

REVISIONE LEGALE

1

SECONDA GIORNATA

P & T Formazione

LE FASI DELLA REVISIONE

2

- *Attività:*

PROCEDURE PRELIMINARI ALL'INCARICO

- *Scopo:*

DECIDERE SE ACCETTARE O MENO L'INCARICO

- *Contenuti:*

VERIFICA DELLE COMPETENZE, DELLE CAPACITA' ,
DELLE RISORSE

VERIFICA DELL'INDIPENDENZA

STESURA LETTERA DI INCARICO

LE FASI DELLA REVISIONE

3

Attività:

- PIANIFICAZIONE DEL LAVORO

Scopo:

- SVILUPPARE LA STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE E IL PIANO DI REVISIONE

Contenuti:

- INDIVIDUAZIONE DELLA SIGNIFICATIVITA'
- DISCUSSIONI ALL'INTERNO DEL TEAM
- INDIVIDUAZIONE STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE

LE FASI DELLA REVISIONE

4

Attività:

- SVOLGERE LE PROCEDURE PER L'IDENTIFICAZIONE E LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO

Scopo:

- IDENTIFICARE E VALUTARE IL RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI ATTRAVERSO LA CONOSCENZA DELL'IMPRESA

Contenuti:

- VALUTAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO
- VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CONTROLLO
- VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI A LIVELLO DI BILANCIO E DI ASSERZIONI

LE FASI DELLA REVISIONE

5

- **IL RISCHIO DI REVISIONE**
- Il rischio che il revisore esprima un giudizio non appropriato nel caso in cui il bilancio sia significativamente errato.
- L'obiettivo del revisore è identificare e valutare i rischi di errori significativi, dovuti a frodi e a comportamenti non intenzionali, a livello di bilancio e di asserzioni, mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, conseguendo in tal modo una base per definire e mettere in atto risposte di revisione ai rischi

LE FASI DELLA REVISIONE

6

- **Il rischio intrinseco:** la possibilità che un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contenga un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, indipendentemente da qualunque controllo ad essa riferito.
- **Il rischio di controllo:** il rischio che un errore, che potrebbe riguardare un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa e che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, non sia prevenuto, o individuato e corretto, in modo tempestivo dal controllo interno dell'impresa.
- **Il rischio di individuazione:** il rischio che le procedure svolte dal revisore per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso non individuino un errore che è presente e che potrebbe essere significativo, considerato singolarmente o insieme ad altri errori.

LE FASI DELLA REVISIONE

7

- IL RISCHIO INTRINSECO
- **Il rischio che una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa possano presentare errori indipendentemente dall'esistenza di procedure di controllo interno**
- Esempi:
 - Obiettiva difficoltà di calcolo o valutazione
 - Possibilità di furto di beni aziendali
 - Opportunità o motivazione per la direzione a alterare quantificazioni e valutazioni

LE FASI DELLA REVISIONE

8

- **RISPOSTE AL RISCHIO**

Attività:

- **CONFIGURARE LE RISPOSTE GENERALI DI REVISIONE E LE PROCEDURE DI REVISIONE IN RISPOSTA AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI**

Scopo:

- **SVILUPPARE RISPOSTE APPROPRIATE AI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI**

Contenuti:

- **AGGIORNAMENTO DELLE STRATEGIE DI REVISIONE**
- **RISPOSTE GENERALI DI REVISIONE**

LE FASI DELLA REVISIONE

9

- **RISPOSTE AL RISCHIO**

Attività:

- **SVOLGERE LE PROCEDURE DI REVISIONE IN RISPOSTA AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI**

Scopo:

- **RIDURRE IL RISCHIO DI REVISIONE AD UN LIVELLO ACCETTABILMENTE BASSO**

Contenuti:

- **CARTE DI LAVORO**
- **CRITICITA' RILEVATE**
- **SUPERVISIONE DELLO STAFF E RIESAME DELLE CARTE DI LAVORO**

LE FASI DELLA REVISIONE

10

Attività:

- VALUTARE GLI ELEMENTI PROBATIVI RACCOLTI

Scopo:

- DETERMINARE LE EVENTUALI ULTERIORI PROCEDURE DI REVISIONE

Contenuti:

- AGGIORNAMENTO DELLA VALUTAZIONE DEI RISCHI E DELLA SIGNIFICATIVITA'
- COMUNICAZIONE DELLE CRITICITA' RILEVATE
- ATTESTAZIONI DELLA DIREZIONE
- CONCLUSIONI RAGGIUNTE

LE FASI DELLA REVISIONE

11

Attività:

- **PREPARARE LA RELAZIONE DI REVISIONE** (*quando le procedure di revisione sono completate*)

Scopo:

- **FORMARSI UN GIUDIZIO BASATO SUGLI ELEMENTI PROBATIVI RACCOLTI E SULLE CRITICITA' RILEVATE**

Contenuti:

- **DECISIONI RILEVANTI**
- **EMISSIONE DELLA RELAZIONE DI REVISIONE**

ISA 300 – LA PIANIFICAZIONE

12

- **A cosa serve?**
- identificare aree significative
- anticipare i problemi
- lavorare con efficacia ed efficienza
- selezionare team adatto
- facilitare la supervisione
- coordinare lavoro di più team o esperti
- processo continuo e iterativo

ISA 300 – LA PIANIFICAZIONE

13

- **Cosa bisogna fare?**
 - conoscenza dell'impresa e del settore
 - analisi comparativa preliminare
 - comprensione del quadro normativo
 - identificazione delle parti correlate
 - determinazione della significatività
 - strategia generale di revisione
 - piano di revisione

ISA 300 – LA PIANIFICAZIONE

14

- Lavoro in team (ad esempio nel collegio sindacale per
 - Individuare responsabile e membri chiave
 - Condividere esperienza e conoscenza
 - Individuare possibili errori significativi
 - Individuare rischi di frode

*Il tutto usando SCETTICISMO PROFESSIONALE E GIUDIZIO
PROFESSIONALE*

Oggetto

Tratta della responsabilità del revisore nel pianificare la revisione contabile del bilancio.

La pianificazione è diversa se si tratta di primo incarico o di incarichi ricorrenti

ISA 300 – LA PIANIFICAZIONE

16

- **TEMPISTICA DELLA PIANIFICAZIONE**
- E' un processo continuo e iterativo
- Comincia poco dopo la precedente revisione
- Termina con la conclusione dell'incarico
- Considera le attività precedenti le procedure di revisione conseguenti:
 - ✓ Procedure di analisi comparativa preliminari
 - ✓ Comprensione del quadro normativo applicabile
 - ✓ Determinazione della significatività
 - ✓ Coinvolgimento di esperti.
 - ✓ Altre procedure di valutazione del rischio

ISA 300 – LA PIANIFICAZIONE

17

- **REGOLE**

- **1) *DEFINIRE LA STRATEGIA GENERALE:***

- a) Identificare la portata della revisione.
- b) Definire obiettivi di reporting per pianificare la tempistica
- c) Considerare i fattori rilevanti nell'indirizzare il lavoro del team.
- d) Valutare le conoscenze precedenti.
- e) Determinare le risorse e i periodi di intervento

ISA 300 – LA PIANIFICAZIONE

18

- **APPENDICE ISA 300 (*aspetti da considerare*)**

Caratteristiche dell'incarico:

- Quadro normativo sull'informativa finanziaria
- Quadro normativo specifico di settore
- Bilancio di gruppo e componenti
- Necessità di esperti con conoscenze specialistiche
- Presenza di revisori esterni e fornitori di servizi
- Necessità di tecniche computerizzate di audit
- Coordinamento con il personale dell'impresa

