



LE CONCLUSIONI DELLE ATTIVITA' DI REVISIONE

Dottoressa Barbara Negro

Revisore Legale e commercialista

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

AGENDA – ATTIVITA' FINALI DI REVISIONE

- Attestazioni della Direzione ISA ITALIA 580;
- Comunicazione ai responsabili delle attività di governance – ISA ITALIA 260 E ISA ITALIA 265;
- Rapporti tra organi di controllo (sindaci e revisori);
- L'evidenza degli errori non corretti;
- Relazione finale di revisione senza modifiche e con modifiche – ISA ITALIA 700;
- Eventi successivi e emissione della relazione – ISA ITALIA 560

KIT DEL REVISORE ED AGGIORNAMENTI SOTTO COVID 19

- Codice civile e OIC
- Principi di revisione ISA Italia e aggiornamento del 3 Agosto 2020 (determina 153936)
- Approccio metodologico alla revisione legale affidata al Collegio Sindacale nelle imprese di minori:
 - Indipendenza, scetticismo professionale e professionalità
 - Approccio al rischio
 - Adeguatezza e completezza della documentazione probativa a supporto delle asserzioni di bilancio
- La revisione legale nelle nano-imprese - Riflessi e strumenti operativi
- Decreto MILLEPROROGHE (DL 162/2019): proroga della nomina dell'organo di controllo contabile nelle Srl e Scrl all'assemblea di bilancio al 31.12.2019 e poi ulteriormente ampliato (termine ultimo per adeguarsi) all'assemblea di bilancio al 31.12.2021, a seguito del Decreto RILANCIO (DL 34/2020): creando numerose incertezza nell'attività di revisione legale dei conti nelle s.r.l

KIT DEL REVISORE ED AGGIORNAMENTI SOTTO COVID 19

- Decreto legge LIQUIDITA' (DL 23/2020):
 - Art 5: Differimento del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al DL 12/01/2019 nr. 14 al 1 settembre 2021
 - Art 6: Non si applicano le disposizioni agli articoli 2446 e 2482-bis (riduzione del capitale per perdite), 2447 e 2482-ter (riduzione del capitale sotto limite legale) e 2484 (cause di scioglimento) del codice civile
 - Art. 7: Possibilità di deroga alla continuità aziendale
 - Art 8: Non si applica la postergazione dei finanziamenti soci (art. 2467 e 2497 c.c.) sugli esercizi 2019 e 2020
- Relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti - versione aggiornata per le revisioni dei bilanci chiusi al 31 dicembre 2019
- «Le procedure di revisione ai tempi del Covid-19: la resilienza del sindaco-revisore” emesso da CNDCEC e FNC (12 maggio 2020);
- Decreto Agosto (110/2020): rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni
- DL 104/2020 facoltà di non imputare gli ammortamenti civilistici
- Pubblicazione (in consultazione) nuove norme di comportamento del collegio sindacale nelle società non quotate

Principi generali e responsabilità

Serie 200-299

ISA ITALIA 200, 210, 220, 230, 240, 250, 250B, 260, 265

La valutazione dei rischi e le risposte ai rischi identificati e valutati

Serie 300-499

ISA ITALIA 300, 315, 320, 330, 402, 450

Elementi Probativi

Serie 500-599

ISA ITALIA 500, 501, 505, 510, 520, 530, 540, 550, 560, 570, 580

L'utilizzo del lavoro di altri soggetti

Serie 600-699

ISA ITALIA 600, 610, 620

Le conclusioni e la relazione di revisione sul bilancio

Serie 700-799

ISA ITALIA 700, 701, 705, 706, 710, 720, 720 B

Con la determina del 3 agosto 2020 nr 153.936, il Consiglio Nazionale dei Dottori commercialisti e degli Esperti Contabili Assirevi e INRL, in collaborazione con Consob e MEF, hanno adottato 22 nuovi principi di revisione internazionali ISA in vigore a partire dai bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1 gennaio 2020

IL PROCESSO DI REVISIONE LEGALE NELLE IMPRESE

Pianificazione e identificazione del rischio	Valutare se accettare o mantenere l'incarico	Comprendere il business del cliente	Approfondire la conoscenza dell'ambiente IT	Valutazione dell'affidabilità del controllo interno	Identificare i rischi di frode e livelli di rischio	Definire i valori soglia (materialità)	Identificazione aree e fatti significativi e le asserzioni impattanti il bilancio
Strategie di valutazione dei rischi	Composizione del team di revisione						
	Identificazione delle operazioni significative e meccanismi di funzionamento			Comprensione dei flussi aziendali		Definizione della strategia di audit e dei controlli da effettuare	
	Effettuazione dei IT test	Analisi delle procedure aziendali		Effettuazione dei walkthrough test		Strategia di revisione	Piano di revisione
Effettuazione dei test	Test di dettaglio		Test di controllo		Test sulle Journal Entries		
Relazione	Riesame delle carte		Emissione relazione di revisione		Lettera dei suggerimenti		Archiviazione della documentazione

IL PROCESSO DI REVISIONE LEGALE NELLE NANO IMPRESE

Pianificazione e identificazione del rischio	Valutare se accettare o mantenere l'incarico	Comprendere il business del cliente	Approfondire la conoscenza dell'ambiente IT	Valutazione dell'affidabilità del controllo interno	Identificare i rischi di frode e livelli di rischio	Definire i valori soglia (materialità)	Identificazione aree e fatti significativi e le asserzioni impattanti il bilancio
	Composizione del team di revisione						
Strategie di valutazione dei rischi	Identificazione delle operazioni significative e meccanismi di funzionamento			Comprensione dei flussi aziendali		Definizione della strategia di audit e dei controlli da effettuare	
	APPROCCIO SEMPLIFICATO			Effettuazione dei walkthrough test		Strategia di revisione	Piano di revisione
Effettuazione dei test	Test di dettaglio	Test di controllo		Test sulle Journal Entries			
Relazione	Riesame delle carte	Emissione relazione di revisione			Lettera dei suggerimenti		Archiviazione della documentazione

OBIETTIVI GENERALI DI REVISIONE – ISA ITALIA 200

La finalità della revisione è accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori:

- Acquisire una **ragionevole sicurezza** che il bilancio nel suo complesso non sia inficiato da errori significativi, dovuti a frodi o comportamenti o eventi non intenzionali, che consenta quindi al revisore di esprimere un giudizio in merito al fatto che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione di bilancio applicabile

Per ottenere una ragionevole sicurezza, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso consentendo in tal modo di trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio

**VALUTAZIONE DELLA SUFFICIENZA ED APPROPRIATEZZA DEGLI ELEMENTI
PROBATIVI RACCOLTI (ISA Italia 200, ISA Italia 705) - Sotto Covid 19 – 1**

- Qualora il sindaco-revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi deve applicare il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, esprimendo un giudizio con modifica nella relazione di revisione.
- L'impatto della pandemia da Covid-19, infatti, può amplificare eventi o circostanze che possono dare origine a modifiche nel giudizio di revisione, ma questo non significa di per sé che la modifica del giudizio sia inevitabile. Ciò dipenderà dai fatti e dalle circostanze di ogni società revisionata.
- Il sindaco-revisore dovrà valutare l'impatto delle misure governative di lockdown sulla raccolta di elementi probativi, nonché sull'implementazione di eventuali procedure alternative per evitare di incorrere in una situazione che - anche se in circostanze rare - può risultare tale da comportare l'emissione di un giudizio con modifica.

VALUTAZIONE DELLA SUFFICIENZA ED APPROPRIATEZZA DEGLI ELEMENTI PROBATIVI RACCOLTI (ISA Italia 200, ISA Italia 705) - Sotto Covid 19 – 2

- Il sindaco-revisore, infatti, dovrà valutare attentamente se, nonostante le difficoltà operative connesse alle restrizioni alla circolazione delle persone e delle merci in conseguenza della crisi pandemica, ritiene di aver potuto acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per l'emissione del proprio giudizio di revisione.
- Potrebbe risultare utile, se non necessario, acquisire da parte dei soci una espressa rinuncia scritta ai termini concessi dall'art. 2409 c.c. per il deposito della relazione dei sindaci-revisori.

