all'informativa di bilancio.

Nella revisione delle imprese di dimensioni minori le asserzioni possono essere utilizzate in maniera semplificata.

PRINCIPI DI CARATTERE GENERALE

LE ASSERTIONI DELLA DIREZIONE: CENNI

LE ASSERTIONI E LE VERIFICHE

COMPLETEZZA	Tutte le transazioni, attività e passività relative all'attività aziendale sono state registrate
ESISTENZA	Tutte le transazioni, attività e passività registrate esistono
ACCURATEZZA	Tutte le transazioni, attività e passività sono state accuratamente registrate
VALUTAZIONE	Le attività e le passività sono valutate correttamente
PROPRIETA'	Diritti e obbligazioni; le attività e le passività hanno titolo per essere iscritte in bilancio
PRESENTAZIONE E INFORMATIVA	Tutte le poste di bilancio sono state classificate e descritte in modo appropriato nel bilancio e nelle note esplicative

PRINCIPI DI CARATTERE GENERALE

LE ASSERTZIONI DELLA DIREZIONE: CENNI

TABELLA 3.1 – Asserzioni combinate¹

Asserzioni	Classi di operazioni	Saldi contabili	Presentazione ed informativa
Completezza (C)	Completezza	Completezza	Completezza
Esistenza (E)	Manifestazione	Esistenza	Manifestazione
Accuratezza e Competenza (A)	Accuratezza; competenza; classificazione	Diritti e obblighi; classificazione	Accuratezza; diritti e obblighi; classificazione e comprensibilità
Valutazione (V)		Valutazione	Valutazione

ISA ITALIA 315 E GUIDA IFAC

Gli amministratori, nel redigere un bilancio, formulano asserzioni , implicite ed esplicite, di tipo generale (come ad es. che il bilancio è redatto secondo corretti principi contabili) o di tipo particolare e analitico.

Il redattore del bilancio, relativamente a elementi e componenti del medesimo, asserisce quanto segue:

- ✓ accuratezza nella redazione;
- ✓ esistenza e manifestazione;
- ✓ completezza;
- ✓ diritti ed obblighi;
- ✓ valutazione e imputazione;
- ✓ presentazione ed informativa.



ISA
315

Le asserzioni della direzione aziendale sono tradotte in corrispondenti categorie di obiettivi di revisione cui va associato un rischio

PRINCIPI DI CARATTERE GENERALE

Le asserzioni esaminate dal revisore per considerare i possibili tipi di errori che possono manifestarsi rientrano nelle seguenti tre categorie:

- a) asserzioni relative a classi di operazioni ed eventi dell'esercizio sottoposto a revisione contabile;
- b) asserzioni relative ai saldi contabili di fine esercizio;
- c) asserzioni relative alla presentazione e all'informativa di bilancio.

Nella revisione delle imprese di dimensioni minori le asserzioni possono essere utilizzate in maniera semplificata.

TABELLA 3.1 – Asserzioni combinate¹

Asserzioni	Classi di operazioni	Saldi contabili	Presentazione ed informativa
Completezza (C)	Completezza	Completezza	Completezza
Esistenza (E)	Manifestazione	Esistenza	Manifestazione
Accuratezza e Competenza (A)	Accuratezza; competenza; classificazione	Diritti e obblighi; classificazione	Accuratezza; diritti e obblighi; classificazione e comprensibilità
Valutazione (V)		Valutazione	Valutazione

L'adozione di quattro, anziché tredici asserzioni, proposta in questo volume:

- è pienamente conforme a quanto consentito dall'ISA Italia 315;
- è esplicitamente suggerita dalla Guida IFAC per le piccole e medie imprese;
- conserva pienamente la capacità di analisi del rischio del modello a tredici asserzioni;
- consente di ridurre drasticamente il lavoro di identificazione e valutazione del rischio, prima, di risposta al rischio, poi, rendendo, quindi, più efficiente le fasi più *brain intensive* del processo di revisione.

La tabella 3.2 fornisce la descrizione delle quattro asserzioni combinate così come sono usate nel presente documento.

PRINCIPI DI CARATTERE GENERALE

LE ASSERTIONI DELLA DIREZIONE: CENNI

TABELLA 3.2 – Descrizione delle asserzioni combinate

Asserzioni	Descrizione
Completezza (C)	<p>È stato incluso nel bilancio tutto ciò che avrebbe dovuto essere stato registrato o esposto in nota integrativa.</p> <p>Non ci sono attività, passività, transazioni o eventi non registrati o non esposti; la nota integrativa non ha elementi mancanti o incompleti.</p>
Esistenza (E)	<p>Tutto ciò che è registrato o esposto nel bilancio esiste e vi è incluso.</p> <p>Le attività, le passività, le transazioni registrate e gli altri aspetti inclusi in nota integrativa esistono, si sono manifestati e sono pertinenti all'impresa.</p>
Accuratezza e Competenza (A)	<p>Tutti i ricavi, i costi, le attività e le passività sono proprietà dell'impresa e sono stati registrati per un corretto importo e per competenza nell'esercizio corretto. Tale aspetto include anche l'appropriata classificazione degli importi e l'appropriata esposizione nella nota integrativa.</p>
Valutazione (V)	<p>Le attività, le passività e il patrimonio netto sono registrati in bilancio ad un valore appropriato. Qualsiasi correzione causata da valutazioni richiesta dalla loro natura o dai principi contabili applicabili è stata correttamente registrata.</p>

APPROCCIO METODOLOGICO SEMPLIFICATO A 4

PRINCIPI DI CARATTERE GENERALE

IL VALORE DELLE ASSERZIONI SUL BILANCIO



Fonte: IFAC Guide, Vol. 2, p. 139.

PRINCIPI DI CARATTERE GENERALE

Articolo 9 -

Art. 9 Deontologia e scetticismo professionale (1)

In vigore dal 05/08/2016

Modificato da: Decreto legislativo del 17/07/2016 n. 135 Articolo 10

1. I soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale rispettano i principi di deontologia professionale elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob e adottati dal Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Consob. A tal fine, il Ministero dell'economia e delle finanze sottoscrive una convenzione con gli ordini e le associazioni professionali interessati, finalizzata a definire le modalità di elaborazione dei principi.
2. 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.
3. 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 e la capacità dell'impresa di continuare come un'entità in funzionamento.
4. Ai fini del presente articolo, per "scetticismo professionale" si intende un atteggiamento caratterizzato da un approccio dubitativo, dal costante monitoraggio delle condizioni che potrebbero indicare una potenziale inesattezza dovuta a errore o frode, nonché da una valutazione critica della documentazione inerente alla revisione.

(1) Per l'applicazione delle disposizioni contenute nel presente articolo vedasi l'[art. 27, comma 9 decreto legislativo 17 luglio 2016 n. 135](#).

PRINCIPI DI CARATTERE GENERALE

PRINCIPIO ISA 200

A20. Lo scetticismo professionale è necessario per la valutazione critica degli elementi probativi. Ciò implica interrogarsi sugli elementi probativi contraddittori e sull'attendibilità dei documenti e delle risposte alle indagini e di altre informazioni acquisite dalla direzione e dai responsabili delle attività di governance. Ciò include altresì la considerazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti alla luce delle circostanze, per esempio nel caso in cui sussistano fattori di rischio di frode e un singolo documento, per sua natura suscettibile di frode, rappresenti l'unica evidenza a supporto di un importo significativo di bilancio.

A20(I). L'art. 9 del D.Lgs.39/10 richiama l'attenzione, al comma 2, sull'esercizio dello scetticismo professionale nel corso dell'intera attività di revisione e, al comma 3, in particolare durante la revisione delle stime fornite dalla direzione riguardanti: il fair value, la riduzione di valore delle attività, gli accantonamenti, i flussi di cassa futuri e la capacità dell'impresa di continuare come un'entità in funzionamento.

PARALLELISMO COERENTE CON OIC 11

PRINCIPI DI CARATTERE GENERALE

PRINCIPIO ISA 200

A21. Il revisore può accettare come autentiche le registrazioni e i documenti, a meno che non abbia motivo di ritenere diversamente. Tuttavia, il revisore è tenuto a considerare l'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi.¹³ In caso di dubbi sull'attendibilità delle informazioni o di indizi di possibili frodi (per esempio, se le circostanze identificate nel corso della revisione contabile inducono il revisore a ritenere che un documento possa non essere autentico ovvero che i termini di un documento possano essere stati contraffatti), i principi di revisione richiedono che il revisore svolga ulteriori indagini e determini quali modifiche o integrazioni alle procedure di revisione siano necessarie per risolvere la questione.¹⁴

A22. Non ci si può attendere che il revisore ignori l'esperienza passata per quanto riguarda l'onestà e l'integrità della direzione e dei responsabili delle attività di governance dell'impresa. Tuttavia, la convinzione che la direzione e i responsabili delle attività di governance siano onesti e integerrimi non esime il revisore dal mantenere il necessario scetticismo professionale né lo autorizza a ritenersi soddisfatto di elementi probativi meno che persuasivi nell'acquisizione di una ragionevole sicurezza.

PRINCIPI DI REVISIONE E IMPRENDITORI

SCETTICISMO PROFESSIONALE E SCETTICISMO IMPRENDITORIALE

Se si vogliono escludere le frodi (attenzione però al reato di false comunicazioni sociali come definito dalle Sezioni Unite della Cassazione il 27 Maggio 2016 sentenza 22474) l'onestà è riferita in termini di correttezza e conformità, sia al vero, che ai Principi Contabili nella loro più ampia accezione di integrazione tecnica alle norme cogenti del Codice civile in materia di valutazioni e criteri espositivi delle varie voci del Bilancio e della Relazione sulla Gestione.