ISA 300 – LA PIANIFICAZIONE

19

- **APPENDICE ISA 300 (*aspetti da considerare*)**

Comunicazioni e reportistica:

- Scadenze dell'impresa
- Riunioni con responsabili di governance
- Altre comunicazioni (lettera di commento, etc.)
- Comunicazioni con revisori delle componenti
- Riunioni e discussioni del team di revisione
- Altri obblighi di reportistica

Natura, tempistica ed entità delle risorse:

- Selezione dei membri del team
- Assegnazione delle aree di revisione
- Budget tempi

ISA 300 – LA PIANIFICAZIONE

20

- **APPENDICE ISA 300 (*aspetti da considerare*)**
- **Fattori rilevanti, attività preliminari e conoscenze precedenti:**
 - Determinazione della significatività
 - Identificazione preliminare aree rilevanti e a rischio
 - Approccio critico e atteggiamento di scetticismo
 - Esiti di precedenti incarichi (audit e extra-audit)
 - Importanza del controllo interno
 - Valutazione di affidamento sul controllo interno
 - Sviluppi e cambiamenti rilevanti in:
 - ✓ Settore, quadro normativo e processi aziendali
 - ✓ Membri chiave della direzione

- **ELABORAZIONE PIANO DI REVISIONE**

deve includere una descrizione dei seguenti aspetti:

- a) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate (ISA315)
- b) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati pianificate a livello di asserzioni, come stabilito dal principio di revisione internazionale (ISA n. 330)
- c) le altre procedure di revisione pianificate che devono essere svolte affinché l'incarico sia conforme ai principi di revisione

Il revisore deve aggiornare e modificare la strategia generale di revisione e il piano di revisione secondo quanto necessario nel corso dello svolgimento della revisione

LINEE GUIDA E ALTRO MATERIALE ESPLICATIVO

A causa di eventi inattesi, o di cambiamenti nelle condizioni, o di elementi probativi acquisiti dai risultati delle procedure di revisione, il revisore può avere la necessità di modificare la strategia generale di revisione e il piano di revisione e, quindi, la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti pianificate, sulla base della riconsiderazione dei rischi identificati e valutati.

Ciò si può verificare nel caso in cui il revisore venga a conoscenza di informazioni che divergono significativamente da quelle disponibili all'epoca della pianificazione delle procedure di revisione

- **Ulteriori aspetti da considerare in caso di primi incarichi di revisione**

Prima di iniziare il primo incarico di revisione, il revisore deve porre in essere le seguenti attività:

- A) svolgere le procedure richieste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 riguardanti l'accettazione del rapporto con il cliente e dello specifico incarico di revisione;
- B) comunicare con il revisore precedente, in caso di sostituzione dello stesso, in conformità ai principi etici applicabili
- C) eseguire i test sui saldi di apertura (ISA 510)

- **IL REVISORE DEVE DOCUMENTARE:**

- a) **La strategia generale.**

- **b) Il piano di revisione.**

- **c) Eventuali modifiche durante lo svolgimento della revisione.**

- ***NELLE IMPRESE DI DIMENSIONI MINORI***

b) Piano di revisione → è possibile utilizzare programmi standard o checklist

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

27

Oggetto

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

Obiettivo

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

Definizioni

Procedura di validità

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

Definizioni

Procedura di conformità –

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

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

30

PROCEDURE DI VALIDITA'

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

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

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

31

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

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

32

Procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità

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

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

33

Verifiche di dettaglio:

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

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

34

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

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

35

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

- **REGOLE**

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

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

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

- **REGOLE**

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

(b) la selezione del soggetto circularizzato appropriato;

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

- **REGOLE**

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

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

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

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

- **Mancate risposte**

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

ad esempio:

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

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

- **Conferme negative** (*Richiesta di conferma negativa – Una richiesta al soggetto circolarizzato di rispondere direttamente al revisore soltanto qualora esso sia in disaccordo con le informazioni fornite nella richiesta*)
- Le conferme negative forniscono elementi probativi meno persuasivi rispetto a quelli forniti dalle conferme positive.
- Di conseguenza, il revisore non deve utilizzare le richieste di conferma negativa come uniche procedure di validità per fronteggiare un rischio identificato e valutato di errori significativi a livello di asserzioni, a meno di casi di rischio basso

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

43

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

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

44

- CIRCOLARIZZAZIONE DEL LEGALE
- *Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale*
- Luogo, data
- Spett.le
- _____
- p.c.c. Nome e Indirizzo del Revisore
- Egregio Avvocato,
- in relazione allo svolgimento della revisione del bilancio della nostra società per l'esercizio chiuso al 31/12/20XX, Vi preghiamo di fornire per iscritto le seguenti informazioni aggiornate alla data della risposta, al nostro revisore:

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

45

- CIRCOLARIZZAZIONE DEL LEGALE
 1. elenco di tutte le controversie (intimate o di imminente inizio), conciliazioni, arbitrati e cause in corso (attive o passive) al 31/12/20XX od ogni altra passività che possa coinvolgere la nostra Società di cui Lei fosse a conoscenza.
 2. La preghiamo di indicare per ogni pratica:
 - a. la descrizione della controversia,
 - b. una sua valutazione del rischio di soccombenza,
 - c. l'attuale stato procedurale,
 - d. la quantificazione dell'eventuale onere per la società in caso di soccombenza o transazione e l'eventuale possibile recupero assicurativo.
 3. un elenco che indichi la natura e gli importi di ogni giudizio reso o accordo raggiunto in cui la nostra Società è parte attiva o passiva, dall'inizio dell'esercizio fino alla data della Sua risposta;

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

46

- CIRCOLARIZZAZIONE DEL LEGALE

4. un elenco di tutte le altre possibili passività, sulla base delle informazioni in suo possesso, laddove vi sia una ragionevole possibilità che il manifestarsi possa influire in maniera determinante e negativa sulla situazione patrimoniale della Società;
5. qualsiasi altra informazione di natura legale a Sua conoscenza e per la quale la Sua opinione dovrebbe essere portata a conoscenza degli azionisti o dei creditori o di altri terzi interessati.
6. l'importo dei Suoi onorari maturati alla data di bilancio ma da Lei non ancora fatturati.

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

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

47

- CIRCOLARIZZAZIONE FORNITORI

Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale

Luogo, data Spett.le

p.c.c. Nome e Indirizzo del Revisore

Egregi Signori,

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

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

48

- CIRCOLARIZZAZIONE FORNITORI

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

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

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

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

49

- CIRCOLARIZZAZIONE CLIENTI
(CON ESTRATTO CONTO ALLEGATO)

Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale

Luogo, data.....

Spett.le

p.c.c Nome e Indirizzo del Revisore

Egregi Signori,

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

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

50

- CIRCOLARIZZAZIONE CLIENTI
(CON ESTRATTO CONTO ALLEGATO)

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

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

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

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

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

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

51

- CIRCOLARIZZAZIONE BANCHE

Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale
Luogo, data Spett.le

p.c.c. Nome e Indirizzo del Revisore

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

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

52

- CIRCULARIZZAZIONE BANCHE

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

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

- il limite di importo da indicare al punto 11.1 è Euro (ad esempio) 500,00;

- le date da indicare al punto 11.3 sono le seguenti: tra il 1 gennaio 20XX e il 31 dicembre 20XX.