IL PROCESSO DI REVISIONE LEGALE IN SMART WORKING -1

Varie soluzioni nei tempi del COVID 19

Il sindaco / revisore già nel final 2019 e nuovamente per le attività di interim / final 2020 dovrà definire:

- Modalità di trasmissione e accesso alla documentazione (elementi probativi della revisione) – concordate con la società per verificarne la preventiva fattibilità e disponibilità:
 - Riunioni virtuali (Zoom, Skype, Microsoft Teams,...);
 - Documentazione istituzionale: via PEC o il più possibile in remoto degli elementi informativi e documentali ad esempio via PEC (con allegati semplici o documenti firmati digitalmente in formato .p7m) o documenti firmati digitalmente

IL PROCESSO DI REVISIONE LEGALE IN SMART WORKING -2

Cenni – Sotto Covid 19

- Documentazione a supporto della documentazione probativa: mediante condivisione di cartelle su porzioni di server con (con user / password) – Ad esempio:
 - Repository di consultazione del sistema di contabilità generale e moduli finanziari e di contabilità di magazzino: bilancio d'esercizio, bilanci di verifica, libro giornale, mastri conti, partitari, scritture contabili, fatture, DDT, ...
 - Una postazione di consultazione per il revisore (massima trasparenza organo di controllo e azienda revisionata)
 - Condivisione di varie mail «zippata» (Sconsigliata): invio varie mail contenenti ciascuna la diversa documentazione probativa richiesta
 - Invio di plichi cartacei (sconsigliato)

IL PROCESSO DI REVISIONE LEGALE IN SMART WORKING -3

Cenni – sotto Covid 19

- Nelle carte di lavoro, gli approcci adottati per la raccolta di documentazione e delle informazioni occorre dare adeguata informativa in merito all'adozione di determinati approcci piuttosto che altri non adottati
- Primo anno di revisione in caso di incarichi di nano imprese più complesso o incarichi di revisione per la prima volta da gestire in smart working;

IL PROCESSO DI REVISIONE LEGALE IN SMART WORKING -4

Cenni – sotto Covid 19

Il sindaco / revisore per le attività di interim / final 2020 dovrà definire:

- Il legame tra sistema informativo aziendale, dati contabili e bilancio è infatti così stretto che non è possibile fornire una valutazione concreta del bilancio, senza aver verificato l'attendibilità del sistema informativo;
- Il presidio dei sistemi informativi con i quali vengono effettuate le scritture contabili e quali sono i responsabili della redazione del bilancio di esercizio;
- La sicurezza degli accessi in modalità smart working (es. bonifici, protocolli di trasmissione dati, archiviazione sui server,...);

IL PROCESSO DI REVISIONE LEGALE IN SMART WORKING -5

Cenni – sotto Covid 19

- Tecniche di analisi dell'intero universo delle registrazioni di libro giornale dell'anno fiscale tramite analisi CAAT (Computer Assisted Audit Technique) → Revisione contabile efficiente:
 - Incrementa la qualità dell'audit permettendo una più estesa revisione della base dati della società;
 - Permette una maggiore possibilità di trovare frodi;
- Attenzione all'attendibilità dei documenti scannerizzati:
 - Possono contenere documenti falsificati fraudolentemente
 - Possono non essere completi (e quindi ingannevoli)

RICONSIDERAZIONE DEL RISCHIO DI REVISIONE (ISA ITALIA 300-315) – 1

Sotto Covid 19

- E' richiesto da parte del revisore / sindaco l'esercizio del giudizio e dello **scetticismo professionale** in quanto dovrà legare gli aspetti legati alla pandemia alle caratteristiche precipue dell'impresa oggetto di revisione;
- Le valutazioni del sindaco /revisore e gli elementi documentali posti a supporto delle valutazioni debbono essere documentati nelle carte di lavoro prima di emettere la relazione di revisione;

RICONSIDERAZIONE DEL RISCHIO DI REVISIONE (ISA ITALIA 300-315) – 2

Sotto Covid 19

E' necessario fare riferimento alle carte di lavoro estratte dal volume del CNDCEC «Approccio metodologico alla revisione legale affidata al Collegio Sindacale nelle imprese di dimensioni minori» ed integrate della parte riferita agli effetti del Covid 19:

- Questionario conoscenza impresa e del contesto in cui opera – Integrazione Covid 19;
- Questionario per l'identificazione e la valutazione del rischio di frode – Integrazione Covid – 19;
- Questionario sul sistema informatico – Integrazione Covid – 19;
- Questionario sul sistema di controllo interno – Integrazione Covid – 19;



OPEN Dot Com

Società dei Dottori Commercialisti

RICONSIDERAZIONE DEL RISCHIO DI REVISIONE (ISA ITALIA 300-315) – 3

Sotto Covid 19

Il sindaco / revisore dovrà prestare particolare attenzione all'adeguamento del sistema informativo implementato dall'azienda revisionata per far fronte ai **continui mutamenti esogeni al fine di determinare correttamente l'estensione** e le modalità delle proprie procedure di revisione.

RAPPORTI TRA ORGANI DI CONTROLLO

Prima della chiusura delle operazioni di bilancio e della emissione della relazione di revisione, avviene il consueto scambio di informazioni tra organi di controllo (se presenti sindaco o collegio sindacale e revisore) oggi anche possibile in modalità in smart working.

Art. 2409-septies. (Scambio di informazioni)

Il collegio sindacale e i soggetti incaricati ((della revisione legale dei conti)) si scambiano tempestivamente le informazioni rilevanti per l'espletamento dei rispettivi compiti.

E' un momento molto importante nel processo di controllo e rappresenta un confronto costruttivo finalizzato ad emettere un giudizio sul bilancio attraverso una condivisa strategia.



CONCLUSIONE DEL LAVORO E VALUTAZIONE DEGLI ERRORI

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

LA VALUTAZIONE DEGLI ERRORI

Il processo di valutazione degli errori comprende le seguenti fasi:


- A. Identificazione, riepilogo e aggregazione degli errori, esclusi quelli chiaramente trascurabili.
- B. Riesame della strategia generale di revisione e del piano di revisione.
- C. Comunicazione degli errori ed eventuale loro correzione.
- D. Valutazione dell'effetto degli errori non corretti.
- E. Ottenimento di attestazioni scritte.
- F. Verifica della sufficienza e appropriatezza degli elementi probativi acquisiti.
- G. Svolgimento di procedure di analisi comparativa finale

LA VALUTAZIONE DEGLI ERRORI

Il processo di valutazione degli errori comprende le seguenti fasi:

- A. Identificazione, riepilogo e aggregazione degli errori, esclusi quelli chiaramente trascurabili:
- errori oggettivi, ovvero la mancata corrispondenza tra dati fattuali e loro rappresentazione, rilevata dal revisore nel corso delle proprie verifiche, per la quale non sussistono dubbi;
 - - errori soggettivi, che derivano da una valutazione della direzione su stime contabili, ma anche in relazione al riconoscimento, alla presentazione o all'informativa, che il revisore considera irragionevoli o inappropriate;
 - - errori proiettati, ovvero la miglior stima di errori quantificati proiettando, sull'intera popolazione, l'effetto degli errori emersi dalle verifiche svolte su base campionaria

ABC & C. SpA - Riepilogo differenze di revisione FY 2015 - Riclassifiche

Client: ABC SpA
 Period: 31.12.2015
 File Name: Bilancio Separato
 Prepared by:  XY
 Date: 15.03.2016
 Reviewed by: ZJ
 Date: 15.03.2016

D (positivo) e A (negativo)

Nr	Descrizione	Situazione Patrimoniale Finanziaria ABC & C. (€M)				Conto Economico	
		Attività		Passività		Poste valutative	Rettifica / Riclassifica
		Correnti	Non correnti	Correnti	Non correnti		
1	DRicavi A Costi per materiali <i>Riclassifica ricavi da cessione ricambi a dealers per interventi in garanzia</i>						3,91 (3,91)
2	DAltri debiti A Passività finanziarie <i>Riclassifica ratei passivi per interessi e altri debiti per incassi da retrocedere a debiti finanziari</i>			4,99 (4,99)			
3	DCrediti commerciali per anticipi A Disponibilità liquide <i>Riclassifica da crediti commerciali per anticipi a riduzione delle disponibilità liquide</i>			0,34 (0,34)			
4	D Passività finanziarie A Altri debiti (risconti passivi) / Attività immateriali <i>Contabilizzazione finanziamento BEI (€60m) al fair value - applicazione IAS 20</i>			1,30 (1,30)			
	Totale	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Si precisa che una delle rettifiche identificate coinvolge il benchmark utilizzato ai fini del calcolo della materialità: in particolare tale rilievo riguarda la riclassifica dei ricavi per parti di ricambio in garanzia: tale riclassifica avrebbe comportato minori ricavi sul bilancio separato per € 3,9 m e sul bilancio consolidato per € 4,3 m.