Le questioni sul tavolo sono quindi quelle note: la acquisizione di adeguati elementi probativi sui vari accadimenti aziendali e sulle poste che li recepiscono nel bilancio e la conformità dei valori stimati e/o congetturati a corretti Principi Contabili.

Questo è il vero passaggio fondamentale che distingue, al di là dei formalismi, a volte un po' stucchevoli, riguardanti le procedure da mettere in piedi per rispettare i principi di revisione, una revisione conforme alle regole ed una border line.

Tutto quanto sopra espresso deve essere recepito nella c.d. "Carte di Lavoro" che devono superare il vincolo formale di semplici giustificativi di "quadratura contabile" (necessaria ma con il rispetto delle soglie predeterminate e verificate di significatività o materialità o rilevanza) per divenire un corollario "coerente" di un giudizio finale che non può prescindere dai contenuti sostanziali che le stesse esprimono in rapporto alla applicazione dei Principi OIC.

Questo è un altro aspetto fondamentale del nuovo processo di revisione: deve essere sempre verificata e mantenuta una assoluta coerenza tra quanto indicato nelle carte di lavoro e la relazione finale di revisione

Tale corretto approccio risulta però di agevole applicazione solo se la struttura aziendale risponde nella sostanza a tali sollecitazioni e soprattutto se l'imprenditore ("la governance") non applica lo scetticismo imprenditoriale che non è codificato dalla norma ma dall'esperienza professionale e si concretizza nella sottovalutazione di tali aspetti sino a sfociare nella negazione di una realtà purtroppo a volte ineluttabile.

PRINCIPI DI CARATTERE GENERALE - INDEROGABILI

PRINCIPIO ISA 501

ELEMENTI PROBATIVI – CONSIDERAZIONI SPECIFICHE SU DETERMINATE VOCI

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente)

	Indice	Paragrafo
Introduzione		
Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)		1
Data di entrata in vigore		2
Obiettivo		3
Regole		
Rimanenze		4-8
Contenziosi e contestazioni		9-12
Informativa in merito ai settori di attività dell'impresa		13
Linee Guida ed altro Materiale Esplicativo		
Rimanenze		A1-A16
Contenziosi e contestazioni		A17-A25
Informativa in merito ai settori di attività dell'impresa		A26-A27

**Altra questione
inderogabile riguarda
la quadratura dei conti
Banca con i riscontri
dei moduli ABI REV**

PRINCIPIO ISA 501

7. Qualora la presenza alla conta fisica delle rimanenze non sia fattibile, il revisore **deve svolgere procedure di revisione alternative per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati riguardo l'esistenza e le condizioni delle rimanenze. Qualora ciò non sia possibile**, il revisore deve esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.705.³ (Rif.: Parr. A12-A14)

8. Qualora le rimanenze detenute presso soggetti terzi siano significative nell'ambito del bilancio, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni svolgendo una od entrambe le seguenti procedure:

a) **richiedere conferma al soggetto terzo in merito alle quantità e alle condizioni delle rimanenze detenute per conto dell'impresa; (Rif.: Par. A15)**

b) svolgere un'ispezione oppure effettuare altre procedure di revisione appropriate alle circostanze. (Rif.: Par.A16)

Contenziosi e contestazioni

9. Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione al fine di identificare i contenziosi e le contestazioni che coinvolgono l'impresa che possono dare origine ad un rischio di errore significativo; tali procedure comprendono: (Rif.: Parr. A17-A19)

a) **le indagini presso la direzione e, ove applicabile, presso altri soggetti all'interno dell'impresa, incluso il consulente legale interno;**

b) **il riesame dei verbali delle riunioni dei responsabili delle attività di governance e della corrispondenza intercorsa tra l'impresa ed il suo consulente legale esterno;**

c) **il riesame dei conti relativi alle spese legali. (Rif.: Par. A20)**

10. Qualora il revisore identifichi e valuti un rischio di errore significativo relativo ai contenziosi o alle contestazioni individuati, ovvero le procedure di revisione svolte indichino la possibile esistenza di altri contenziosi o altre contestazioni significative, il revisore, in aggiunta alle procedure richieste da altri principi di revisione, **deve ricercare una comunicazione diretta con il consulente legale esterno dell'impresa.** Il revisore

PRINCIPIO ISA 501

Informativa in merito ai settori di attività dell'impresa

13. Il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sulla presentazione e sulla informativa di bilancio in merito ai settori di attività dell'impresa in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile mediante: (Rif.: Par.A26)

- a) l'acquisizione della comprensione dei metodi utilizzati dalla direzione nel determinare l'informativa in merito ai settori di attività dell'impresa, nonché: (Rif.: Par.A27)
 - i) valutando se tali metodi possano essere adeguati a fornire una informativa conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
 - ii) verificando l'applicazione di tali metodi, ove appropriato;
- b) lo svolgimento di procedure di analisi comparativa ovvero di altre procedure di revisione appropriate alle circostanze.

Comprensione dei metodi utilizzati dalla direzione (Rif.: Par.13 a)

A27. A seconda delle circostanze, gli aspetti che possono essere rilevanti nell'acquisire una comprensione dei metodi utilizzati dalla direzione per determinare l'informativa in merito ai settori di attività dell'impresa e se gli stessi possano essere adeguati a fornire una informativa conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, includono ad esempio:

- le vendite, i trasferimenti e gli addebiti tra i settori, e l'elisione degli importi intersettoriali;
- i confronti con i budget e con altri risultati attesi, per esempio, i redditi operativi in percentuale sulle vendite;
- la ripartizione delle attività e dei costi tra i settori;
- la coerenza con i periodi amministrativi precedenti e l'adeguatezza delle informazioni in merito alle incoerenze.

ANALIZZARE IL BILANCIO
IN MODO EVOLUTO
PER POTERE FORMARE
UNA CONVINZIONE

R

LA VERIFICA DELLA CONTINUITA' AZIENDALE

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 570.2

[...] 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.

24.2. Presupposti della continuità

L'attività del revisore per gli obiettivi e la responsabilità consiste in:

- **acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati** sull'utilizzo appropriato da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale ed esaminare se l'analisi effettuata sia stata ben rappresentata nella redazione del bilancio;
- **concludere, sulla base degli elementi probativi di cui sopra,** se esista un'incertezza significativa sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento;
- considerare e stabilire le implicazioni inerenti la redazione della relazione di revisione.

L'acquisizione degli elementi probativi passa attraverso un preliminare confronto con la direzione. In tal caso si prevede che:

- **se la direzione ha effettuato tale valutazione,** il revisore discute con la direzione e stabilisce se quest'ultima ha individuato eventi o circostanze che, singolarmente o nel loro complesso, possono far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale;
- **se la direzione non ha effettuato tale valutazione,** il revisore discute con la direzione su quali basi intenda utilizzare il presupposto della continuità aziendale e indaga presso la direzione se esistono eventi o circostanze che, singolarmente o nel loro complesso, possono far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale.

L'ISA Italia 570 fornisce una lista di indicatori - esemplificativa, non esaustiva - per l'individuazione di fattori che possono mettere a rischio il *going concern* della società.

VEDI

LA VERIFICA DELLA CONTINUITA' AZIENDALE

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 570.A3

Indicatori finanziari

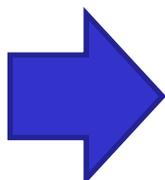
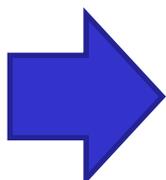
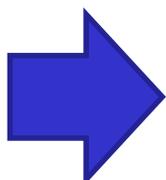
- situazione di deficit patrimoniale o di capitale circolante netto negativo;
- prestiti a scadenza fissa e prossimi alla scadenza senza che vi siano prospettive verosimili di rinnovo o di rimborso oppure eccessiva dipendenza da prestiti a breve termine per finanziare attività a lungo termine;
- indizi di cessazione del sostegno finanziario da parte dei creditori;
- bilanci storici o prospettici che mostrano flussi di cassa negativi;
- principali indici economico-finanziari negativi;
- 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.

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.

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;
 - 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.



QUESTIONI DI FONDO



PREMESSA

Il presupposto della continuità aziendale è un principio fondamentale nella redazione del bilancio. In base a tale presupposto, l'impresa viene normalmente considerata in grado di continuare a svolgere la propria attività in un prevedibile futuro senza che vi sia né l'intenzione né la necessità di metterla in liquidazione, di cessare l'attività o di assoggettarla a procedure concorsuali come previsto dalla legge o dai regolamenti. Le attività e le passività vengono pertanto contabilizzate in base al presupposto che l'impresa sia in grado di realizzare le proprie attività e far fronte alle proprie passività durante il normale svolgimento dell'attività aziendale.

L'argomento risulta di stretta attualità considerando l'attuale congiuntura economica e le incertezze che ne discendono. Banca d'Italia, Consob e Isvap, già nel 2009, hanno richiamato all'attenzione di tutti i partecipanti al processo di elaborazione delle relazioni finanziarie ad una puntuale ed esaustiva applicazione delle norme e dei principi contabili di riferimento considerati nella loro interezza.

NORMATIVA E PRINCIPI DI RIFERIMENTO

- Codice Civile articolo 2423bis
- IAS 1
- PR 570
- Documento Banca d'Italia, Consob e Isvap n. 2 del 6 febbraio 2009 e Comunicazione Consob n. 9012559

QUESTIONI DI FONDO



L'art. 2423 bis del Codice Civile stabilisce che:

“la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività, nonché tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo e del passivo considerato”.

Si tratta di uno dei principi fondamentali che regge la redazione del bilancio secondo i cosiddetti valori di funzionamento; esso prevede che i valori iscritti in bilancio siano considerati nel presupposto che l'azienda prosegua la sua attività nel suo normale corso, in un futuro prevedibile.