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

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

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

53

• CIRCOLARIZZAZIONE PER FINANZIAMENTI E MUTUI

Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale

Luogo, data

Spett.le

p.c.c. Nome e Indirizzo del Revisore

Egregi Signori,

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

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

54

● CIRCOLARIZZAZIONE PER FINANZIAMENTI E MUTUI

1. il debito residuo alla data del 31 Dicembre 20XX;
2. le quote capitale pagate nel corso dell'esercizio 20XX;
3. le quote interessi pagate nel corso dell'esercizio 20XX
4. le quote di interessi maturati dall'ultimo pagamento al 31/12/20XX;
5. la durata del debito;
6. i piani di ammortamento dei finanziamenti stessi aggiornati alla data sopra indicata;
7. le garanzie da noi rilasciateVi a fronte delle operazioni da Voi accordateci;
8. le garanzie da noi rilasciateVi nell'interesse di terzi;
9. le garanzie da Voi rilasciate a favore di terzi per nostro conto;
10. i nominativi delle persone della nostra società autorizzate ad operare con il Vostro Istituto ed i limiti dei loro poteri;
11. l'indicazione di ogni tipo di modifica del contratto originariamente stipulato intervenuta nell'anno;
12. il tasso di interesse annuale e generale convenuto;
13. l'indicazione di ogni violazione agli accordi stipulati, con la segnalazione delle eventuali azioni intraprese o da intraprendere.

- **Utilizzo delle PEC nelle circolarizzazioni (Documento Assirevi 187)**
- La trasmissione del documento di richiesta di conferma esterna a mezzo PEC equivale, nei casi consentiti dalla legge, alla notificazione a mezzo posta in quanto è strumento idoneo ad assicurare la prova dell'invio, della consegna e della ricezione da parte del destinatario; quindi, come si trattasse di una raccomandata con ricevuta di ritorno, la PEC consente al revisore di avere prova documentata di tutto il flusso informativo

- **Utilizzo delle PEC nelle circolarizzazioni
(Documento Assirevi 187)**

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

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

57

- **Utilizzo delle PEC nelle circolarizzazioni (Documento Assirevi 187)**
- → in merito alla **selezione delle controparti**, nulla cambia, per cui questa fase deve permanere **sotto il controllo del revisore** il quale dovrà anticipatamente informare la società circa i soggetti a cui sarà inviata la lettera di circolarizzazione a mezzo PEC;
- → per quanto concerne gli **indirizzi PEC delle controparti**, il revisore potrà verificarne l'**autenticità** anche consultando il registro imprese oppure il portale disponibile www.inipec.gov.it;

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

58

- **Utilizzo delle PEC nelle circolarizzazioni (Documento Assirevi 187)**
- → nella **lettera di richiesta di conferma esterna** dovrà essere specificato l'indirizzo **PEC del revisore** a cui la controparte dovrà inoltrare la risposta;
- la **lettera di circolarizzazione** potrà avere un **qualunque formato elettronico non modificabile**, come ad esempio un formato Pdf/A, oppure la richiesta stampata in formato cartaceo e firmata dal rappresentante della società cliente potrà poi essere allegata al messaggio trasmesso a mezzo PEC.
- L'invio della lettera alle controparti da parte della società oggetto della revisione potrà quindi avvenire in forma di **allegato al messaggio inviato mediante PEC**

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

59

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

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

60

● CUT OFF

Obiettivo:

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

Obiettivo:

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

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

61

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

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

62

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

Occorre valutare se sia necessaria la presenza di un esperto

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

63

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

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

64

- PROCEDURE DI CONFORMITA'

COMBINAZIONE TRA

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

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

65

- PROCEDURE DI CONFORMITA'

Due tipi:

PROCEDURE DI COMPrensIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Verifica di come dovrebbe funzionare il sistema di controllo interno:

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

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

66

- PROCEDURE DI CONFORMITA'

Due tipi:

- TEST SUL FUNZIONAMENTO DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Mirano ad accertare come effettivamente funziona il controllo interno:

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

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

67

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

Le carenze possono essere classificate in tre categoria:

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

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

68

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

PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570

69

- **Presupposto della continuità aziendale**
- In base al presupposto della continuità aziendale, il bilancio è redatto assumendo che l'impresa operi e continui ad operare nel prevedibile futuro come un'entità in funzionamento.
- I bilanci redatti per scopi di carattere generale sono predisposti utilizzando il presupposto della continuità aziendale, a meno che la direzione intenda liquidare l'impresa o interromperne l'attività o non abbia alternative realistiche a tali scelte

PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570

70

- **Presupposto della continuità aziendale**
- Quando l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è appropriato, le attività e le passività vengono contabilizzate in base al presupposto che l'impresa sarà in grado di realizzare le proprie attività e far fronte alle proprie passività durante il normale svolgimento dell'attività aziendale

PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570

71

- **Responsabilità del revisore**

a) acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'utilizzo appropriato da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio e giungere a una conclusione a tale riguardo;

b) concludere, sulla base degli elementi probativi acquisiti, se esista un'incertezza significativa sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570

72

- **Obiettivi del revisore :**

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

PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570

73

- **Regole**
- Nello svolgere le procedure di valutazione del rischio (ISA 315) il revisore deve considerare se esistano **eventi o circostanze** che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.
- Per tutta la durata della revisione, il revisore deve prestare attenzione agli elementi probativi relativi a eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento

PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570

74

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

PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570

75

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

PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570

76

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

PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570

77

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

PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570

78

- **EVENTI E CIRCOSTANZE? (Linee guida ed altro materiale esplicativo)**
- **Altri indicatori**
 - ❑ capitale ridotto al di sotto dei limiti legali o non conformità del capitale ad altre norme di legge, come i requisiti di solvibilità o liquidità per gli istituti finanziari;
 - ❑ 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.

PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570

79

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

PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570

80

- **Regole**
- Il revisore deve valutare a sua volta la valutazione della Direzione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento
- Nell'apprezzare la valutazione della direzione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, il revisore deve coprire **lo stesso periodo** considerato dalla direzione nell'effettuare la propria valutazione, come richiesto dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ovvero da leggi o regolamenti qualora questi specifichino un periodo più lungo.

PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570

81

- **Regole**
- Se la valutazione della direzione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento copre un periodo inferiore ai dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio (ISA 560) il revisore deve richiedere alla direzione di estendere la sua valutazione ad un periodo di almeno **dodici mesi** a partire da quella data.

PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570

82

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

PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570

83

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

PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570

84

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

PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570

85

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

PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570

86

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

PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570

87

- **Regole → Conclusioni**
- Se il revisore conclude che l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale da parte della direzione è appropriato alle circostanze ma esiste un'incertezza significativa, egli deve stabilire se il bilancio:
 - ❑ fornisca un'informativa adeguata degli eventi o delle circostanze principali che possono far sorgere dubbi significativi sulla continuità, nonché dei piani della direzione per far fronte a tali eventi o circostanze;
 - ❑ evidenzi chiaramente che esiste un'incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla continuità e, di conseguenza, che la stessa può non essere in grado di realizzare le proprie attività e far fronte alle proprie passività nel normale svolgimento dell'attività aziendale.