Considerato che la percentuale utilizzata per le nostre verifiche è l'1%, la riduzione dei ricavi sopra descritte non comporterebbero variazioni significative sui livelli di materialità utilizzati per le nostre verifiche (delta di circa 40 k€ sull'overall materiality). Non abbiamo pertanto ritenuto necessario apportare variazioni ai livelli di materialità adottati.

Ciascuna delle differenze analizzate, singolarmente e nel complesso, non comporta la necessità di apportare modifiche alla nostra relazione di revisione

Si segnala peraltro che nella valutazione delle riclassifiche da un punto di vista qualitativo abbiamo fatto riferimento a quanto previsto dall'ISA 450 par. A15 in tema di valutazione delle riclassifiche.



LE ATTESTAZIONI DELLA DIREZIONE ISA ITALIA 580

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

LE ATTESTAZIONI DELLA DIREZIONE – ISA ITALIA 580

L'attestazione scritta ha un ruolo rilevante nella revisione contabile e rappresenta uno degli elementi probativi che il revisore utilizza per trarre le conclusioni sulle quali baserà il proprio giudizio; l'attestazione scritta, pertanto, costituisce, in determinate circostanze, un elemento necessario, ma è importante evidenziare che la stessa non può considerarsi anche sufficiente.

Le attestazioni scritte rappresentano elementi probativi al pari delle altre risposte ottenute a seguito delle indagini svolte nel corso della revisione, ma non costituiscono, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati sugli aspetti cui si riferiscono. Conseguentemente, le attestazioni scritte non possono essere usate quale sostituto di altre procedure di revisione o unica evidenza di un significativo aspetto della revisione

LE ATTESTAZIONI DELLA DIREZIONE – ISA ITALIA 580

Al termine del lavoro, il revisore richiede il rilascio **della lettera di attestazione**, sottoscritta dalla direzione dove si confermano:

- a) l'adempimento delle loro responsabilità per la redazione del bilancio;
- b) la fornitura al revisore di tutte le informazioni pertinenti come concordato nei termini dell'incarico di revisione;
- c) la registrazione di tutte le operazioni e il loro riflesso in bilancio;
- d) specifiche asserzioni (altrimenti usualmente verbali) contenute nei bilanci, a supporto di altri elementi probativi;
- e) la considerazione degli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, non significativi per il bilancio nel suo complesso.

Le attestazioni scritte devono essere rilasciate da chi abbia un livello di responsabilità adeguato ed una adeguata conoscenza delle tematiche per quanto attiene attestazioni specifiche. Per tale motivo sono usualmente richieste al presidente o all'amministratore delegato dell'impresa e al direttore amministrativo e finanziario. In alcune circostanze, tuttavia, anche altri soggetti, quali i responsabili delle attività di governance, sono responsabili della redazione del bilancio.

RIFLESSI SULLA LETTERA DI ATTESTAZIONE DELLA DIREZIONE – ISA ITALIA 580

Il revisore deve richiedere alla direzione di fornire un'attestazione scritta sul fatto che essa ha adempiuto alle sue responsabilità relative alla redazione del bilancio, nonché sul fatto che:

- essa ha fornito al revisore tutte le informazioni pertinenti e l'accesso, come concordato nei termini dell'incarico di revisione;
- Tutte le operazioni sono state registrate e riflesse nel bilancio.

Se la direzione non fornisce una o più delle attestazioni scritte richieste, il revisore deve:

- ☐ Discutere la questione con la direzione;
- ☐ Effettuare una nuova valutazione dell'integrità morale della direzione, in relazione all'attendibilità degli elementi probativi rilevati nel corso della procedura di revisione;
- ☐ Valutare il possibile effetto sul giudizio contenuto nella relazione di revisione → dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio (ex ISA Italia 705), se sussistono sufficienti dubbi sull'integrità della direzione tali da rendere non attendibili le attestazioni scritte oppure nel caso in cui la direzione non fornisca le attestazioni scritte suindicate.

RIFLESSI SULLA LETTERA DI ATTESTAZIONE DELLA DIREZIONE – ISA ITALIA 580

A fronte di tutti i contenuti e le implicazioni che il Covid 19 genera sul processo di revisione legale, diventa necessario richiedere un adattamento del contenuto delle attestazioni rilasciate dalla direzione in merito alle informazioni fornite sul presupposto della continuità aziendale e, dall'altro, potrebbero influenzare il contenuto della relazione di revisione con riferimento alla tipologia di giudizio da emettere.

Allo stesso modo, per quanto attiene alle eventuali difficoltà operative che il sindaco-revisore può aver incontrato nel processo di raccolta degli elementi probativi a seguito delle misure restrittive emanate dal Governo, potrebbe risultare opportuno inserire la descrizione delle modalità alternative di raccolta degli elementi probativi, concordate con la società revisionata, all'interno delle attestazioni della direzione, secondo le disposizioni contenute nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580.

RIFLESSI SULLA LETTERA DI ATTESTAZIONE DELLA DIREZIONE – ISA ITALIA 580

Che cosa dicono gli ISA ITALIA

ISA Italia 580

Attestazioni scritte -

Altre attestazioni scritte

I principi di revisione stabiliscono che il revisore richieda attestazioni scritte. Se, in aggiunta a tali attestazioni, il revisore stabilisce che sia necessario acquisire una o più attestazioni scritte per supportare altri elementi probativi relativi al bilancio o a una o più asserzioni specifiche in esso contenute, il revisore deve richiedere tali altre attestazioni scritte. (Rif.: Parr. A10-A13, A14, A22)

RIFLESSI SULLA LETTERA DI ATTESTAZIONE DELLA DIREZIONE – ISA ITALIA 580

Il sindaco-revisore potrà considerare di inserire tali informazioni - ove ritenute significative - all'interno del paragrafo "Altri aspetti" della relazione di revisione, come previsto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706 «Richiami di informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente»

La descrizione delle modalità operative alternative adottate dal sindaco-revisore per raccogliere gli elementi probativi nella fase emergenziale caratterizzata dalle misure restrittive emanate dal Governo dovrà essere oggetto di appropriata documentazione all'interno delle carte di lavoro del sindaco-revisore.



PROCEDURE IN TEMA DI CONTINUITA' AZIENDALE SUL BILANCIO 2020 (ISA ITALIA 570)

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

PROCEDURE IN TEMA DI CONTINUITA' AZIENDALE PER IL BILANCIO 2020 (ISA ITALIA 570)

Riferimenti normativi:

- *Bozza per la consultazione OIC documento interpretativo n. 8 legge 17/07/2020 n. 77 «Disposizioni transitorie in materia di principi di redazione del bilancio al 31.12.2020 sino al 30/11/2020 in consultazione.*
- **Decreto Liquidità**
- L'ISA Italia 570, definizione di going concern
- L'art.14 del D.Lgs. 39/2010 prevede che la relazione di revisione comprenda: "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".

Il tema della continuità aziendale è intimamente connesso alla predisposizione della relazione di revisione, perché in essa deve essere contenuto:

- il giudizio sulla capacità della società ad essere operativa;
- il giudizio sulla capacità del bilancio di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società revisionata, del risultato economico e dei flussi di cassa.

PROCEDURE IN TEMA DI CONTINUITA' AZIENDALE PER IL BILANCIO 2020 (ISA ITALIA 570)

- *Bozza per la consultazione OIC documento interpretativo n. 8 legge 17/07/2020 n. 77 «Disposizioni transitorie in materia di principi di redazione del bilancio al 31.12.2020 sino al 30/11/2020 in consultazione.*

In particolare vi è una proposta rinnovata ed in continuità rispetto al 2019 di sterilizzazione sui bilanci in chiusura al 31.12.2020 del tema di continuità aziendale.