Nel caso in cui, viceversa, le prospettive future non rispettino il presupposto della continuità aziendale risulta evidente che le ordinarie valutazioni potrebbero risultare completamente differenti (per esempio, i macchinari di un'azienda produttiva in ipotesi di continuità aziendale sono valutati considerando la vita utile e la recuperabilità mediante l'uso, mentre in ipotesi di liquidazione, sono valutati considerando il valore di realizzo).

A volte tale principio fondamentale è considerato un presupposto indiscusso e non si pone l'attenzione circa la sua appropriatezza. D'altra parte la sua valutazione non sempre è agevole e comporta un'analisi approfondita di tanti aspetti, quantitativi e qualitativi, che diverge da caso a caso.

QUESTIONI DI FONDO



IAS 1

Un altro supporto importante in tema di continuità aziendale si rinviene nei principi contabili internazionali ed in particolare nello IAS 1 (punti 23 e 24) nel quale è statuito che:

“nella fase di preparazione del bilancio, la direzione aziendale deve effettuare una valutazione della capacità dell’entità di continuare a operare come un’entità in funzionamento. Il bilancio deve essere redatto nella prospettiva della continuazione dell’attività a meno che la direzione aziendale non intenda liquidare l’entità o interrompere l’attività, o non abbia alternative realistiche a ciò. Qualora la direzione aziendale sia a conoscenza, nel fare le proprie valutazioni, di significative incertezze per eventi o condizioni che possano comportare l’insorgere di seri dubbi sulla capacità dell’entità di continuare a operare come un’entità in funzionamento, tali incertezze devono essere evidenziate. Qualora il bilancio non sia redatto nella prospettiva della continuazione dell’attività, tale fatto deve essere indicato, unitamente ai criteri in base ai quali esso è stato redatto e alla ragione per cui l’entità non è considerata in funzionamento.

Nel determinare se il presupposto della prospettiva della continuazione dell’attività è applicabile, la direzione aziendale tiene conto di tutte le informazioni disponibili sul futuro, che è relativo ad almeno, ma non limitato, a dodici mesi dopo la data di riferimento del bilancio. Il grado dell’analisi dipende dalle specifiche circostanze di ciascun caso.

Quando l’entità ha una storia di redditività e di facile accesso alle risorse finanziarie, la conclusione che il presupposto della continuità aziendale sia appropriato può essere raggiunta senza dettagliate analisi. In altri casi, la direzione aziendale può aver bisogno di considerare una vasta gamma di fattori relativi alla redditività attuale e attesa, ai piani di rimborso dei debiti e alle potenziali fonti di finanziamento alternative, prima di ritenere che sussista il presupposto della continuità aziendale”

PRESUPPOSTO DI CONTINUITA' AZIENDALE – OIC 11

	Postulati – OIC 11 del 30 maggio 2005	OIC 11/2018
1	Utilità dei bilanci per i destinatari e completezza dell'informazione	
2	Prevalenza degli aspetti sostanziali su quelli formali	RAPPRESENTAZIONE SOSTANZIALE
3	Comprensibilità (chiarezza)	
4	Neutralità (imparzialità)	NEUTRALITA'
5	Incompatibilità delle finalità del bilancio di esercizio con l'inclusione delle valutazioni prospettive dell'investitore	
6	Prudenza	PRUDENZA
7	Periodicità della misurazione del risultato economico e del patrimonio aziendale	
8	comparabilità	COMPARABILITA'
9	omogeneità	
10	Continuità (costanza) di applicazione dei principi contabili ed in particolare dei criteri di valutazione	COSTANZA NEI CRITERI DI RILEVAZIONE
11	competenza	COMPETENZA
12	Significatività e rilevanza dei fatti economici ai fini della loro presentazione in bilancio	RILEVANZA
13	Il costo come criterio base delle valutazioni di bilancio dell'impresa in funzionamento	
14	Conformità del complessivo procedimento di formazione del bilancio ai principi contabili	
15	Funzione informativa e completezza della Nota Integrativa e delle altre informazioni necessarie	
16	Verificabilità dell'informazione	
		PROSPETTIVA DELLA CONTINUITA' AZIENDALE

PRESUPPOSTO DI CONTINUITA' AZIENDALE - OIC 11

Prospettiva della continuità aziendale

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.
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.
23. 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. La nota integrativa dovrà descrivere adeguatamente tali circostanze e gli effetti delle stesse sulla situazione patrimoniale ed economica della società.



PRESUPPOSTO DI CONTINUITA' AZIENDALE – OIC 11

situazione patrimoniale ed economica della società.

Di seguito si riportano alcuni esempi non esaustivi degli effetti che il mutato orizzonte temporale di riferimento può determinare sull'applicazione dei principi contabili nazionali in relazione a talune voci di bilancio:

- a) la revisione della vita utile e del valore residuo delle immobilizzazioni, ai sensi dell'OIC 16 "Immobilizzazioni materiali" e dell'OIC 24 "Immobilizzazioni immateriali", tenuto conto del ristretto orizzonte temporale in cui ne è previsto l'uso in azienda;
 - b) la stima del valore recuperabile delle immobilizzazioni ai sensi dell'OIC 9 "Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali" tenuto conto del fatto che, in talune circostanze, il valore d'uso potrebbe non essere determinabile, non sussistendo un adeguato orizzonte temporale per la sua determinazione. In questi casi si fa riferimento al *fair value* per la determinazione del valore recuperabile;
 - c) 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;
 - d) la revisione delle relazioni di copertura ai sensi dell'OIC 32 "Strumenti finanziari derivati" alla luce del mutato orizzonte temporale di riferimento;
 - e) la valutazione della recuperabilità delle imposte anticipate ai sensi dell'OIC 25 "Imposte sul reddito", alla luce delle mutate prospettive aziendali.
24. Quando, ai sensi dell'articolo 2485 del codice civile, viene accertata dagli amministratori una delle cause di scioglimento di cui all'articolo 2484 del codice civile, il bilancio d'esercizio è redatto senza la prospettiva della continuazione dell'attività, e si applicano i criteri di funzionamento, così come previsti al paragrafo 23, 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.

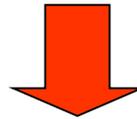
PRESUPPOSTO DI CONTINUITA' AZIENDALE – OIC 11

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

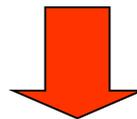
46. Ad eccezione di quanto disposto al paragrafo 47, eventuali effetti derivanti dall'adozione della presente versione dell'OIC 11 sono applicati retrospettivamente ai bilanci aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2018 o da data successiva. È permessa l'applicazione anticipata.
47. I paragrafi dal 21 al 24 sono applicati prospettivamente ai bilanci aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2017 o da data successiva. Con l'entrata in vigore di tali paragrafi sono sospese le disposizioni del capitolo 7 dell'OIC 5 "Bilanci di liquidazione": *"Le valutazioni nel bilancio d'esercizio nell'ipotesi in cui venga meno la validità del postulato del going concern"*.
10. Nella fase di consultazione è stato rappresentato che ai sensi del principio di revisione n. 570, da applicare anche alle società che redigono il bilancio in base alle norme del codice civile, il presupposto della continuità è disciplinato richiamando quanto previsto dallo IAS 1 *"il bilancio deve essere redatto nella prospettiva della continuazione dell'attività a meno che la direzione aziendale non intenda liquidare l'entità o interromperne l'attività o non abbia alternative realistiche"*. Al riguardo si segnala un passaggio della Guida operativa n.5 per i bilanci di liquidazione delle imprese IAS adopter che così recita: *"Per le società italiane IAS il significato e la portata di tali espressioni (quelle appena richiamate dello IAS 1) devono essere valutati alla luce delle disposizioni sullo scioglimento e la liquidazione delle società del codice civile"*. La disciplina prevista nei parr. 21-24 è in linea con tale approccio.

LA RESPONSABILITA'

RESPONSABILITA' PRIMARIA
ORGANO AMMINISTRATIVO E DIREZIONE IN QUANTO FUNZIONE NON
DELEGABILE EX ARTT. 2381, 2392 E 1176 II c. C.c.