La relazione di revisione dopo le modifiche

88

- Art. 14, secondo comma:
- 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;

La relazione di revisione dopo le modifiche

89

- Ipotesi 1: *Non sussistono incertezze significative*

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

Potrebbe eventualmente essere inserito un paragrafo simile:

Assenza di incertezza significativa relativa alla continuità aziendale

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

La relazione di revisione dopo le modifiche

90

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

La relazione di revisione dopo le modifiche

91

- Ipotesi 3: *Utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale in presenza di un'incertezza significativa*
- Sub ipotesi 3.1 - Presenza di un'informativa adeguata sull'incertezza significativa:
- Se il bilancio presenta un'informativa adeguata sull'incertezza significativa, il revisore deve esprimere un giudizio senza modifica e la relazione di revisione deve includere una sezione separata dal titolo “Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale” al fine di:
 - a) richiamare l'attenzione sull'informativa resa in bilancio in cui sono descritti i seguenti aspetti: sussistenza di piani della direzione per far fronte a tali eventi o circostanze; esistenza di un'incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, di conseguenza, che la stessa può non essere in grado di realizzare le proprie attività e far fronte alle proprie passività nel normale svolgimento dell'attività aziendale;

La relazione di revisione dopo le modifiche

92

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

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

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

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

La relazione di revisione dopo le modifiche

93

- Ipotesi 3: *Utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale in presenza di un'incertezza significativa*
- Sub ipotesi 3.2 – Assenza di un'informativa adeguata sull'incertezza significativa:

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

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

La relazione di revisione dopo le modifiche

94

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

PRINCIPI DI REVISIONE (ISA Italia) 570

95

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

Regole:

- Il controllo interno dell'impresa

Il revisore deve acquisire una comprensione degli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile.

Cos'è il controllo interno?

- Processo configurato, messo in atto e mantenuto dai responsabili delle attività di governance, dalla direzione e da altro personale dell'impresa al fine di fornire una ragionevole sicurezza sul raggiungimento degli obiettivi aziendali con riguardo all'attendibilità dell'informativa finanziaria, all'efficacia e all'efficienza della sua attività operativa, ed alla conformità alle leggi e ai regolamenti applicabili

Il sistema di controllo interno nelle piccole e medie imprese

98

- In generale, le componenti del sistema di controllo interno sono:
 - ❑ Ambiente di controllo
 - ❑ Processo di valutazione del rischio (se esiste)
 - ❑ Sistema informativo
 - ❑ Attività di controllo rilevanti
 - ❑ Monitoraggio dei controlli

Il sistema di controllo interno nelle piccole e medie imprese

99

- **Ambiente di controllo**

Occorre valutare:

- valori etici
- competenza
- coinvolgimento del CdA
- filosofia e stile operativo
- struttura organizzativa
- autorità e responsabilità
- gestione risorse umane

Il sistema di controllo interno nelle piccole e medie imprese

100

- **Processo di valutazione del rischio**
- Il revisore deve comprendere se l'impresa disponga di un **processo di valutazione del rischio** finalizzato a:
 - A) identificare i rischi connessi all'attività rilevanti per gli obiettivi di informativa finanziaria;
 - B) stimare la significatività dei rischi;
 - C) valutare la probabilità che si verificano tali rischi;
 - D) decidere le azioni da intraprendere per fronteggiare tali rischi

Il sistema di controllo interno nelle piccole e medie imprese

101

- Il revisore deve comprendere l'esistenza di eventuali fattori di rischio:
 - cambiamenti contesto operativo
 - nuovo personale
 - nuovi sistemi informativi
 - crescita rapida
 - nuovi processi, prodotti, attività, ecc.
 - sviluppo attività all'estero

Il sistema di controllo interno nelle piccole e medie imprese

102

- SISTEMA INFORMATIVO
- Il revisore deve acquisire una comprensione del **sistema informativo** → **rilevante per l'informativa finanziaria**, inclusi i processi di gestione correlati, comprendenti le seguenti aree:
 - classi di dati significativi
 - rilevazione e gestione dei dati
 - reportistica

Il sistema di controllo interno nelle piccole e medie imprese

103

Attività di controllo rilevanti

(per valutare i rischi e definire le procedure)

- ❖ separazione funzioni
- ❖ autorizzazioni
- ❖ riconciliazioni contabili
- ❖ controlli IT
- ❖ esame della performance
- ❖ controlli fisici

Il sistema di controllo interno nelle piccole e medie imprese

104

Monitoraggio

- Il revisore
 - deve acquisire una comprensione delle principali attività utilizzate dall'impresa per monitorare il controllo interno sulla redazione dell'informativa finanziaria ed in particolare quelle riguardanti le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione,
 - deve comprendere in che modo l'impresa intraprende azioni correttive riguardo alle carenze nei propri controlli

● **Art.14: *Relazione di revisione***

1. Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati di effettuare la revisione legale dei conti:
 - a) esprimono con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto ed illustrano i risultati della revisione legale;
 - b) verificano nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili → SA Italia 250B

- **Art.14: *Relazione di revisione***

Secondo comma: come è fatta la relazione?






La relazione di revisione dopo le modifiche

107

- ***Vecchio ordine:***
 - ❑ **Titolo**
 - ❑ **Destinatario**
 - ❑ **Paragrafo introduttivo**
 - ❑ **Responsabilità della direzione**
 - ❑ **Responsabilità del revisore**
 - ❑ **Elementi alla base del giudizio**
 - ❑ **Giudizio**
 - ❑ **Richiami di informativa e altri aspetti**
 - ❑ **Sede data e firma**

La relazione di revisione dopo le modifiche

108

- ***Nuovo ordine:***
- **Titolo**
- **Destinatario**
- ~~**Paragrafo introduttivo**~~
- **Giudizio** 
- **Elementi alla base del giudizio** 
- **Richiami di informativa e altri aspetti** 
- **Responsabilità della direzione** 
- **Responsabilità del revisore** 
- **Sede data e firma**

Secondo comma

- a) un paragrafo introduttivo che identifica il bilancio di esercizio o consolidato sottoposto a revisione legale e il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicato alla sua redazione;
- b) una descrizione della portata della revisione legale svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati;

La relazione di revisione dopo le modifiche

110

Secondo comma

- c) un giudizio sul bilancio che indica chiaramente se questo e' conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio;
- d) eventuali richiami di informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi;

La relazione di revisione dopo le modifiche

111

- **Art.14: *Relazione di revisione***
- ***Nuova stesura (lettere e, f, g)***

e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformita' alle norme di legge. Il giudizio contiene altresì una dichiarazione rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attivit  di revisione legale, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione, nel qual caso sono fornite indicazioni sulla natura di tali errori;

La relazione di revisione dopo le modifiche

112

- **Art.14: *Relazione di revisione***

- ***Nuova stesura (lettere e, f, g)***

f) una dichiarazione su eventuali incertezze significative relative a eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacita' della societa' sottoposta a revisione di mantenere la continuita' aziendale;

g) l'indicazione della sede del revisore legale o della societa' di revisione legale

- **Art.14: *Relazione di revisione***
- *Comma terzo*
- Nel caso in cui il revisore esprima un giudizio sul bilancio con rilievi, un giudizio negativo o rilasci una dichiarazione di impossibilita' di esprimere un giudizio, la relazione illustra analiticamente i motivi della decisione

La relazione di revisione dopo le modifiche

114

- **Art.14: *Relazione di revisione***
- **Comma 3 bis**

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

- **Art.14: *Relazione di revisione***
- **Comma 6**
- 6. I soggetti incaricati della revisione legale hanno diritto ad ottenere dagli amministratori documenti e notizie utili all'attività di revisione legale e possono procedere ad accertamenti, controlli ed esame di atti e documentazione.

La relazione di revisione dopo le modifiche

116

- **ESEMPIO DI RELAZIONE (APPENDICE ALL'ISA 700)**

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

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio

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

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

La relazione di revisione dopo le modifiche

117

Elementi alla base del giudizio

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

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

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

La relazione di revisione dopo le modifiche

118

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

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

La relazione di revisione dopo le modifiche

119

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

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

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

La relazione di revisione dopo le modifiche

120

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

I [miei][nostri] obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, e l'emissione di una relazione di revisione che includa il [mio][nostro] giudizio. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza che, tuttavia, non fornisce la garanzia che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) individui sempre un errore significativo, qualora esistente.

Gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio d'esercizio.

La relazione di revisione dopo le modifiche

121

- **paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B relativo alla coerenza della relazione di gestione**
- e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformita' alle norme di legge. Il giudizio contiene altresì una dichiarazione rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione legale, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione, nel qual caso sono fornite indicazioni sulla natura di tali errori;
- **TRE GIUDIZI:**
 1. **COERENZA DELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE COL BILANCIO**
 2. **CONFORMITA' DELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE ALLA LEGGE**
 3. **DICHIARAZIONE SU EVENTUALI ERRORI SIGNIFICATIVI NELLA RELAZIONE**

La relazione di revisione dopo le modifiche

122

- **paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B relativo alla coerenza della relazione di gestione**
- Il giudizio sulla coerenza e sulla conformità non rappresenta un giudizio sulla rappresentazione veritiera e corretta della relazione sulla gestione
- Inoltre, la 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 non costituisce l'espressione di un giudizio professionale e non è pertanto destinata a fornire alcuna forma di assurance.

La relazione di revisione dopo le modifiche

<i>Tipologia di giudizio sul bilancio</i>	<i>Effetti sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità</i>
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

La relazione di revisione dopo le modifiche

124

Un giudizio con rilievi per errori significativi nel bilancio può non avere impatti sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità: ad esempio, un giudizio con rilievi sul bilancio per la mancanza di una particolare informativa richiesta dal quadro normativo sull'informativa finanziaria applicabile può non essere rilevante ai fini del giudizio sulla coerenza e sulla conformità della relazione sulla gestione.

Occorre quindi valutare le situazioni caso per caso

La relazione di revisione dopo le modifiche

125

- Gli errori significativi nel bilancio o l'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati da parte del revisore possono avere riflessi sulla formulazione della dichiarazione di cui all'art.14, co. 2, lettera e), del Decreto, da valutare caso per caso.
- L'espressione di un giudizio negativo sul bilancio ovvero la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio su di esso sono, per loro natura, motivo per privare di ogni significato utile il giudizio sulla coerenza, sulla conformità e la dichiarazione sugli eventuali errori significativi: conseguentemente, il revisore dichiarerà l'impossibilità di esprimere un giudizio su coerenza, conformità e dichiarazione su eventuali errori.

La relazione di revisione dopo le modifiche – 720B

126

- *Ipotesi 1 - Giudizio senza modifica*
- **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari**

Gli amministratori della _____ sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della _____ al 31/12/2017, incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge.

Ho svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della _____ al 31/12/2017 e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A mio giudizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della _____ al 31/12/2017 ed è redatta in conformità alle norme di legge.

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non ho nulla da riportare

La relazione di revisione dopo le modifiche – 720B

127

- *Ipotesi 2 - Giudizio senza modifica sul bilancio; presenza di incoerenza significativa, di non conformità significativa, e/o di errori*
- **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari**

Gli amministratori della _____ sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della _____ al 31/12/2017, incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge.

Ho svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della _____ al 31/12/2017 e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

Nel caso di presenza di incoerenza significativa o di non conformità il paragrafo su coerenza e conformità è il seguente:

[Descrizione delle incoerenze significative riscontrate e/o delle non conformità]

A mio giudizio, ad eccezione di quanto precedentemente descritto, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della _____ al 31/12/2017 ed è redatta in conformità alle norme di legge.

La relazione di revisione dopo le modifiche – 720B

128

- *Ipotesi 2 - Giudizio senza modifica sul bilancio; presenza di incoerenza significativa, di non conformità significativa, e/o di errori*

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

Nel caso di presenza di errori significativi vi sono due sub – ipotesi:

- Sub-ipotesi a): Esistono coerenza e conformità

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, evidenziamo che *[descrizione degli eventuali errori significativi fornendo indicazioni sulla natura di tali errori]*.

- Sub-ipotesi b): Non esistono coerenza né conformità

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, oltre a quanto già sopra riportato evidenziamo che *[descrizione degli eventuali errori significativi fornendo indicazioni sulla natura di tali errori]*.

La relazione di revisione dopo le modifiche – 720B

129

*Ipotesi 3 - Giudizio con modifica sul bilancio; due gruppi di sub-ipotesi:
Presenza di coerenza e conformità / Assenza di coerenza e conformità
Dichiarazione di non presenza di errori significativi nella relazione sulla
gestione / Dichiarazione di presenza di errori significativi*

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Gli amministratori della _____ sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della _____ al 31/12/2017, incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge.

Ho svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della _____ al 31/12/2017 e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

La relazione di revisione dopo le modifiche – 720B

130

Ipotesi 3 - Giudizio con modifica sul bilancio; due gruppi di sub-ipotesi:

Presenza di coerenza e conformità / Assenza di coerenza e conformità

Dichiarazione di non presenza di errori significativi nella relazione sulla gestione / Dichiarazione di presenza di errori significativi

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

In caso di giudizio con modifica sul bilancio, gli effetti sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità e sulla dichiarazione di errori significativi sono da valutare caso per caso.

- Sub-ipotesi 3.a.a: Presenza di coerenza e conformità

A mio giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio con rilievi” della Relazione sul bilancio d’esercizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d’esercizio della _____ al 31/12/2017 ed è redatta in conformità alle norme di legge.

La relazione di revisione dopo le modifiche – 720B

131

Ipotesi 3 - Giudizio con modifica sul bilancio; due gruppi di sub-ipotesi:

Presenza di coerenza e conformità / Assenza di coerenza e conformità

Dichiarazione di non presenza di errori significativi nella relazione sulla gestione / Dichiarazione di presenza di errori significativi

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

In caso di giudizio con modifica sul bilancio, gli effetti sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità e sulla dichiarazione di errori significativi sono da valutare caso per caso.

- Sub-ipotesi 3.a.b: Assenza di coerenza e conformità

[Descrizione delle incoerenze significative riscontrate e/o delle non conformità]

A mio giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio con rilievi” e ad eccezione di quanto precedentemente descritto in ordine alle incoerenze significative e alle non conformità, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d’esercizio della _____ al 31/12/2017 ed è redatta in conformità alle norme di legge.

La relazione di revisione dopo le modifiche – 720B

132

Ipotesi 3 - Giudizio con modifica sul bilancio; due gruppi di sub-ipotesi:

Presenza di coerenza e conformità / Assenza di coerenza e conformità

Dichiarazione di non presenza di errori significativi nella relazione sulla gestione / Dichiarazione di presenza di errori significativi

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

- Sub-ipotesi 3.b.a): Non esistono errori significativi

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non ho nulla da riportare oltre a quanto già sopra evidenziato.

- Sub-ipotesi 3.b.b): Sussistono errori significativi

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, oltre a quanto già sopra riportato evidenziamo che *[descrizione degli eventuali errori significativi fornendo indicazioni sulla natura di tali errori]*.