Estratto dalla Bozza in consultazione

MODALITA' DI APPLICAZIONE 8.

Nei bilanci degli esercizi chiusi in data successiva al 23 febbraio 2020 e prima del 31 dicembre 2020 (ad esempio al 30 giugno 2020) e nei bilanci degli esercizi in corso al 31 dicembre 2020 (ad esempio chiusi al 31 dicembre 2020, ovvero al 30 giugno 2021) la società può avvalersi della deroga se nell'ultimo bilancio approvato (ad esempio chiuso al 30 giugno 2019, al 31 dicembre 2019 ovvero al 30 giugno 2020) la valutazione delle voci è stata fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività in applicazione del paragrafo 21 oppure del paragrafo 22 dell'OIC 11. Può inoltre avvalersi della deroga qualora – ricorrendone i presupposti – nel predisporre il bilancio dell'esercizio precedente la società si sia avvalsa della deroga prevista dal comma 1 dell'articolo 38-quater della Legge 17 luglio 2020 n. 77 o della deroga prevista dalla precedente norma di cui all'articolo 7 della Legge del 5 giugno 2020 n. 40 in tema di "Disposizioni temporanee sui principi di redazione del bilancio" in vigore fino al 18 luglio 2020. Non è invece possibile usufruire della deroga se nel precedente bilancio approvato la società abbia dichiarato di trovarsi nelle condizioni descritte dal paragrafo 23 oppure dal paragrafo 24 dell'OIC 11. Nel caso in cui la società si avvalga della deroga, il bilancio è redatto applicando tutti i principi contabili in vigore ad eccezione dei paragrafi 23 e 24 dell'OIC 11 e del paragrafo 59 c) dell'OIC 29.

PROCEDURE IN TEMA DI CONTINUITA' AZIENDALE PER IL BILANCIO 2020 (ISA ITALIA 570)

Il “**Decreto liquidità**” ha di fatto sterilizzato gli effetti della crisi pandemica sui valori di bilancio, sospendendo nella verifica della sussistenza del principio della continuità aziendale, le previsioni legate alle incertezze e agli effetti dell'emergenza COVID-19. Nessuna esenzione è stata, invece, prevista in termini di informativa di bilancio. Particolare attenzione va, dunque, posta agli eventi e circostanze che, al di là dei fatti successivi, possano determinare la compromissione della continuità aziendale alla data di chiusura dell'esercizio.

In particolare, nell'esecuzione delle procedure di revisione, il sindaco-revisore ha dovuto far riferimento alle indicazioni contenute nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 ponderandole opportunamente con l'effetto neutralizzante prodotto dal “Decreto liquidità” (art. 7, DL 23/2020) sulla verifica della continuità aziendale.

PROCEDURE IN TEMA DI CONTINUITA' AZIENDALE PER IL BILANCIO 2020 (ISA ITALIA 570)

La conseguenza immediata di tale disposizione del Decreto Liquidità consiste nel cristallizzare la situazione relativa alla continuità aziendale esistente alla data di chiusura dell'esercizio (ad esempio, 31 dicembre 2019), al fine di neutralizzare gli effetti derivanti dall'epidemia; con ciò consentendo alle imprese che prima dell'emersione della crisi sanitaria non presentavano situazioni tali da far presumere la cessazione dell'attività, di non vedersi negata tale prospettiva a causa dello scoppio dell'emergenza sanitaria.

→ il legislatore ha voluto evitare danni potenzialmente ancora maggiori del COVID: la perdita dello «status» del going concern avrebbe potuto ingenerare dubbi sulla tenuta dell'impresa da parte di banche, clienti chiave, fornitori...

PROCEDURE IN TEMA DI CONTINUITA' AZIENDALE PER IL BILANCIO 2020 (ISA ITALIA 570)

Il sindaco-revisore dovrà sulle chiusure di bilancio del 2020 svolgere con particolare attenzione le procedure previste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570, in quanto, in base al contenuto dell'art. 7 del DL 23/2020, la presenza del presupposto della continuità aziendale ante "coronavirus" consentirà di presumere la sussistenza di tale condizione anche per i bilanci relativi all'esercizio 2020 (e infra annuali), con evidenti impatti sui criteri di valutazione adottati per l'attribuzione di valore alle poste di bilancio.

A tal fine, il sindaco-revisore potrà utilizzare gli indicatori riportati nel suddetto principio di revisione quale utile riferimento:

- a) per verificare che alla data di chiusura dell'esercizio esistano dubbi sulla continuità aziendale tali da far ritenere che non ci siano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività o la presenza di cause di scioglimento ex artt. 2484 e 2485 c.c.;
- b) per individuare e controllare le informazioni riportate nella nota integrativa in relazione all'utilizzo del presupposto della continuità aziendale.

PROCEDURE IN TEMA DI CONTINUITA' AZIENDALE PER IL BILANCIO 2020 (ISA ITALIA 570)

Il sindaco-revisore deve applicare il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570, il quale richiede di:

- acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'utilizzo adeguato da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio;
- giungere ad una conclusione circa l'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;
- formulare la relazione di revisione in conformità al citato principio internazionale di revisione (ISA Italia).

PROCEDURE IN TEMA DI CONTINUITA' AZIENDALE PER IL BILANCIO 2020 (ISA ITALIA 570)

Definizione:

capacità dell'impresa di continuare la sua attività secondo le regole del normale funzionamento

Responsabilità:

Primaria: Amministratori

Supervisione: Sindaci e Revisori (disgiunta)

Periodo:

12 mesi dalla data di chiusura dell'esercizio

EFFETTO COVID: DEROGA 2019 – e 2020

PROCEDURE IN TEMA DI CONTINUITA' AZIENDALE PER IL BILANCIO 2020 (ISA ITALIA 570)

Attività da svolgere – da parte del revisore:

1. Durante lo svolgimento delle procedure di valutazione del rischio (ISA Italia 315) il revisore deve considerare se esistano eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare in funzionamento
2. Verificare la valutazione della Direzione sulla capacità dell'impresa di continuare a operare come entità in funzionamento. Se la valutazione della Direzione in merito alla capacità dell'impresa di continuare al operare alla data di riferimento è riferita ad un periodo inferiore a 12 mesi il revisore deve richiedere alla Direzione di estendere la valutazione.
3. Indagare sugli eventi successivi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare in funzionamento

PROCEDURE IN TEMA DI CONTINUITA' AZIENDALE PER IL BILANCIO 2020 (ISA ITALIA 570)

Indicatori finanziari:

- **Situazione di deficit patrimoniale o CCN negativo**
- Prestiti a scadenza fissa e prossimi alla scadenza senza che vi siano prospettive verosimili di rinnovo o di rimborso oppure una eccessiva **dipendenza da prestiti a breve per finanziare attività a lungo termine;**
- **Indizi di cessazione del sostegno da parte dei creditori**
- **Bilanci storici o prospettici che mostrano Flussi di cassa negativi**
- Indicatori economici e finanziari negativi
- Consistenti perdite operative o significative perdite di valore delle attività utilizzate per generare i flussi di cassa
- Difficoltà nel pagamento dei dividendi arretrati o discontinuità nella distribuzione dei dividendi
- **Incapacità di pagare i debiti alla scadenza**
- **Incapacità di rispettare le clausole dei prestiti**
-

PROCEDURE IN TEMA DI CONTINUITA' AZIENDALE PER IL BILANCIO 2020 (ISA ITALIA 570)

Indicatori gestionali:

- Intenzione della Direzione di liquidare o cessare l'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 grandi successo
-

PROCEDURE IN TEMA DI CONTINUITA' AZIENDALE PER IL BILANCIO 2020 (ISA ITALIA 570)

Altri indicatori:

- **Capitale ridotto al di sotto dei limiti legali**
- Procedimenti legali 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 di governative che si presume possano influenzare negativamente l'impresa
- Eventi catastrofici contro i quali non vi è stata stipulata una polizza assicurativa o con massimali insufficienti
- Pandemia Covid 19 ...