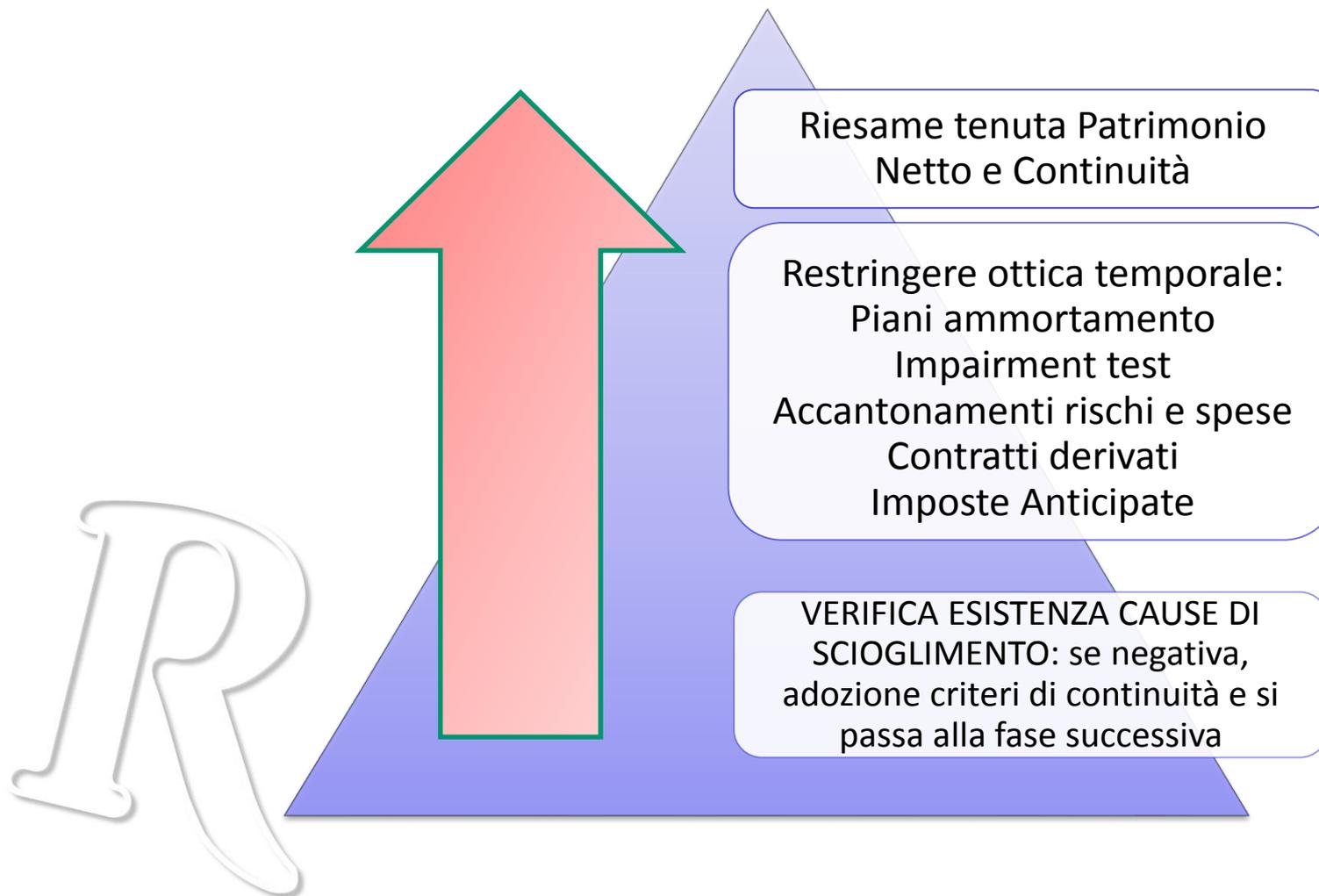
CORRESPONSABILITA'
COLLEGIO SINDACALE E REVISORI QUALE LORO FUNZIONE SPECIFICA EX
ARTT. 2403, 2407 II c. C.c. e art. 14 Dlgs 39/2010.



MOMENTO DELL' ACCERTAMENTO
SICURAMENTE NEL CORSO DELLE VERIFICHE E VALUTAZIONI CONNESSE
ALLA STESURA DEL BILANCIO, MA ANCHE IN CORSO D' ANNO AI SENSI
DELL' ART. 2485 E 2486 C.c.



ESCALATION DI APPLICAZIONE



PRESUPPOSTO DI CONTINUITA' AZIENDALE

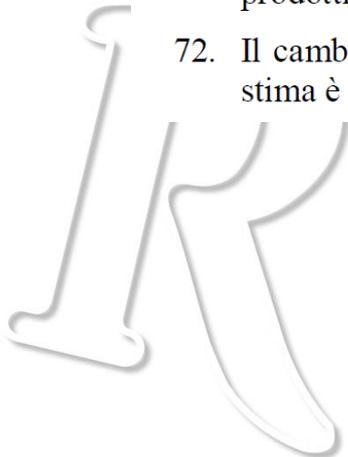
OIC 16 E 24

Modifica del piano di ammortamento

70. Il piano d'ammortamento deve essere periodicamente rivisto per verificare se sono intervenuti cambiamenti tali da richiedere una modifica delle stime effettuate nella determinazione della residua possibilità di utilizzazione. Se quest'ultima è modificata, il valore contabile dell'immobilizzazione (valore originario al netto degli ammortamenti ed eventuali svalutazioni fino a quel momento effettuati) al tempo di tale cambiamento è ripartito sulla nuova vita utile residua del cespite.

Vita utile

71. La circostanza che la vita utile di un'immobilizzazione materiale sia indefinita, non impedisce che l'immobilizzazione venga assoggettata ad un processo di ammortamento tenendo conto di tutti gli elementi a disposizione (i.e. fino a quando si prevede di utilizzare il bene, o il numero di prodotti che si prevede verranno prodotti con l'immobilizzazione).
72. Il cambiamento della vita utile dei cespiti per avvenuti mutamenti nelle condizioni originarie di stima è un cambiamento di stime contabili (cfr. OIC 29).



PRESUPPOSTO DI CONTINUITA' AZIENDALE

OIC 16 E 24

Interruzione ammortamento

OIC 16 § 56	OIC 16 § 79	OIC 16 § 80
1. Valore residuo stimato \geq Valore netto contabile	2. Bene destinato alla vendita	3. Cespiti obsoleti/ inutilizzabili



- ✓ No modifiche sostanziali prima dell'alienazione
- ✓ Vendita **altamente probabile**
- ✓ **Realizzo breve periodo**

**VA POSTA MASSIMA ATTENZIONE AGLI IMMOBILI RISCATTATI
CON PERCENTUALI MOLTO BASSE DAI LEASING**

PRESUPPOSTO DI CONTINUITA' AZIENDALE

OIC 9

Indicatori di potenziali perdite di valore

16. La società valuta a ogni data di riferimento del bilancio se esiste un indicatore che un'immobilizzazione possa aver subito una riduzione di valore. Se tale indicatore dovesse sussistere, la società procede alla stima del valore recuperabile dell'immobilizzazione ed effettua una svalutazione soltanto nel caso in cui quest'ultimo sia inferiore al corrispondente valore netto contabile. In assenza di indicatori di potenziali perdite di valore non si procede alla determinazione del valore recuperabile.
17. Nel valutare se esiste un'indicazione che un'attività possa aver subito una perdita durevole di valore, la società considera, come minimo, i seguenti indicatori:
- il valore di mercato di un'attività è diminuito significativamente durante l'esercizio, più di quanto si prevedeva sarebbe accaduto con il passare del tempo o con l'uso normale dell'attività in oggetto;
 - durante l'esercizio si sono verificate, o si verificheranno nel futuro prossimo, variazioni significative con effetto negativo per la società nell'ambiente tecnologico, di mercato, economico o normativo in cui la società opera o nel mercato cui un'attività è rivolta;
 - nel corso dell'esercizio sono aumentati i tassi di interesse di mercato o altri tassi di rendimento degli investimenti, ed è probabile che tali incrementi condizionino il tasso di attualizzazione utilizzato nel calcolo del valore d'uso di un'attività e riducano il valore recuperabile;
 - il valore contabile delle attività nette della società è superiore al loro *fair value* stimato della società (una tale stima sarà effettuata, per esempio, in relazione alla vendita potenziale di tutta la società o parte di essa);
 - l'obsolescenza o il deterioramento fisico di un'attività risulta evidente;
 - nel corso dell'esercizio si sono verificati significativi cambiamenti con effetto negativo sulla società, oppure si suppone che si verificheranno nel prossimo futuro, nella misura o nel modo in cui un'attività viene utilizzata o ci si attende sarà utilizzata. Tali cambiamenti includono casi quali:
 - l'attività diventa inutilizzata,
 - piani di dismissione o ristrutturazione del settore operativo al quale l'attività appartiene,
 - piani di dismissione dell'attività prima della data prima prevista,
 - la ridefinizione della vita utile dell'immobilizzazione,
 - dall'informativa interna risulta evidente che l'andamento economico di un'attività è, o sarà, peggiore di quanto previsto.

PRESUPPOSTO DI CONTINUITA' AZIENDALE

OIC 9 Modello semplificato

Esempio



	anno 1	anno 2	anno 3	anno 4	anno 5	tot
ricavi	4.000	6.500	9.000	9.000	9.000	37.500
costi variabili	-2.500	-3.750	-5.000	-5.000	-5.000	-21.250
costi fissi	-3.000	-3.000	-3.000	-3.000	-3.000	-15.000
oneri finanziari	-200	-200	-200	-200	-200	-1.000
capacità d'ammortamento	-1.700	-450	800	800	800	250
ammortamenti A	-120	-120	-120	-120	-120	-600
ammortamenti B	-80	-80	-80	-80	-80	-400
ammortamento avviamento	-100	-100	-100	-100	-100	-500
totale ammortamenti	-300	-300	-300	-300	-300	-1.500
risultato netto	-2.000	-750	500	500	500	-1.250

Valore delle
Immobilizzazioni al 31.12 X0:

Cespite A: VC 600
Cespite B : VC 400
Avviamento : VC 500

Totale cespiti VC 1.500
1/1/X1.

**Imputazione della
perdita di 1250:**

Ad avviamento per 500

I residui 750 in
proporzione tra A e B:
A: 60% 450
B : 40% 300

Perdita

PRESUPPOSTO DI CONTINUITA' AZIENDALE

OIC 31

DEBITI

AN

QUANTUM

QUANDO

CERTI

FONDI

AN

QUANTUM O

QUANDO

INCERTI

RISERVE UTILI

AN

QUANTUM

QUANDO

PASSIVITA' POTENZIALI

Quali sono i criteri di rilevazione - OIC 31

Iscrizione in bilancio:

Obbligo di stanziamento in bilancio quando sussiste:

1. la disponibilità di informazioni **al momento della redazione** del bilancio che facciano ritenere **probabile** il verificarsi degli eventi comportanti il sorgere di una passività;
2. la possibilità di **stimare** l'onere con sufficiente ragionevolezza.