La relazione di revisione dopo le modifiche – 720B

133

Ipotesi 4 - Giudizio negativo sul bilancio o dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio

- A causa della significatività di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio negativo” della Relazione sul bilancio d’esercizio, non sono in grado di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d’esercizio della _____ al 31/12/2017 e sulla conformità della stessa alle norme di legge né di rilasciare la dichiarazione di cui all’art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 sulla base delle conoscenze e della comprensione dell’impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell’attività di revisione.
- *ovvero*
- A causa della significatività di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio” della Relazione sul bilancio d’esercizio, non sono in grado di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d’esercizio della _____ al 31/12/2017 e sulla conformità della stessa alle norme di legge né di rilasciare la dichiarazione di cui all’art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 sulla base delle conoscenze e della comprensione dell’impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell’attività

La relazione di revisione dopo le modifiche

134

- Art. 14, secondo comma:
- 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;
- *Ripassiamo*

La relazione di revisione dopo le modifiche

135

- Ipotesi 1: *Non sussistono incertezze significative*

-

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

Potrebbe eventualmente essere inserito un paragrafo simile:

Assenza di incertezza significativa relativa alla continuità aziendale

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

La relazione di revisione dopo le modifiche

136

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

La relazione di revisione dopo le modifiche

137

- Ipotesi 3: *Utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale in presenza di un'incertezza significativa*
- Sub ipotesi 3.1 - Presenza di un'informativa adeguata sull'incertezza significativa:
- Se il bilancio presenta un'informativa adeguata sull'incertezza significativa, il revisore deve esprimere un giudizio senza modifica e la relazione di revisione deve includere una sezione separata dal titolo “Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale” al fine di:
 - a) richiamare l'attenzione sull'informativa resa in bilancio in cui sono descritti i seguenti aspetti: sussistenza di piani della direzione per far fronte a tali eventi o circostanze; esistenza di un'incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, di conseguenza, che la stessa può non essere in grado di realizzare le proprie attività e far fronte alle proprie passività nel normale svolgimento dell'attività aziendale;

La relazione di revisione dopo le modifiche

138

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

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

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

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

La relazione di revisione dopo le modifiche

139

- Ipotesi 3: *Utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale in presenza di un'incertezza significativa*
- Sub ipotesi 3.2 – Assenza di un'informativa adeguata sull'incertezza significativa:

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

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

La relazione di revisione dopo le modifiche

140

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

La relazione di revisione dopo le modifiche

141

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

La relazione del collegio sindacale

142

- Art. 2429, secondo comma c.c.
- Relazione del collegio sindacale (documento CNDCEC marzo 2017)
- *Se sindaci – revisori → sinergie*
- I sindaci, infatti, partecipando alle riunioni degli organi societari, vigilano sulle scelte degli amministratori, potendo conoscere e analizzare i fatti gestionali rilevanti nel momento stesso in cui si originano e poi si manifestano.
- Controllo di legalità →
 - ❑ rispetto dei principi di corretta amministrazione,
 - ❑ adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento,
- In questo modo è più semplice valutare il rischio di errori, anche dovuti a frode, e per definire risposte ai rischi, in termini di procedure di revisione, attivandosi contestualmente, sulla base dei propri poteri, per il miglioramento del controllo interno e il superamento dei suoi punti di debolezza.

La relazione del collegio sindacale

143

- Art. 2429, secondo comma c.c.
- Relazione del collegio sindacale (documento CNDCEC marzo 2017)
- *Se sindaci – revisori → sinergie*
- I sindaci, infatti, partecipando alle riunioni degli organi societari, vigilano sulle scelte degli amministratori, potendo conoscere e analizzare i fatti gestionali rilevanti nel momento stesso in cui si originano e poi si manifestano.
- Controllo di legalità →
 - ❑ rispetto dei principi di corretta amministrazione,
 - ❑ adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento,
- In questo modo è più semplice valutare il rischio di errori, anche dovuti a frode, e per definire risposte ai rischi, in termini di procedure di revisione, attivandosi contestualmente, sulla base dei propri poteri, per il miglioramento del controllo interno e il superamento dei suoi punti di debolezza.

La relazione del collegio sindacale

144

- Art. 2429, secondo comma c.c.
- Relazione del collegio sindacale (documento CNDCEC)
- *Se sindaci – revisori* →
- *Relazione unitaria o relazione distinta*

- *Destinatari* : i soci riuniti nell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio.
- *Premessa* per spiegare la natura e la struttura del documento presentato.
- *Luogo di emissione*: lo studio del presidente del collegio.
- *Data di emissione* è quella in cui il collegio sindacale approva il documento. Tale data, salvo il caso di rinuncia formale al termine di deposito da parte dei soci, non deve essere successiva a tale termine, inteso come il quindicesimo giorno antecedente la data di prima convocazione dell'assemblea dei soci per l'approvazione del bilancio

La relazione del collegio sindacale

145

- Art. 2429, secondo comma c.c.
- Relazione del collegio sindacale (documento CNDCEC)
- *Se sindaci – revisori →*
- *Relazione unitaria o relazione distinta*
- *Forma libera*

- Norme di comportamento del collegio sindacale (NCCS): settembre 2015
- Verbali e procedure del collegio sindacale: aprile 2016

- 3 sezioni:
 - 1. Relazione sull'attività di vigilanza (art. 2403 c.c. e segg.)**
 - 2. Osservazioni sul bilancio**
 - 3. Osservazioni sulla procedura di predisposizione del bilancio**

La relazione del collegio sindacale

146

1. Relazione sull'attività di vigilanza (art. 2403 c.c. e segg.)

- (NCCS) Attraverso l'analisi delle seguenti informazioni:
 - ❑ La partecipazione alle riunioni degli organi sociali
 - ❑ Scambio di informazioni con gli amministratori della società e con gli organi di controllo delle società controllate
 - ❑ Acquisizione periodica di informazioni dagli amministratori delegati
 - ❑ Richiesta di informazioni a soggetti responsabili del controllo interno
 - ❑ Scambio di informazioni con i revisori
 - ❑ Espletamento di operazioni di ispezione e controllo
 - ❑ Analisi dei flussi informativi acquisiti dalle strutture aziendali

La relazione del collegio sindacale

147

1. Relazione sull'attività di vigilanza (art. 2403 c.c. e segg.)

- Vigilare sull'osservanza della legge e dello statuto
- Verifica dei rischi, dell'adeguatezza dell'attività della società alla disciplina della legge e dello statuto.
- Ad esempio:
 - *Nelle convocazioni di cda e assemblee*
 - *Nel funzionamento di cda e assemblee*
 - *Nelle votazioni*
 - *Controllo dell'esistenza dei libri sociali e contabili*
 - *Adempimenti D.Lgs. 231/01*

La relazione del collegio sindacale

148

1. **Relazione sull'attività di vigilanza (art. 2403 c.c. e segg.)**

- Conoscenza della società, valutazione dei rischi e rapporto sugli incarichi affidati

Dato atto dell'ormai consolidata conoscenza che il collegio sindacale dichiara di avere in merito alla società e per quanto concerne:

- i) la tipologia dell'attività svolta;
- ii) la sua struttura organizzativa e contabile;
- tenendo anche conto delle dimensioni e delle problematiche dell'azienda, viene ribadito che la fase di “pianificazione” dell'attività di vigilanza - nella quale occorre valutare i rischi intrinseci e le criticità rispetto ai due parametri sopra citati – è stata attuata mediante il riscontro positivo rispetto a quanto già conosciuto in base alle informazioni acquisite nel tempo.

È stato, quindi, possibile confermare che:

La relazione del collegio sindacale

149

1. **Relazione sull'attività di vigilanza (art. 2403 c.c. e segg.)**

• Conoscenza della società, valutazione dei rischi e rapporto sugli incarichi affidati

È stato, quindi, possibile confermare che:

- l'attività tipica svolta dalla società non è mutata nel corso dell'esercizio in esame ed è coerente con quanto previsto all'oggetto sociale;
- l'assetto organizzativo e la dotazione delle strutture informatiche sono rimasti sostanzialmente invariati;
- le risorse umane costituenti la "forza lavoro" non sono sostanzialmente mutate;
- - quanto sopra constatato risulta indirettamente confermato dal confronto delle risultanze dei valori espressi nel conto economico per gli ultimi due esercizi, ovvero quello in esame (201*) e quello precedente (201*).