CONFRONTO CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA – GLI INDICATORI EX ART. 13 D.LGS. 14/2019 – NON ANCORA OBBLIGO DI LEGGE

- Complesso sistema dell'allerta finalizzato alla tempestiva rilevazione degli indizi di crisi dell'impresa
- Obblighi di segnalazione posti a carico degli organi di controllo
- Obblighi organizzativi posti a carico dell'imprenditore
- Ruolo preventivo di primo piano svolto dagli indicatori: essi pongono in evidenza la sostenibilità dei debiti e le prospettive di continuità aziendale dell'impresa
- Analisi degli indici suddivisa in 3 fasi

CONFRONTO CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA – GLI INDICATORI EX ART. 13 D.LGS. 14/2019 . NON ANCORA OBBLIGO DI LEGGE

FASE 1

- **Patrimonio netto > 0**
- In presenza di patrimonio netto negativo, ricorre l'immediato obbligo di segnalazione
- In presenza di un patrimonio netto positivo, si passa alla fase 2

CONFRONTO CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA – GLI INDICATORI EX ART. 13 D.LGS. 14/2019 . NON ANCORA OBBLIGO DI LEGGE

FASE 2

- **DSCR > 1**

DSCR= (giacenze iniziali di cassa + flusso della gestione operativa) / Uscite per imborso di debiti finanziari (vs banche e altri finanziatori → solo quota capitale)

Se il **DSCR** risulta correttamente > 1, l'impresa risulta «immune» da indizi di potenziali crisi

In caso di DSCR non facilmente calcolabile o ritenuto comunque inaffidabile, lo si sostituisce con gli indici della **fase 3**

CONFRONTO CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA – GLI INDICATORI EX ART. 13 D.LGS. 14/2019 . NON ANCORA OBBLIGO DI LEGGE

FASE 3

- Oneri finanziari / ricavi
- Patrimonio netto / Debiti totali
- Attività a breve termine / Passività a breve termine
- Cash flow / Totale attivo
- Debiti tributari e previdenziali / Totale attivo

CONFRONTO CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA – GLI INDICATORI EX ART. 13 D.LGS. 14/2019 . NON ANCORA OBBLIGO DI LEGGE

FASE 3

Altri indicatori:

- Ritardi di oltre 60 gg nei pagamenti di retribuzioni per almeno il 50% del totale retribuzioni dovute;
- Ritardi di oltre 120 gg nei pagamenti di fornitori per un ammontare superiore al totale dei debiti non scaduti;
- Assenza delle prospettive di continuità aziendale per cause diverse, ad esempio ex ISA Italia 570 - Continuità aziendale (Par. A3 - Indicatori finanziari e gestionali)

PROGRAMMA DI LAVORO

Analisi dei piani d'azione futuri della direzione che si basano sulla valutazione della continuità aziendale effettuata dalla stessa

Raccolta degli elementi probativi sufficienti ed appropriati per confermare l'eventuale presenza di una incertezza significativa in relazione alla continuità aziendale

Raccolta degli elementi probativi sufficienti ed appropriati in relazione alla fattibilità dei piani della direzione

Verificare se si sono verificati ulteriori fatti o informazioni successivamente alla data in cui la direzione ha effettuato la propria valutazione

Richiedere alla direzione delle attestazioni scritte relative ai piani d'azione futuri

Discussione con la direzione in merito ai cash flow, alla redditività e ad altri dati previsionali pertinenti

Discussione con la direzione in merito agli ultimi bilanci intermedi disponibili

Analisi delle caratteristiche dei prestiti obbligazionari e dei finanziamenti per rilevare eventuali inadempienze

Analisi dei verbali e delle bozze dei verbali non ancora allibrati delle assemblee degli azionisti, dei consigli di amministrazione, dei comitati esecutivi e degli organi responsabili delle attività di governance ed eventualmente di altri organi rilevanti al fine di constatare se vi siano riferimenti ad indicatori di difficoltà finanziaria

Verifica attraverso i legali dell'impresa della eventuale esistenza di cause e altre pretese di terzi e sulla ragionevolezza della valutazione della direzione circa il loro esito e la stima dei relativi effetti economico-finanziari

Analisi dell'effettiva esecutività di eventuali accordi diretti a fornire o a mantenere un sostegno finanziario da parti correlate o da terzi

Analisi degli eventi successivi che potrebbero impattare sulla capacità dell'impresa di mantenersi in funzionamento



GIUDIZIO SUL BILANCIO LA RELAZIONE DEL REVISORE LEGALE

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

ERRORE PERVASIVO

Definizione - ISA 705

Termine utilizzato, con riferimento agli errori, per descrivere gli effetti degli errori sul bilancio ovvero i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori che non siano stati individuati a causa dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.

Effetti pervasivi sul bilancio sono quelli che, sulla base del giudizio professionale del revisore:

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

I PRINCIPI DI REVISIONE CHE IMPATTANO LA RELAZIONE AL BILANCIO

- ISA ITALIA 570: “La continuità aziendale”
- ISA ITALIA 580: “Le attestazioni scritte”
- ISA Italia 700: “Formazione del giudizio e relazione sul bilancio”
- ISA Italia 701: “Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente”
- ISA Italia 705 “Modifiche al giudizio e relazione del revisore indipendente”
- ISA Italia 706 “Richiami di informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente”
- ISA Italia 710 “Informazioni comparative - Dati corrispondenti e bilancio comparativo”
- ISA Italia 720 “Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile”
- SA Italia 720B “La responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla espressione del giudizio sulla coerenza”

RELAZIONE SUL BILANCIO

- Indipendenza e obiettività
- Lettera di attestazione della Direzione
- Attestazione della continuità aziendale
- Relazione del revisore sul bilancio
- Lettera dei suggerimenti – O Management Letter

LA STRUTTURA DELLA RELAZIONE 1/3

Titolo	Indica che si tratta della relazione di un revisore indipendente ex d.lgs. 39/2010
Destinatario	Indica che i destinatari della relazione sono gli azionisti/soci della società
Sezione Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio	
Giudizio	Identifica l'impresa il cui bilancio è stato oggetto di revisione contabile, dichiara che il bilancio è stato oggetto di revisione contabile, identifica l'intestazione di ciascun prospetto che costituisce il bilancio, specifica la data o il periodo amministrativo di riferimento per ciascun prospetto.
Elementi alla base del giudizio	Indica che la revisione è stata svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA ITALIA), le responsabilità e la conformità ai principi di indipendenza ed in materia etica. Riferimento alla sufficienza e appropriatezza degli elementi probativi
Elementi alla base del giudizio con modifica	Paragrafo da inserire nei casi in cui venga espresso un giudizio con rilievi, negativo o venga dichiarata l'impossibilità di esprimere un giudizio e in cui indicare sinteticamente le deviazioni o le limitazioni riscontrate. Nel caso di deviazioni occorre anche indicare gli effetti sulla voce coinvolta, nonché sul risultato d'esercizio e sul patrimonio netto, al netto di effetti fiscali.

LA STRUTTURA DELLA RELAZIONE 2/3

Richiami di informativa	(eventuale)
Altri aspetti	(eventuale)
Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale	<p>Descrive le responsabilità degli amministratori per la redazione del bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta e l'appropriatezza dell'utilizzo della continuità aziendale</p> <p>La responsabilità del collegio sindacale è sulla vigilanza e sull'informativa finanziaria della società</p>
Responsabilità del revisore	<ul style="list-style-type: none"> • Obiettivo della revisione • Riferimento alla "ragionevole sicurezza" e alla "significatività"

LA STRUTTURA DELLA RELAZIONE 3/3

Sezione Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio	Contiene il giudizio sulla coerenza delle informazioni contenute nella relazione sulla gestione con il bilancio di esercizio.
Altri aspetti	(eventuale)

Sezione altri aspetti (sezione eventuale, nel caso in cui il paragrafo relativo ad altri aspetti sia pertinente a tutte le responsabilità del revisore ovvero ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della relazione di revisione)

Firma del revisore	
Data della relazione del revisore	Riporta una data non antecedente alla data in cui il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il giudizio sul bilancio.
Sede del revisore	Indica la sede in cui il revisore esercita la propria attività (in caso di collegio sindacale, la sede in cui si trova lo studio del presidente del collegio).

TIPOLOGIA DI GIUDIZIO DEL REVISORE

1. Positivo senza rilievi: bilancio è redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile
2. Positivo con rilievi quando:
 - “avendo acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi, ma non pervasivi, per il bilancio; ovvero
 - non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio, ma concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi ma non pervasivi.” (ISA Italia 705, par. 7).