Nessun obbligo di stanziamento in bilancio quando:

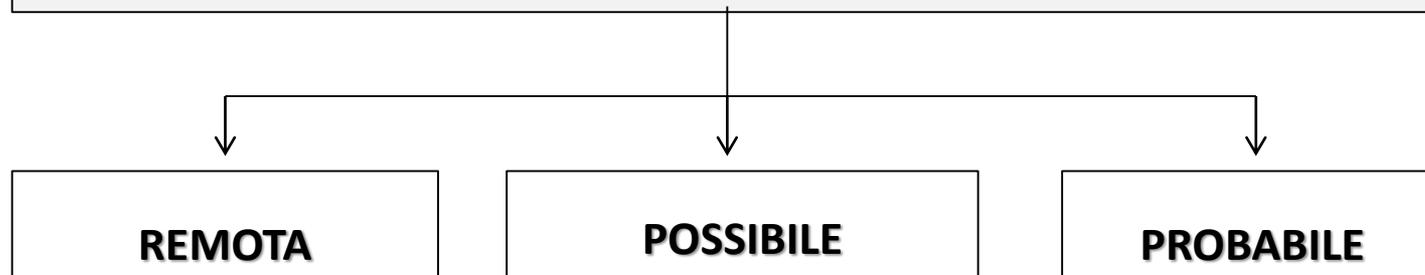
3. l'evento è **probabile** ma l'ammontare dell'onere **non è stimabile** con attendibilità;
4. l'evento è **possibile**;
5. l'evento è **remoto**.

PRESUPPOSTO DI CONTINUITA' AZIENDALE

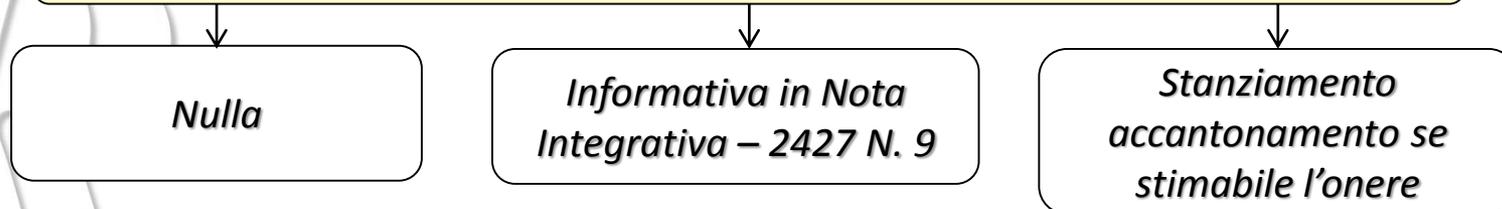
**ATTENZIONE AL DISTINGUO
STANZIO, NON STANZIO MA INFORMO, NON STANZIO E NON INFORMO**

OIC 31

PASSIVITÀ POTENZIALE



BILANCIO



PRESUPPOSTO DI CONTINUITA' AZIENDALE

Tipologie

59. Si identificano tre tipologie di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio:

(a) fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio

Sono quei fatti positivi e/o negativi che evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio, in conformità al postulato della competenza.

Ne possono essere esempi:

- la definizione dopo la chiusura dell'esercizio di una causa legale in essere alla data di bilancio per un importo diverso da quello prevedibile a tale data;
- i fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio da cui emerge che talune attività già alla data di bilancio avevano subito riduzioni durevoli di valore o riduzioni del valore di mercato rispetto al costo (a seconda delle fattispecie) ovvero evidenzino situazioni, esistenti alla data di bilancio, che incidano sulle valutazioni di bilancio; per esempio:
 - il deterioramento della situazione finanziaria di un debitore, confermata dal fallimento dello stesso dopo la data di chiusura, che normalmente indica che la situazione di perdita del credito esisteva già alla data di bilancio;
 - la vendita di prodotti giacenti a magazzino a fine anno a prezzi inferiori rispetto al costo, che fornisce l'indicazione di un minor valore di realizzo alla data di bilancio;
- la determinazione, dopo la data di chiusura dell'esercizio, del costo di attività acquistate o del corrispettivo di attività vendute, prima della data di chiusura dell'esercizio di riferimento;
- la determinazione, dopo la chiusura dell'esercizio, di un premio da corrispondere a dipendenti quale emolumento per le prestazioni relative all'esercizio chiuso;
- la scoperta di un errore o di una frode.

Grande
rilevanza
fiscale per
effetto del
principio di
derivazione
rafforzata



PRESUPPOSTO DI CONTINUITA' AZIENDALE

(b) fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio

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

- la diminuzione nel valore di mercato di taluni strumenti finanziari nel periodo successivo rispetto alla chiusura dell'esercizio, qualora tale riduzione riflette condizioni di mercato intervenute dopo la chiusura dell'esercizio;
- la distruzione di impianti di produzione causata da calamità;
- la perdita derivante dalla variazione dei tassi di cambio con valute estere;
- la sostituzione di un prestito a breve con uno a lungo termine conclusasi nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio. Il trattamento contabile di questa fattispecie è disciplinato dall'OIC 19 "Debiti";
- la ristrutturazione di un debito avente effetti contabili nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio. Il trattamento contabile di questa fattispecie è disciplinato dall'OIC 6.

(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.

Rilevazione in bilancio

60. I fatti del tipo (a) e (c) sono rilevati in bilancio per riflettere l'effetto che tali eventi comportano sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico alla data di chiusura dell'esercizio.

Grande
rilevanza
fiscale per
effetto del
principio di
derivazione
rafforzata



Bozza di risposta alla richiesta di chiarimento

OIC 29 Fatti successivi che devono essere recepiti in bilancio

L'OIC ha ricevuto una richiesta di chiarimento sull'impatto che i fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio possono avere sulla rappresentazione dei valori di bilancio. E' stato chiesto di chiarire se tali fatti successivi richiedono di modificare solo la stima dei valori esistenti alla chiusura del bilancio o se richiedono anche di riclassificare le poste di bilancio. Un esempio è la definizione dopo la chiusura dell'esercizio di una causa legale in essere alla data di bilancio. **E' stato chiesto se, in questo caso, una società oltre ad aggiornare la stima del fondo rischi ed oneri debba anche riclassificare tale fondo come debito.**

In tema di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, l'OIC 29 disciplina quando, in conformità al postulato della competenza, è necessario modificare i valori delle attività e passività di bilancio. **Seguendo tale principio appare chiaro che un fatto successivo non possa portare all'iscrizione in bilancio di un credito o di un debito che giuridicamente è sorto nell'esercizio successivo. Ai sensi dell'OIC 29, un fatto successivo può solo portare ad un aggiornamento delle stime del valore delle attività e passività già esistenti alla chiusura dell'esercizio tenuto conto delle condizioni in essere alla data di chiusura del bilancio.**

Alla luce di quanto sopra non si ravvede la necessità di un intervento dell'OIC di carattere interpretativo o emendativo.

PRESUPPOSTO DI CONTINUITA' AZIENDALE

OIC 25

SCHEMA DI STATO PATRIMONIALE

(Omissis)

Bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)

(Omissis)

35. Di seguito si riporta lo schema di stato patrimoniale secondo la disciplina dell'articolo 2435-bis del codice civile:

- A. Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata;
- ... OMISSIS ...
- C. Attivo circolante;

I. Rimanenze

II. Crediti, con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo e delle imposte anticipate

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

(Omissis)

Motivazioni alla base delle decisioni assunte con riferimento agli emendamenti emessi in data 29 dicembre 2017

14) L'OIC ha emendato in data 29 dicembre 2017 il paragrafo 35 dell'OIC 12 - *Composizione e schemi del bilancio d'esercizio* e il paragrafo 30 dell'OIC 25 - *Imposte sul reddito* prevedendo che, nell'ambito della voce CII Crediti dello stato patrimoniale in forma abbreviata, le società forniscano indicazione separata delle imposte anticipate. Ciò per rendere più intellegibile il contenuto della voce CII Crediti e dare conseguentemente un'informazione tecnicamente più appropriata di tale voce.

15) Con riguardo alla rappresentazione delle imposte anticipate nello stato patrimoniale, il paragrafo 19 dell'OIC 25 prevede che *"Per le imposte anticipate non è fornita l'indicazione separata di quelle esigibili oltre l'esercizio successivo"*. Le indicazioni contenute in tale paragrafo sono coerenti con la Relazione al D.lgs. 6/2003 che chiarisce che le imposte anticipate non sono dei veri e propri crediti e quindi il concetto di esigibilità non è ad esse applicabile.

16) L'OIC ha notato che l'iscrizione, nell'ambito del bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'art. 2435 bis del codice civile, delle imposte anticipate sotto un'unica voce Crediti, senza che se ne dia separata evidenza, determina una commistione di valori di natura eterogenea (non essendo le imposte anticipate dei crediti) a nocumento della chiarezza sul contenuto della voce.

Le attività per imposte anticipate devono essere rilevate soltanto se:

OIC 25

Esiste la **ragionevole certezza** di ottenere nei successivi esercizi imponibili sufficienti a consentirne il riassorbimento



PRESUPPOSTO DI CONTINUITA' AZIENDALE

REQUISITI ULTERIORI IN PRESENZA DI PERDITE FISCALI

Le attività per imposte anticipate su perdite fiscali devono essere rilevate soltanto se:

1

Derivano da circostanze ben identificate

2

È ragionevole che tali circostanze non si verificheranno

OIC 25

PRESUPPOSTO DI CONTINUITA' AZIENDALE

OIC 32 – Strumenti Finanziari Derivati

Richiesta di modificare i paragrafi 87.c e 114.c che stabiliscono, con riferimento ai derivati di copertura di flussi finanziari, che il rilascio della riserva di copertura dei flussi finanziari deve avvenire, se negativa, “se la società non prevede di recuperare tutta la perdita o parte della riserva in un esercizio o più esercizi futuri”. Non essendo chiara quale fattispecie ci si riferisce.

L'OIC chiarisce che si tratta di casi in cui l'operazione di copertura determina, nel suo complesso, una perdita per la società.