La relazione del collegio sindacale

150

1. Relazione sull'attività di vigilanza (art. 2403 c.c. e segg.)

Conoscenza della società, valutazione dei rischi e rapporto sugli incarichi affidati

- È inoltre possibile rilevare come la società abbia operato nel 201* in termini confrontabili con l'esercizio precedente e, di conseguenza, i nostri controlli si sono svolti su tali presupposti avendo verificato la sostanziale confrontabilità dei valori e dei risultati con quelli dell'esercizio precedente.

La relazione del collegio sindacale

151

1. **Relazione sull'attività di vigilanza (art. 2403 c.c. e segg.)**

- La presente relazione riassume, quindi, l'attività concernente all'informativa prevista dall'art. 2429, comma 2, c.c. e più precisamente su:
 - i risultati dell'esercizio sociale;
 - l'attività svolta nell'adempimento dei doveri previsti dalla norma;
 - le osservazioni e le proposte in ordine al bilancio, con particolare riferimento all'eventuale utilizzo da parte dell'organo di amministrazione della deroga di cui all'art. 2423, comma 5, c.c.;
 - l'eventuale ricevimento di denunce da parte dei soci di cui all'art. 2408 c.c.

Si resta, in ogni caso, a completa disposizione per approfondire ogni ulteriore aspetto in sede di dibattito assembleare. Le attività svolte dal collegio hanno riguardato, sotto l'aspetto temporale, l'intero esercizio e nel corso dell'esercizio stesso sono state regolarmente svolte le riunioni di cui all'art. 2404 c.c. e di tali riunioni sono stati redatti appositi verbali debitamente sottoscritti per approvazione unanime.

La relazione del collegio sindacale

152

1. Relazione sull'attività di vigilanza (art. 2403 c.c. e segg.)

- **Attività svolta**
- Durante le verifiche periodiche, il collegio ha preso conoscenza dell'evoluzione dell'attività svolta dalla società, ponendo particolare attenzione alle problematiche di natura contingente e/o straordinaria al fine di individuarne l'impatto economico
- e finanziario sul risultato di esercizio e sulla struttura patrimoniale, nonché gli eventuali rischi come anche quelli derivanti da perdite su crediti, monitorati con periodicità costante. Si sono anche avuti confronti con lo studio professionale che assiste la società in tema di consulenza e assistenza contabile e fiscale su temi di natura tecnica e specifica: i riscontri hanno fornito esito positivo.

La relazione del collegio sindacale

153

1. Relazione sull'attività di vigilanza (art. 2403 c.c. e segg.)

- Il collegio sindacale ha, quindi, periodicamente valutato l'adeguatezza della struttura organizzativa e funzionale dell'impresa e delle sue eventuali mutazioni rispetto alle esigenze minime postulate dall'andamento della gestione.
- I rapporti con le persone operanti nella citata struttura - amministratori, dipendenti e consulenti esterni - si sono ispirati alla reciproca collaborazione nel rispetto dei ruoli a ciascuno affidati, avendo chiarito quelli del collegio sindacale.
- Per tutta la durata dell'esercizio si è potuto riscontrare che:

La relazione del collegio sindacale

154

1. Relazione sull'attività di vigilanza (art. 2403 c.c. e segg.)

- Per tutta la durata dell'esercizio si è potuto riscontrare che:
 - il personale amministrativo interno incaricato della rilevazione dei fatti aziendali non è sostanzialmente mutato rispetto all'esercizio precedente;
 - il livello della sua preparazione tecnica resta adeguato rispetto alla tipologia dei fatti aziendali ordinari da rilevare e può vantare una sufficiente conoscenza delle problematiche aziendali;
 - i consulenti e i professionisti esterni incaricati dell'assistenza contabile, fiscale, societaria e giuslavoristica non sono mutati e, pertanto, hanno conoscenza storica dell'attività svolta e delle problematiche gestionali anche straordinarie che hanno influito sui risultati del bilancio.

La relazione del collegio sindacale

155

1. Relazione sull'attività di vigilanza (art. 2403 c.c. e segg.)

- Stante la relativa semplicità dell'organigramma direzionale, le informazioni richieste dall'art. 2381, comma 5, c.c., sono state fornite dall'amministratore delegato con periodicità anche superiore al minimo fissato di sei mesi e ciò sia in occasione delle riunioni programmate, sia in occasione di accessi individuali dei membri del collegio sindacale presso la sede della società e anche tramite i contatti/flussi informativi telefonici e informatici con l'organo amministrativo: da tutto quanto sopra deriva che gli amministratori esecutivi hanno, nella sostanza e nella forma, rispettato quanto a essi imposto dalla citata norma.

La relazione del collegio sindacale

156

1. **Relazione sull'attività di vigilanza (art. 2403 c.c. e segg.)**

- **In conclusione**, per quanto è stato possibile riscontrare durante l'attività svolta nell'esercizio, il collegio sindacale può affermare che:
 - le decisioni assunte dai soci e dall'organo di amministrazione sono state conformi alla legge e allo statuto sociale e non sono state palesemente imprudenti o tali da compromettere definitivamente l'integrità del patrimonio sociale;
 - sono state acquisite le informazioni sufficienti relative al generale andamento della gestione e sulla sua prevedibile evoluzione, nonché sulle operazioni di maggior rilievo, per dimensioni o caratteristiche, effettuate dalla società;
 - - le operazioni poste in essere sono state anch'esse conformi alla legge e allo statuto sociale e non in potenziale contrasto con le delibere assunte dall'assemblea dei soci o tali da compromettere l'integrità del patrimonio sociale;

La relazione del collegio sindacale

157

1. Relazione sull'attività di vigilanza (art. 2403 c.c. e segg.)

- **In conclusione**, per quanto è stato possibile riscontrare durante l'attività svolta nell'esercizio, il collegio sindacale può affermare che:
 - - non si pongono specifiche osservazioni in merito all'adeguatezza dell'assetto organizzativo della società, né in merito all'adeguatezza del sistema amministrativo e contabile, nonché sull'affidabilità di quest'ultimo nel rappresentare correttamente i fatti di gestione;
 - - nel corso dell'attività di vigilanza, come sopra descritta, non sono emersi ulteriori fatti significativi tali da richiederne la segnalazione nella presente relazione;
 - - non si è dovuto intervenire per omissioni dell'organo di amministrazione ai sensi dell'art. 2406 c.c.;
 - - non sono state ricevute denunce ai sensi dell'art. 2408 c.c.;
 - - non sono state fatte denunce ai sensi dell'art. 2409, comma 7, c.c.;
 - nel corso dell'esercizio il collegio ha [ovvero: non ha] rilasciato pareri previsti dalla legge e precisamente.....

La relazione del collegio sindacale

158

2. OSSERVAZIONI SUL BILANCIO

- In caso di giudizio senza modifica, il collegio sindacale proporrà l'approvazione del bilancio.

MA

- Quando il collegio ha espresso un giudizio **con modifica** per:
 - - rilievi per deviazioni dalle norme di legge o dai principi contabili;
 - - rilievi per limitazioni, a seguito di circostanze oggettive;
 - aver dichiarato l'impossibilità di espressione del giudizio per limitazioni di effetto pervasivo, a seguito di circostanze oggettive, o per gravi incertezze

allora il parere sarà più articolato

La relazione del collegio sindacale

159

2. OSSERVAZIONI SUL BILANCIO

- Il progetto di bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 201* è stato approvato dall'organo di amministrazione e risulta costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico, dal rendiconto finanziario e dalla nota integrativa.
- Inoltre:
 - l'organo di amministrazione ha, altresì, predisposto la relazione sulla gestione di cui all'art. 2428 c.c.;
 - tali documenti sono stati consegnati al collegio sindacale in tempo utile affinché siano depositati presso la sede della società corredati dalla presente relazione, e ciò indipendentemente dal termine previsto dall'art. 2429, comma 1, c.c.