TIPOLOGIA DI GIUDIZIO DEL REVISORE

3. Negativo: avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi e pervasivi, per il bilancio.” (ISA Italia 705, par. 8)
4. Impossibilità di esprimere un giudizio: quando il revisore “non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio, e concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi e pervasivi.” (ISA Italia 705, par. 9)

Ed i richiami d’informativa?

RICHIAMI D'INFORMATIVA – ISA ITALIA 706

Fanno riferimento “ad un aspetto appropriatamente presentato o oggetto di appropriata informativa nel bilancio che, secondo il giudizio professionale del revisore, riveste un’importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori.” (par. 5a). “Le circostanze in cui il revisore può considerare necessario inserire un richiamo d’informativa sono ad esempio:

- un’incertezza relativa all’esito futuro di contenziosi di natura eccezionale o di azioni da parte di autorità di vigilanza;
- l’applicazione anticipata rispetto alla data di entrata in vigore (ove consentito) di un nuovo principio contabile ... che abbia un effetto pervasivo sul bilancio;
- una grave catastrofe che abbia avuto o continui ad avere un effetto significativo sulla situazione patrimoniale e finanziaria dell’impresa.” (ISA Italia 706, par. A1).

RICHIAMI D'INFORMATIVA – ISA ITALIA 706

L'inserimento di un richiamo d'informativa non influisce sul giudizio del revisore; questo aspetto si riflette nella collocazione del richiamo nel corpo della relazione, nella quale viene inserito dopo il paragrafo contenente il giudizio.

Tipicamente, i richiami di informativa possono avere ad oggetto i seguenti aspetti, purché oggetto di appropriata informativa da parte degli amministratori:

- modifiche statutarie;
- operazioni societarie straordinarie;
- eventi straordinari avvenuti nel corso dell'esercizio;
- situazioni di incertezza e passività potenziali;
- particolari criteri di valutazione utilizzati o cambiamento dei criteri di valutazione adottati;
- rivalutazioni previste da leggi speciali;
- adesione a condoni fiscali o a strumenti deflativi del contenzioso.

PARAGRAFO ALTRI ASPETTI 1/2

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

Esempio:

- bilancio periodo precedente sottoposto a revisione contabile da parte di altro revisore (o collegio sindacale)
- bilancio periodo precedente non sottoposto a revisione

PARAGRAFO ALTRI ASPETTI 2/2

Oggetto	Collocazione
Aspetto rilevante ai fini della comprensione della revisione contabile del bilancio	Immediatamente dopo il giudizio e dopo gli eventuali richiami
Aspetto pertinente ad altri obblighi di reportistica assolti nella relazione di revisione	Nella sezione “Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari”
Aspetto pertinente a tutte le responsabilità del revisore ovvero ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della relazione di revisione	In una sezione separata collocata dopo la “Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari”

ESEMPIO: ALLEGATO 2

COSA SONO I RILIEVI

Limitazioni alle procedure di revisione

Esempi:

Indisponibilità dei bilanci delle partecipate, diniego da parte della società all'invio delle procedure di conferma ISA Italia 505, impossibilità di assistere a operazioni inventariali, negazione nel fornire tabulati dei crediti, magazzini, libro cespiti, mastri conto, documentazione comprovante acquisti / vendite,

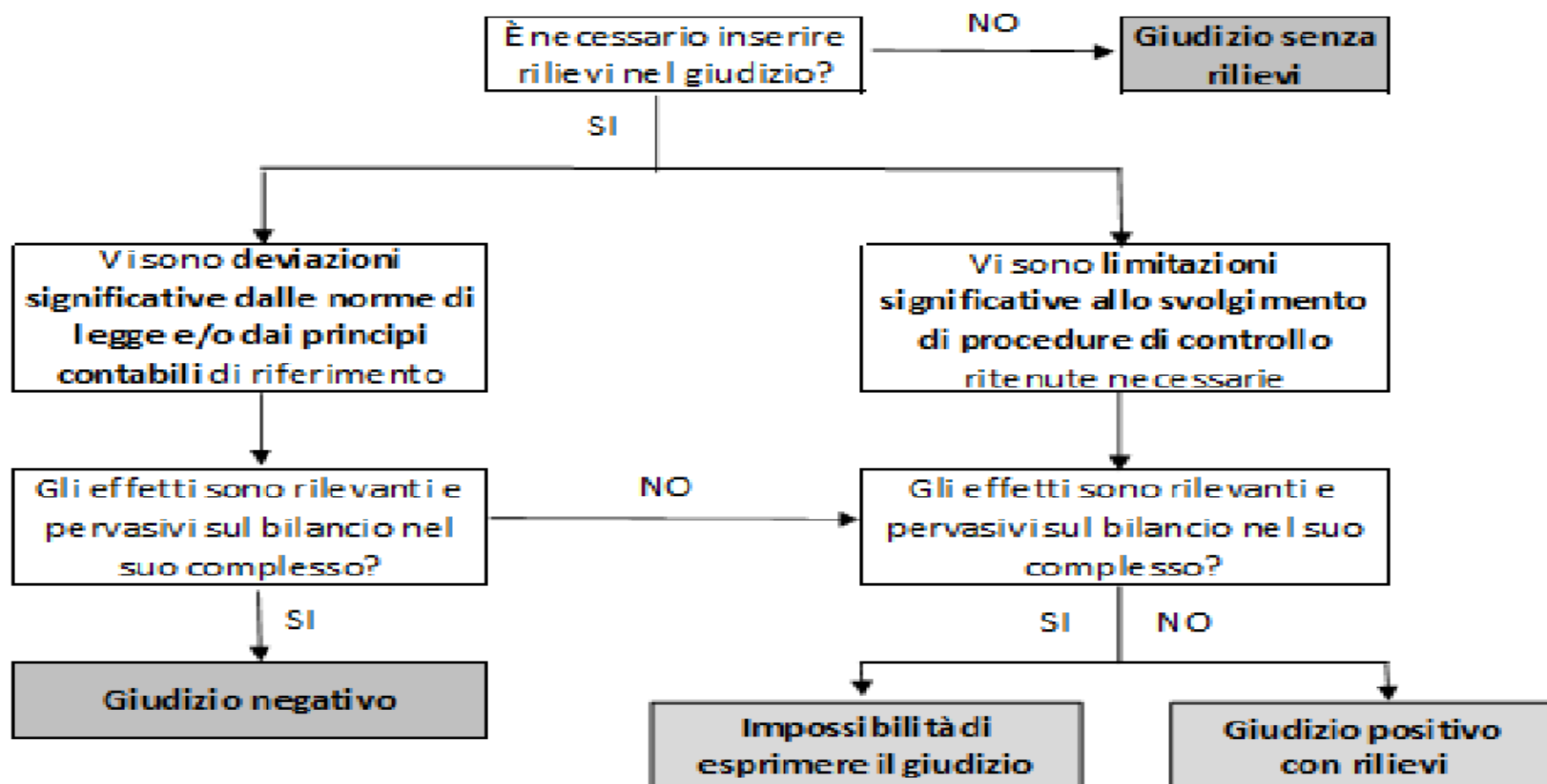
....

Deviazioni da principi contabili OIC, Codice civile, leggi e norme

Esempi:

Mancata svalutazione titoli, partecipazioni, rimanenze, crediti, mancato rispetto principio competenza, informazioni obbligatorie in nota integrativa o relazione sulla gestione, non accantonamento a fondi rischi e oneri, ...