La soluzione proposta è di modificare i paragrafi citati, assimilando la fattispecie ad un contratto oneroso, **variando la voce di conto economico su cui imputare il rilascio della (parte) di riserva non più recuperabile, dalla voce D.19.d) - svalutazione strumenti finanziari derivati - a B.13) - altri accantonamenti.**

5

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

(Omissis)

137B. L'emendamento ai paragrafi 87c), 114c), emesso in data 28 gennaio 2019, si applica ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2018 o da data successiva.

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

(Omissis)

138B. Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione dell'emendamento ai paragrafi 87c), 114c), emesso in data 28 gennaio 2019, possono essere rilevati prospetticamente ai sensi dell'OIC 29.

IL GIUDIZIO FINALE E QUELLO SULLA RELAZIONE SULLA GESTIONE

R

PREMESSA

La relazione di revisione, che deve necessariamente avere la forma scritta, rappresenta un documento di rilevante importanza per il revisore, poiché con essa trasmette, a coloro che dovranno assumere decisioni in merito al bilancio, l'attestazione di aver effettivamente svolto (ISA Italia 200) le attività di revisione secondo le previsioni dei principi di revisione ed in base ai principi etici e di essere riuscito a:

- Acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi, coerenti con la valutazione ed identificazione dei rischi (ISA Italia 330);
- Valutare se gli eventuali errori rilevati e non corretti, singolarmente o complessivamente, non siano significativi (ISA Italia 450);
- Valutare se il bilancio sia redatto in conformità con il quadro normativo applicabile. Tale valutazione deve considerare anche gli aspetti qualitativi delle prassi contabili dell'impresa, inclusi gli indicatori di possibili ingerenze nelle valutazioni della direzione (ad es: ingerenze della direzione nelle stime e nelle informazioni; mancanza di neutralità della direzione nella correzione degli errori emersi durante la revisione);

e che in tal modo egli ha potuto formarsi un giudizio, espresso chiaramente nella relazione, in merito al fatto che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.



PREMESSA

Il rilascio della relazione di revisione attesta implicitamente che il revisore abbia verificato, alla luce delle disposizioni del quadro normativo, che:

- 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 e siano appropriati;
- c) le stime contabili effettuate dalla direzioni siano ragionevoli;
- d) le informazioni presentate in bilancio siano rilevanti, 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 confluite in bilancio;
- f) la terminologia utilizzata in bilancio, inclusa l'intestazione di ciascun prospetto di bilancio, sia appropriata;

Nei casi in cui il bilancio deve essere redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione (Italia), si sta attestando anche di aver considerato:

- a) la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio nel suo complesso - inclusi i dati corrispondenti del bilancio comparativo (ISA Italia 710) e le altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione (ISA Italia 720);
- b) se il bilancio, incluse le relative note, rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

Il revisore deve altresì valutare se il bilancio faccia riferimento in modo adeguato al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile ovvero lo descriva adeguatamente;

La relazione di revisione - principali principi ISA Italia di riferimento

- 
- ISA Italia 700:** Formazione del giudizio e relazione sul bilancio
(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci degli EIP relativi ai periodi amministrativi iniziati dal 17 giugno 2016 o successivamente e dal 6 agosto 2016 per le altre società)
 - ISA Italia 701:** Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente
(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci degli EIP relativi ai periodi amministrativi iniziati dal 17 giugno 2016 o successivamente)
 - ISA Italia 705:** Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente
(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci degli EIP relativi ai periodi amministrativi iniziati dal 17 giugno 2016 o successivamente e dal 6 agosto 2016 per le altre società)
 - ISA Italia 706:** Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente
(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci degli EIP relativi ai periodi amministrativi iniziati dal 17 giugno 2016 o successivamente e dal 6 agosto 2016 per le altre società)
 - ISA Italia 710:** Informazioni comparative - Dati corrispondenti e bilancio comparativo
(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci degli EIP relativi ai periodi amministrativi iniziati dal 17 giugno 2016 o successivamente e dal 6 agosto 2016 per le altre società)
 - ISA Italia 720:** Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile
(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi iniziati dal 1° gennaio 2015 o successivamente)
 - ISA Italia 720B:** Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla relazione sulla gestione e ad alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari
(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi iniziati dal 1° luglio 2016 o successivamente)



NOTA INFORMATIVA

Nuovi principi di revisione in materia di relazione

Con determina della Ragioneria Generale dello Stato del 31 luglio 2017 sono stati adottati i principi di revisione internazionali ISA Italia di seguito elencati, corredati da una rinnovata Introduzione e da un nuovo Glossario:

- ISA Italia n. 700, “Formazione del giudizio e relazione sul bilancio”;
- ISA Italia n. 701, “Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente”;
- ISA Italia n. 705, “Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente”;
- ISA Italia n. 706, “Richiami d’informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente”;
- ISA Italia n. 710, “Informazioni comparative - Dati corrispondenti e bilancio comparativo”;
- ISA Italia n. 570, “Continuità aziendale”;
- ISA Italia n. 260, “Comunicazione con i responsabili delle attività di governance”.

26.3. Forma e contenuto della relazione

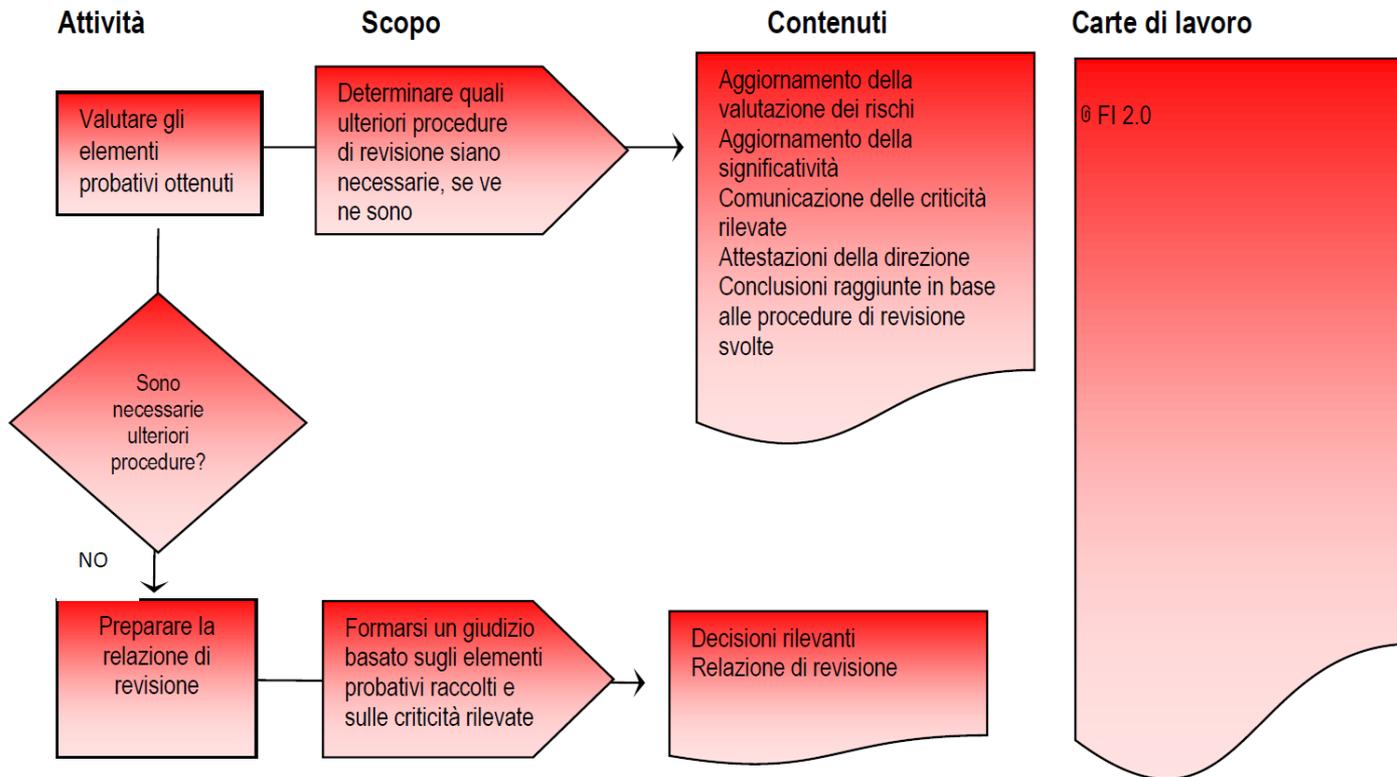
Le componenti della relazione di revisione sono le seguenti:

- Titolo;
- Destinatario;
- Giudizio del revisore;
- Elementi alla base del giudizio;
- Responsabilità della direzione per il bilancio;
- Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio;
- Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lett. e) del D.Lgs. 39/2010;
- Nome del responsabile dell'incarico;
- Firma del revisore;
- Sede del revisore;
- Data.

Altri contenuti che possono essere utilizzati, se del caso, sono:

- i richiami d'informativa;
- i paragrafi relativi ad "*Altri aspetti*".