La relazione del collegio sindacale

160

2. OSSERVAZIONI SUL BILANCIO

- È stato, quindi, esaminato il progetto di bilancio, in merito al quale sono fornite ancora le seguenti ulteriori informazioni:
- ...
- è stata posta attenzione all'impostazione data al progetto di bilancio, sulla sua generale conformità alla legge per quello che riguarda la sua formazione e struttura e a tale riguardo non si hanno osservazioni che debbano essere evidenziate nella presente relazione;
- **è stata verificata l'osservanza delle norme di legge inerenti la predisposizione della relazione sulla gestione e a tale riguardo non si hanno osservazioni che debbano essere evidenziate nella presente relazione;**
- - **l'organo di amministrazione, nella redazione del bilancio, non ha derogato alle norme di legge ai sensi dell'art. 2423, comma 5, c.c.;**
- - è stata verificata la rispondenza del bilancio ai fatti e alle informazioni di cui si è avuta conoscenza a seguito dell'assolvimento dei doveri tipici del collegio sindacale e a tale riguardo non vengono evidenziate ulteriori osservazioni;

La relazione del collegio sindacale

161

2. OSSERVAZIONI SUL BILANCIO

- - ai sensi dell'art. 2426, comma 1, n. 5, c.c. i valori significativi iscritti ai punti B-I-1) e B-I-2) dell'attivo sono stati oggetto di nostro specifico controllo con conseguente consenso [dissenso] alla loro iscrizione nell'attivo.
- (*costi di impianto e ampliamento / spese di sviluppo*)
- - ai sensi dell'art. 2426, comma 1, n. 6, c.c. il collegio sindacale ha preso atto che non esiste più alcun valore di avviamento iscritto alla voce B-I-5) dell'attivo dello stato patrimoniale;
- [ovvero: si dà atto dell'esistenza della voce "avviamento" che risulta ammortizzato in accordo con le disposizioni di legge. Il collegio sindacale, ai sensi del citato art. 2426 c.c., esprime il proprio consenso [dissenso] all'iscrizione dell'avviamento nell'attivo.];
- - si precisa, per mero richiamo, che non sarà possibile distribuire dividendi intaccando le riserve di utili oltre l'ammontare netto dei costi di impianto e ampliamento e dei costi di sviluppo iscritti nell'attivo;

La relazione del collegio sindacale

162

2. OSSERVAZIONI SUL BILANCIO

- è stata verificata la correttezza delle informazioni contenute nella nota integrativa per quanto attiene l'assenza di posizioni finanziarie e monetarie attive e passive sorte originariamente in valute diverse dall'euro;
- sono state fornite in nota integrativa le informazioni richieste dall'art. 2427-bis c.c., relative agli strumenti finanziari derivati e per le immobilizzazioni finanziarie iscritte a un valore superiore al loro fair value;
- gli impegni, le garanzie e le passività potenziali sono stati esaurientemente illustrati;

La relazione del collegio sindacale

163

2. OSSERVAZIONI SUL BILANCIO

- - → *solo per le società che hanno istituito l'organismo di vigilanza, se non coincidente con il collegio sindacale*: abbiamo acquisito informazioni dell'organismo di vigilanza (ovvero: abbiamo preso visione della/e relazione/i dell'organismo di vigilanza; ovvero: a seguito di richiesta) e non sono emerse criticità rispetto al modello organizzativo adottato che debbano essere evidenziate nella presente relazione (ovvero: sono emerse criticità riguardanti: _____)];
- - [*solo per le società che hanno attribuito al collegio sindacale la funzione di organismo di vigilanza*: abbiamo svolto la funzione di organismo di vigilanza, in base alla delibera del consiglio di amministrazione del ___/___/_____, e nell'espletamento di tale funzione non sono emerse criticità rispetto al modello organizzativo adottato che debbano essere evidenziate nella presente relazione (ovvero: sono emerse criticità riguardanti: _____)]].

La relazione del collegio sindacale

164

2. OSSERVAZIONI SUL BILANCIO

- *Risultato dell'esercizio sociale*

Il risultato netto accertato dall'organo di amministrazione relativo all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2016, come anche evidente dalla lettura del bilancio, risulta essere positivo per euro _____.

[Ovvero: risulta essere negativo per euro _____.]

Il collegio concorda [non concorda] con la proposta di destinazione del risultato d'esercizio fatta dagli amministratori in nota integrativa. I risultati della revisione legale del bilancio da noi svolta sono contenuti nella sezione A della presente relazione.

3 Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio

- Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta il collegio propone all'assemblea di approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 2016, così come redatto dagli amministratori.

La relazione del collegio sindacale

165

3 Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio

- Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta il collegio propone all'assemblea di approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 2016, così come redatto dagli amministratori.
- *Ovvero*
- B3) Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio
- Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta, invitiamo l'assemblea a considerare gli (i possibili) effetti di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio con rilievi” (oppure “Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio”) nella sezione A [revisione] della presente relazione e a prendere gli eventuali provvedimenti conseguenti, prima di approvare il bilancio d'esercizio chiuso il 31 dicembre 2016, così come redatto dagli amministratori

La relazione del collegio sindacale

166

3 Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio

Quando il collegio sindacale ha espresso un giudizio con modifica per:

- - rilievi per limitazioni imputabili alla volontà della direzione;
- - rilievi per deviazioni di effetto pervasivo, che hanno portato al giudizio negativo;
- - aver dichiarato l'impossibilità di espressione dal giudizio per limitazioni di effetto pervasivo, imputabili alla volontà della direzione:

il giudizio sarà il seguente:

La relazione del collegio sindacale

167

3 Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio

- Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta, a causa delle motivazioni e del contenuto del giudizio da noi formulato nella sezione [revisione] della presente relazione, invitiamo l'assemblea a non approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 201*, così come redatto dagli amministratori.

La relazione del collegio sindacale

168

- CASO DI DISSENSO DI UN SINDACO
- L'art. 2404, comma 4, c.c., → il collegio delibera a maggioranza assoluta dei presenti → il sindaco dissenziente ha **diritto di far iscrivere a verbale i motivi del dissenso.**

Quando il dissenso coinvolge il contenuto delle relazioni finali,

→

RILEVANTE → perché consente di separare la responsabilità del dissenziente da quella della maggioranza.

La relazione del collegio sindacale

169

CASO DI DISSENSO DI UN SINDACO

Dissenso sulla relazione di revisione:

- Nella sezione B3 (*della sezione vigilanza*), sulle proposte in ordine all'approvazione, si indicheranno, previo accordo con il sindaco dissenziente, le motivazioni del dissenso e i suoi effetti sul paragrafo del giudizio sul bilancio.

La relazione del collegio sindacale

170

CASO DI DISSENSO DI UN SINDACO

Dissenso sulla relazione di revisione:

Poi il giudizio sarà:

- B3) Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio
- **(Indicare le motivazioni del dissenso)**
- Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta, nonché il dissenso del sindaco Nome e Cognome, come sopra motivato, invitiamo l'assemblea ad approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 201*, così come redatto dagli amministratori, dopo aver considerato tale dissenso e le sue motivazioni ed aver preso gli eventuali provvedimenti conseguenti.