RILIEVI IN RELAZIONE



ASPETTO CHE DA ORIGINE ALLA MODIFICA E GIUDIZIO

Natura dell'aspetto che dà origine alla modifica	Giudizio del revisore sulla pervasività degli effetti o dei possibili effetti sul bilancio	
	Significativo ma non pervasivo	Significativo e pervasivo
Bilancio significativamente errato	Giudizio con rilievi	Giudizio negativo
Impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati	Giudizio con rilievi	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

SITUAZIONI DI INCERTEZZA

Presupposto di Continuità	Condizione	Giudizio
Appropriato ma con un'incertezza significativa	Informativa adeguata	<ul style="list-style-type: none"> Senza modifica (con richiami) Impossibilità di esprimere il giudizio (in caso di molteplici e significative incertezze)
	Informativa NON adeguata	<ul style="list-style-type: none"> Con rilievi Negativo
Non appropriato	Bilancio redatto sul presupposto di continuità	<ul style="list-style-type: none"> Negativo
Rifiuto della direzione di effettuare o estendere la propria valutazione secondo le richieste del revisore	Il revisore NON riesce a verificare la presenza della continuità	<ul style="list-style-type: none"> Con rilievi per limitazioni al procedimento di revisione Impossibilità di esprimere il giudizio

ESEMPI: ALLEGATO 3 e 4

RELAZIONE SU ALTRE DISPOSIZIONI DI LEGGE O REGOLAMENTARI - GIUDIZIO DI COERENZA

- Principio di revisione SA Italia 720B
- Seconda sezione della relazione (obiettivo: separatezza dei giudizi)

Contenuto Relazione sulla gestione	Tipo controllo
Informazioni finanziarie	Procedure di verifica
Informazioni non finanziarie	Lettura d'insieme

PRINCIPIO DI REVISIONE - SA ITALIA 720B

«Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla relazione sulla gestione»

La relazione di revisione deve comprendere un giudizio sulla coerenza della Relazione sulla Gestione (RsG) con il bilancio e sulla sua conformità alle norme di legge.

Il revisore pertanto deve:

1. Esprimere un giudizio sulla coerenza della RsG;
2. Rilasciare una dichiarazione sugli eventuali errori significativi formulata alla luce delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione contabile.

RESPONSABILITA' DELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE

La responsabilità della redazione della Relazione sulla gestione compete agli amministratori, che sono responsabili anche della sua completezza e correttezza.

La dichiarazione del revisore sugli eventuali errori significativi non rappresenta un giudizio sulla rappresentazione veritiera e corretta della Relazione sulla gestione e non costituisce alcuna forma di Assurance.

L'obiettivo della dichiarazione è di evidenziare eventuali contraddizioni che possono emergere dalla lettura della Relazione sulla gestione con gli elementi probativi acquisiti per esprimere il giudizio sul bilancio.

PROCEDURE DA ATTUARE

Per poter esprimere un giudizio sulla Relazione sulla gestione il revisore deve:

1. Acquisire una comprensione generale:
 - delle norme di legge relative alla Relazione sulla gestione;
 - delle norme di legge relative al settori di attività in cui opera la società.
2. Concordare modalità e tempistica di messa a disposizione:
 - della Relazione sulla gestione;
 - degli eventuali dettagli necessari per lo svolgimento della propria attività.

PROCEDURE DA ATTUARE

Per acquisire una comprensione delle modalità con cui l'impresa rispetta le norme di legge il revisore può:

- Avvalersi della comprensione già acquisita sul settore dell'impresa;
- Svolgere indagini presso la direzione sulle procedure dell'impresa aventi oggetto la predisposizione della Relazione sulla gestione;
- Aggiornare la conoscenza delle norme;
- Ottenere conferme di informazioni relativamente a bilanci di società partecipate e/o facenti parte del gruppo.

PROCEDURE DA ATTUARE

Nello svolgimento delle procedure previste per l'espressione del giudizio sulla coerenza e sulla conformità della Relazione sulla gestione il revisore esercita lo scetticismo professione come indicato dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 e dalla normativa di riferimento.

Inoltre: «Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità della direzione, supervisione e svolgimento dell'incarico in conformità ai principi professionali e alle disposizione di legge» (ISA Italia) n. 200

LE VERIFICHE DA EFFETTUARE

Ai fini della verifica della coerenza con il bilancio al revisore non è richiesto di confrontare tutti gli importi e/o le informazioni contenute.

Il revisore nella selezione degli importi e delle informazioni su cui svolgere le proprie procedure di revisione e nella definizione della natura ed estensione delle procedure stesse esercita il proprio ***giudizio professionale***.

LE VERIFICHE DA EFFETTUARE

Nella selezione dell'importo e/o della informazione da verificare il revisore deve tener conto:

- della **significatività** dell'importo e/o della informazione;
- della **dimensione** dell'importo rispetto a quello contenuto nel bilancio;
- della **criticità** dell'importo e/o della informazione;
- delle **direttive** e **procedure** dell'impresa messe in atto per la predisposizione della Relazione sulla gestione.

GLI ERRORI RISCONTRABILI

- **Incoerenza**: presenza di informazioni contenute nella Rsg che contraddicono quelle contenute nel bilancio oggetto di revisione.
- **Incoerenza significativa**: incoerenza che considerata singolarmente, o insieme ad altre incoerenze, potrebbero influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori del bilancio.
- **Mancaza di conformità**: assenza di informazioni richieste dalle norme di legge.
- **Errore**: presenza di informazioni ritenute non correttamente rappresentate.
- **Errore significativo**: errore che potrebbe influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori del bilancio.

GLI ERRORI RISCONTRABILI

Se a seguito dello svolgimento delle procedure il revisore identifica un errore nella Relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute deve discutere tale aspetto con gli amministratori della società.

Il revisore deve comprendere se tale errore sia o meno significativo e se sia necessario apportare delle modifiche alla relazione sulla gestione o al bilancio cui si riferisce.

Il revisore deve inoltre valutare se la comprensione dell'impresa e del suo contesto operativo acquisite nel corso dell'incarico siano da aggiornare.

GLI ERRORI RISCONTRABILI

Se a seguito delle procedure attuate il revisore riscontra la presenza di un errore significativo o di una mancanza di conformità o di una incoerenza significativa nella relazione sulla gestione **deve chiedere agli amministratori la correzione dello stesso.**

Se gli amministratori si rifiutano di effettuare la correzione il revisore deve comunicare tale aspetto alla governance della società chiedendo che si proceda con la correzione.

GLI ERRORI RISCONTRABILI

Nel caso in cui l'errore non venga corretto il revisore deve valutare le implicazioni che tale errore ha sulla propria relazione di revisione e comunicare alla direzione le modalità con cui ritiene formulare il giudizio sulla coerenza e sulla conformità della relazione sulla gestione.

IL GIUDIZIO DEL REVISORE

Il giudizio sulla Relazione sulla gestione ai sensi del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 deve essere assolto in una sezione separata della relazione di revisione dal titolo:

«Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari»

La sezione deve contenere:

1. La descrizione delle responsabilità degli amministratori;
2. La descrizione delle responsabilità del revisore;
3. Il giudizio sulla coerenza con il bilancio.

IL GIUDIZIO DEL REVISORE

Nel caso in cui il revisore abbia emesso un giudizio senza modifica sul bilancio ma riscontri:

- **Mancanza di conformità** → esprime un giudizio di non conformità nella apposita sezione separata della relazione di revisione.
- **Errori significativi** → deve dichiarare tale circostanza nel relativo paragrafo della relazione di revisione fornendo indicazioni sulla natura dell'errore

IL GIUDIZIO DEL REVISORE

Nel caso in cui la relazione sulla gestione non sia messa a disposizione in tempo utile per lo svolgimento delle procedure di revisione il revisore deve:

1. Valutare le implicazioni le implicazioni di tale circostanza ai fini dell'espressione del giudizio sulla coerenza;
2. Valutare le implicazioni le implicazioni di tale circostanza ai fini del rilascio della dichiarazione sugli eventuali errori significativi.