24. CONTINUITÀ AZIENDALE

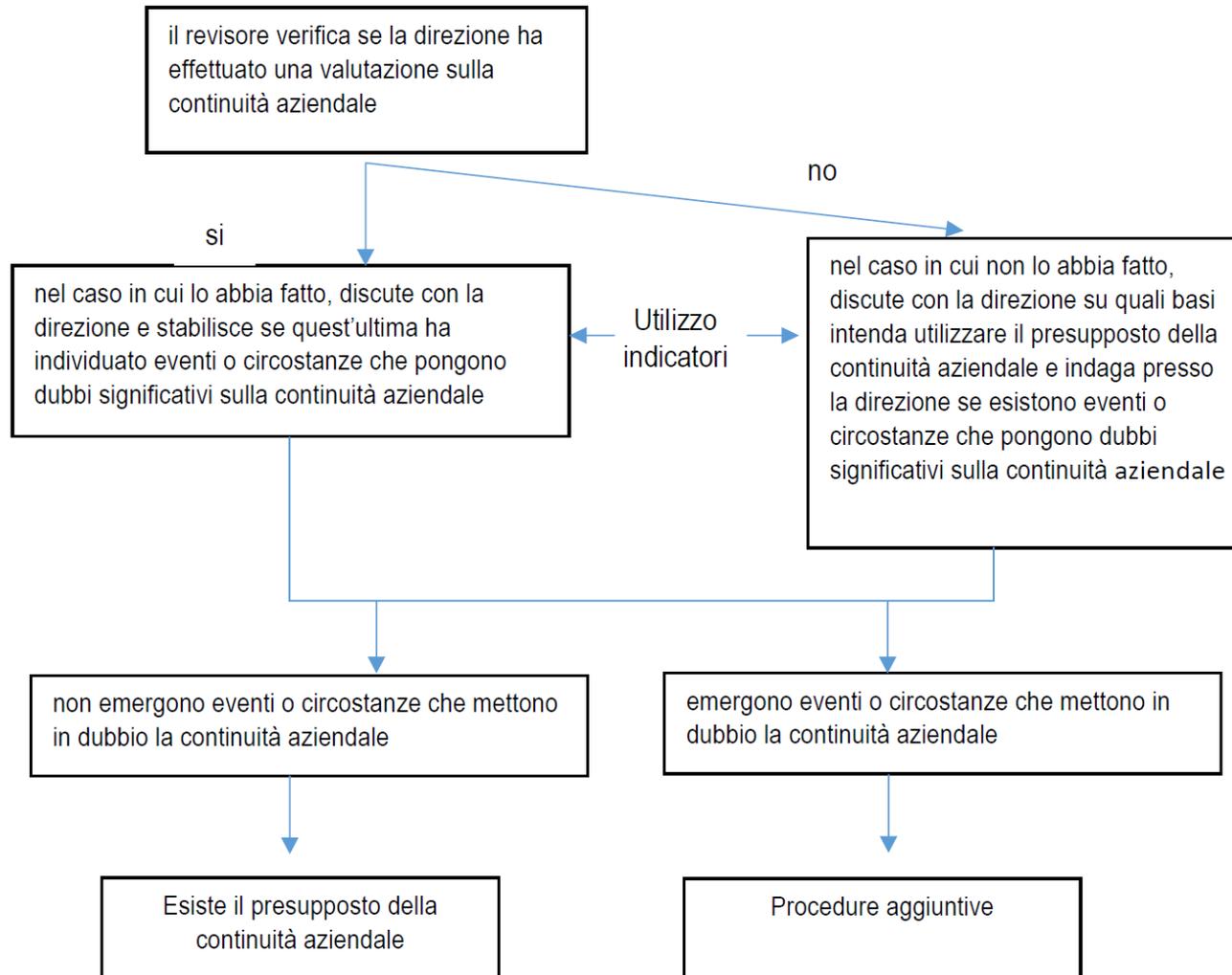


Incertezza significativa

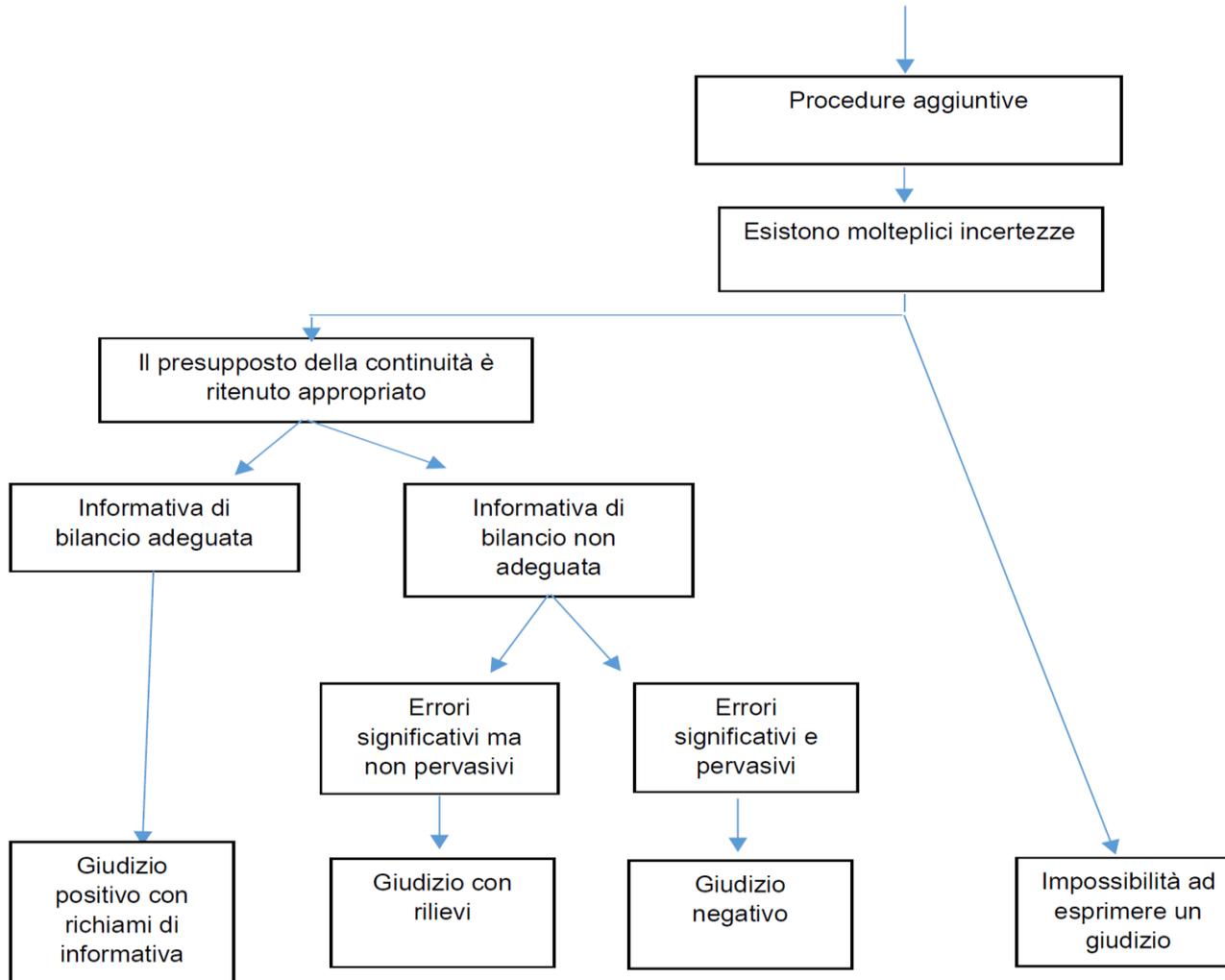
Incertezza relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi in merito alla capacità dell'impresa di continuare a operare come un'entità in funzionamento.

E' significativa quando la portata del suo effetto potenziale è tale che, a giudizio del revisore, si rende necessaria un'informativa chiara sulla natura e sulle implicazioni di tale incertezza, affinché la presentazione del bilancio non sia fuorviante.

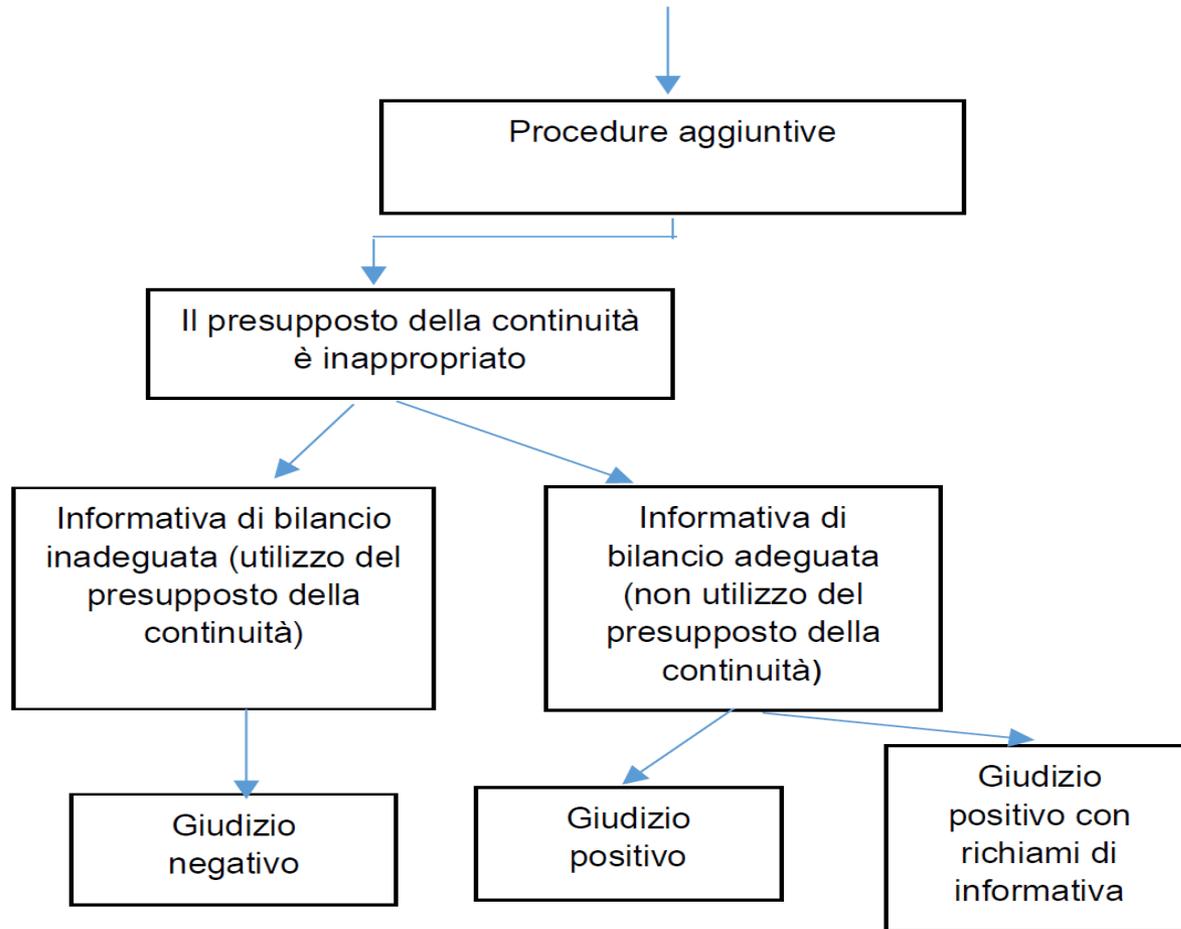
PRESUPPOSTO DI CONTINUITA' AZIENDALE – ISA 570



PRESUPPOSTO DI CONTINUITA' AZIENDALE – ISA 570



PRESUPPOSTO DI CONTINUITA' AZIENDALE – ISA 570



Sintesi sugli esiti del giudizio

Il revisore, dopo avere svolto le procedure ritenute necessarie, aver ottenuto tutte le informazioni richieste ed avere esaminato il possibile effetto dei piani predisposti dalla direzione e di ogni altro elemento rilevante, deve decidere se gli interrogativi sollevati relativamente alla prospettiva della continuità aziendale sono stati risolti in modo soddisfacente.

Presupposti dei piani	Informativa	Giudizio
Ragionevoli	Adeguate	Senza rilievi
Fortemente opinabili (presenza di molteplici e significative incertezze)	Adeguate	Impossibilità di esprimere un giudizio
Fortemente opinabili (presenza di molteplici e significative incertezze)	Inadeguata	Giudizio negativo

Le tipologie di giudizio sul bilancio

Le tipologie di giudizio sul bilancio sono le seguenti:

- **giudizio senza modifica**, in assenza di rilievi significativi;
- **giudizio con modifica**, secondo tre tipi:
 - **giudizio con rilievi**, laddove, il revisore concluda, avendo acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati, che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi, ma non pervasivi, per il bilancio; ovvero, laddove il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e 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;
 - **giudizio negativo**, laddove, il revisore, avendo acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi e pervasivi per il bilancio;
 - **dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio**, laddove il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e 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.

Laddove il collegio sindacale, nella sua funzione di revisore legale, esprima un giudizio con modifica, esso deve intitolare la sezione contenente il giudizio "Giudizio con rilievi", "Giudizio negativo" o "Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", come appropriato.



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

LA VERIFICA DELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE

Tale impostazione è stata confermata dal Decreto Legislativo 17 luglio 2016, n. 135⁷ il quale ha riprodotto nel nuovo art. 14 del Decreto, in materia di relazione di revisione e giudizio sul bilancio, la predetta disposizione in base alla quale la relazione di revisione comprende un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformità alle norme di legge e include la dichiarazione sopra indicata.

La lettura congiunta della norma comunitaria e delle norme di recepimento nazionali porta a concludere che il revisore debba:

- 1) esprimere il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformità rispetto alle richieste delle norme di legge;
- 2) rilasciare una dichiarazione sugli eventuali errori significativi formulata alla luce delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione contabile del bilancio.

In virtù di quanto previsto dalle disposizioni normative, sia il giudizio sia la dichiarazione sono basati sul lavoro svolto per la revisione contabile del bilancio.

Le risposte del revisore quando giunge alla conclusione che esiste una incoerenza significativa, una mancanza di conformità o un errore significativo nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario

15. Qualora, a seguito delle procedure di cui ai precedenti paragrafi 11, 12 e 13, il revisore giunga alla conclusione che esiste una incoerenza significativa, una mancanza di conformità o un errore significativo nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, egli deve chiedere alla direzione, ed in particolare agli amministratori, di correggerlo.

Se la direzione, ed in particolare gli amministratori,

- a) dichiarano che procederanno con la correzione, il revisore deve verificare che la correzione sia stata effettuata;
- b) si rifiutano di effettuare la correzione, il revisore deve comunicare tale aspetto ai responsabili delle attività di governance chiedendo che si proceda con la correzione. In tale circostanza: (Rif. Parr.: A28-A29)
 - i) qualora dichiarino che l'errore verrà corretto, il revisore deve verificare che la correzione sia stata effettuata;
 - ii) qualora invece l'errore non venga corretto, il revisore deve valutare le implicazioni per la propria relazione di revisione e comunicare ai responsabili delle attività di governance le modalità con cui ritiene di formulare il giudizio sulla coerenza e sulla conformità e di rilasciare la dichiarazione sugli eventuali errori significativi nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario. (Rif. Par.: A30)

A3. Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

Ai sensi dell'art. 2428 del Codice Civile, le informazioni in commento sono fornite “nella misura necessaria alla comprensione della situazione della società e dell'andamento e del risultato della sua gestione”. Inoltre, il testo di legge richiede di riportare gli indicatori finanziari e, solo “se del caso”, quelli non finanziari. È probabile che nelle imprese di dimensioni minori, pur tenute alla redazione della relazione sulla gestione¹⁵, le informazioni riportate nella relazione sulla gestione siano sufficientemente contenute poiché il bilancio in se già fornisce una corretta informativa economico-finanziaria e che la società non sia tenuta a fornire ulteriori informazioni non finanziarie nelle situazioni in cui il bilancio e gli indicatori finanziari siano capaci di esprimere significativamente e con chiarezza la situazione della società e l'andamento reddituale.

Inoltre, il secondo comma dell'art. 2428 del Codice Civile espressamente prevede che l'informativa contenuta nella relazione sulla gestione debba essere “coerente con l'entità e la complessità degli affari della società”. Ciò realizza implicitamente un sistema informativo “modulare” in base al quale le società di maggiori dimensioni e complessità, che pertanto potrebbero avere una rilevanza economica superiore, potrebbero fornire un'informativa più ampia ed un maggior grado di dettaglio rispetto a quanto dovuto dalle società di più piccole dimensioni. Tale approccio informativo differenziato potrà avere riflessi in capo all'operatività del soggetto incaricato della revisione contabile: fermo restando le procedure previste dal presente principio di revisione, l'attività sarà infatti proporzionata all'ampiezza e al grado di dettaglio dell'informativa fornita dal soggetto il cui bilancio è oggetto di revisione contabile.

LA VERIFICA DELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE

A34. La tabella di seguito riportata riassume le implicazioni sulla formulazione del giudizio sulla coerenza e sulla conformità derivanti dall'espressione di un giudizio con modifica sul bilancio descritto nei paragrafi 19 e 20:

Tipologia di giudizio sul bilancio	Effetti sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità
Giudizio con rilievi per errori significativi nel bilancio	Effetto sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità da valutare nelle specifiche circostanze
Giudizio con rilievi per impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati	Effetto sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità da valutare nelle specifiche circostanze
Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza e sulla conformità
Giudizio negativo	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza e sulla conformità

**NB: FARE MOLTA ATTENZIONE A
L'ELENCO DELLE NORME CHE
RICHIAMANO INFORMATIVE
OBBLIGATORIE DA FORNIRE IN
RELAZIONE SULLA GESTIONE
CONTENUTE NELL'APPENDICE DEL
PRINCIPIO ISA 720/B**

R

I RICHIAMI DI INFORMATIVA

L'inserimento di un richiamo di informativa non influisce sul giudizio del revisore e non sostituisce né l'espressione del revisore di un eventuale giudizio con modifiche, né l'informativa nel bilancio che la direzione è tenuta a predisporre.

I richiami d'informativa devono considerarsi come uno strumento cui il revisore ricorre in casi *eccezionali*, per focalizzare l'attenzione degli utilizzatori su:

- Un aspetto che, sebbene appropriatamente presentato od oggetto di adeguata informativa nel bilancio, riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori;
- qualsiasi altro aspetto della revisione contabile che sia rilevante ed appropriato ai fini della comprensione, da parte degli utilizzatori, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione.

Poiché il richiamo di informativa deve riferirsi unicamente a informazioni presentate o oggetto di informativa nel bilancio, deve essere inserito un chiaro riferimento all'aspetto da evidenziare e alla collocazione delle informazioni pertinenti che illustrano compiutamente tale aspetto nel bilancio.
(ISA Italia 706)

I RICHIAMI DI INFORMATIVA

Circostanze che possono rendere necessario un richiamo di informativa:

- un'incertezza relativa all'esito futuro di contenziosi di natura eccezionale o di azioni da parte di autorità di vigilanza;
- un evento successivo significativo intervenuto tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione (ISA Italia 560);
- l'applicazione anticipata (quando consentita) di un nuovo principio contabile che abbia un effetto pervasivo sul bilancio;
- una grave catastrofe che abbia avuto o continui ad avere un effetto significativo sulla situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa.

NB: un ampio utilizzo dei richiami di informativa riduce l'efficacia della comunicazione del revisore riguardo agli aspetti oggetto di richiamo. L'inserimento di maggiori informazioni rispetto a quelle presentate o oggetto di informativa nel bilancio, può sottintendere che l'aspetto non sia stato adeguatamente presentato nel bilancio; di conseguenza, il revisore deve aver raccolto, con riferimento all'aspetto oggetto di richiamo, elementi sufficienti ed appropriati per ritenere che tale aspetto non sia significativamente errato nel bilancio.

(ISA Italia 706)

*Arrivederci al prossimo incontro
VideoFisco del 13 novembre 2019*

*Novità fiscali del periodo.
Contratti flessibili nel rapporto di lavoro*

Con Alessandro Pratesi e Bruno Bravi