RELAZIONE TRA IL GIUDIZIO SUL BILANCIO E IL GIUDIZIO SULLA COERENZA

Giudizio sul bilancio	Giudizio di coerenza della relazione con bilancio
Giudizio senza modifica	<ul style="list-style-type: none"> • Giudizio di coerenza (in caso di assenza di incoerenze significative nella relazione sulla gestione rispetto al bilancio) • Giudizio di coerenza con rilievi (se il revisore riscontra incoerenze significative, deve comunicarle agli amministratori chiedendo che la relazione sulla gestione venga modificata. In caso di mancata eliminazione delle incoerenze segnalate, il revisore deve esprimere un giudizio sulla coerenza con rilievi) • Giudizio di coerenza negativo (nel caso di incoerenza significativa e pervasiva)

RELAZIONE TRA IL GIUDIZIO SUL BILANCIO E IL GIUDIZIO SULLA COERENZA 2/2

Giudizio sul bilancio	Giudizio di coerenza della relazione con bilancio
Giudizio con rilievi per errori significativi nel bilancio o per impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati	<ul style="list-style-type: none"> Valutare nelle specifiche circostanze i riflessi sul giudizio sulla coerenza derivanti dalla parziale inattendibilità (accertata o potenziale) del bilancio
Giudizio negativo	<ul style="list-style-type: none"> Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio
Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio	<ul style="list-style-type: none"> Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

COMUNICAZIONE AI RESPONSABILI DELLE ATTIVITA' DI GOVERNANCE (MANAGEMENT LETTER) – ISA ITALIA 260-265

La management letter è:

- Un servizio che il revisore rende alla società cliente all'interno dell'attività di revisione.
- Indipendente dal giudizio finale sul bilancio

FORMA

- Concisa e divisa in paragrafi
- Osservazioni principali evidenziate con caratteri diversi
- Evitare terminologia troppo tecnica

SOSTANZA

Concretezza e praticità

Precisione e accuratezza

Costruttiva

COMUNICAZIONE AI RESPONSABILI DELLE ATTIVITA' DI GOVERNANCE (MANAGEMENT LETTER) – ISA ITALIA 260-265

È un documento distinto dalla relazione finale, che contiene suggerimenti del revisore alla società cliente riguardanti:

AMBITO AMMINISTRATIVO:

- necessità di un SCI / efficiente
- procedure contabili-amministrative efficienti

ASPETTI DI INTERESSE PARTICOLARE PER LA SOCIETA' CLIENTE

- miglioramento dell'organizzazione aziendale
- individua particolari problematiche fiscali

COMUNICAZIONE AI RESPONSABILI DELLE ATTIVITA' DI GOVERNANCE (MANAGEMENT LETTER) – ISA ITALIA 260-265

Voce di bilancio	Situazione riscontrata	Conseguenze	Suggerimenti
Immobilizzazioni materiali	<p>1) La procedura di rilevazione degli acquisti cespiti nel libro cespiti non prevede una formalizzazione delle verifiche effettuate circa la correttezza degli importi e della classificazione nelle relative categorie di appartenenza.</p> <p>Il responsabile della funzione non lascia traccia della sua approvazione/autorizzazione alla registrazione nella categoria proposta</p>	<p>Errata determinazione dei fondi di ammortamento.</p> <p>Errata classificazione/capitalizzazione di costi come acquisti di cespiti. Difficoltà di individuazione del cespite venduto e quindi della relativa corretta determinazione della plus-minus valenza.</p>	<p>Lasciare sempre evidenza dei controlli fatti circa l'importo e l'allocazione dell'incremento dei cespiti.</p> <p>Lasciare sempre firma/sigla di autorizzazione/approvazione dell'importo e dell'allocazione del cespite acquisito.</p>
	<p>2) La capitalizzazione di costi interni non segue una procedura di autorizzazione che consenta di tracciare i controlli fatti al fine di accertare il rispetto dei requisiti previsti dai principi contabili di riferimento.</p>	<p>Errata contabilizzazione degli incrementi dei cespiti. Errata determinazione dei fondi di ammortamento.</p>	<p>Adottare una procedura minima che lasci traccia dei controlli fatti e delle autorizzazioni/approvazioni ottenute dai responsabili circa i costi capitalizzati con riferimento alla loro natura e al documento che li ha originati, nonché del conto di contabilità di provenienza, nel caso in caso in cui fossero transitati da conto economico.</p>
	<p>3) La società non effettua una quadratura tra il libro cespiti e la contabilità generale.</p>	<p>Difficoltà di individuare in modo tempestivo eventuali errori di registrazione/allocazione degli acquisti/vendite e di conseguenza ammortamenti e plus-minus valenze</p>	<p>Effettuare almeno una volta all'anno una quadratura fra il libro dei cespiti, importo e categoria, e i relativi conti di contabilità.</p>

VALUTAZIONE DEGLI EVENTI SUCCESSIVI PER IL BILANCIO – ISA ITALIA 560

Il sindaco-revisore applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560 in tema di procedure di revisione degli eventi successivi.

Il sindaco-revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati che consentano di stabilire se gli eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione che richiedono rettifiche, ovvero informativa, siano appropriatamente riflessi nel bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

VALUTAZIONE DEGLI EVENTI SUCCESSIVI PER IL BILANCIO – ISA ITALIA 560

Il sindaco-revisore applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560 in tema di procedure di revisione degli eventi successivi.

Il sindaco-revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati che consentano di stabilire se gli eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione che richiedono rettifiche, ovvero informativa, siano appropriatamente riflessi nel bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

VALUTAZIONE DEGLI EVENTI SUCCESSIVI PER IL BILANCIO – ISA ITALIA 560

ISA Italia 560 - Eventi successivi - estratto dal documento CNDCEC

Eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione

Il revisore deve effettuare procedure di revisione (indagini presso la direzione sulla presenza o meno di eventi successivi influenti sul bilancio, lettura dei verbali degli organi sociali successivi alla data di chiusura, analisi bilanci intermedi) volte ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati del fatto che siano stati identificati tutti gli eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione che richiedano rettifiche o informativa nel bilancio. Il revisore non è, tuttavia, tenuto a svolgere ulteriori procedure di revisione relative agli aspetti per i quali procedure di revisione precedentemente svolte abbiano già fornito conclusioni soddisfacenti.

VALUTAZIONE DEGLI EVENTI SUCCESSIVI PER IL BILANCIO – ISA ITALIA 560

ISA Italia 560 - Eventi successivi **Eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione**

[...] Attestazioni scritte

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

VALUTAZIONE DEGLI EVENTI SUCCESSIVI PER IL BILANCIO – ISA ITALIA 560

ISA Italia 560 - Eventi successivi **Eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione**

[...] Attestazioni scritte

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

VALUTAZIONE DEGLI EVENTI SUCCESSIVI PER IL BILANCIO – ISA ITALIA 560

Per i bilanci relativi all'esercizio 2019, dall'analisi del contenuto del principio contabile nazionale OIC 29 e della comunicazione del 5 maggio 2020 dell'OIC, "Impairment test e COVID-19", l'insorgere dell'emergenza sanitaria da COVID-19 rappresenta un fatto successivo che non deve essere recepito nei valori di bilancio: ossia, rientra tra i fatti che attengono a fattispecie sorte dopo la data di riferimento del bilancio, che non influenzano il processo di determinazione dei valori di bilancio, in quanto ritenute di competenza dell'esercizio successivo.

VALUTAZIONE DEGLI EVENTI SUCCESSIVI PER IL BILANCIO – ISA ITALIA 560

Il sindaco-revisore dovrà, quindi, verificare che l'evento COVID-19 sia stato oggetto, in base all'impatto sulla specifica realtà aziendale, di adeguata informativa in nota integrativa.

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560 prevede che il sindaco-revisore debba svolgere procedure di revisione volte ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati del fatto che siano stati correttamente identificati dagli amministratori tutti i possibili effetti legati all'insorgere della crisi sanitaria sulla specifica realtà aziendale oggetto di revisione.

VALUTAZIONE DEGLI EVENTI SUCCESSIVI PER IL BILANCIO – ISA ITALIA 560 – Esempio 1 in Nota Integrativa

Nonostante l'esplosione dell'epidemia COVID-19, la nostra attività non ha avuto interruzioni in quanto si rientra nelle attività di contratti di installazione e manutenzione impianti che nella maggior parte dei casi sono siti appartenenti a filiere considerate strategiche.

La Società ha posto in essere, nel rispetto dei numerosi provvedimenti normativi, tutte le iniziative ed i presidi atti a mitigare il rischio contagio COVID-19 in tutti i luoghi di lavoro, sede e cantieri. Nonostante l'epidemia la nostra attività non ha avuto interruzioni in quanto, in linea con il DPCM 22 marzo 2020, trattasi di attività ammesse e, nella maggior parte dei casi, svolte in siti appartenenti a filiere considerate strategiche; solo in alcuni casi, su richiesta dei clienti, vi è stato un contenimento di presenza sui cantieri. Pertanto, con riferimento all'evoluzione prevedibile della gestione, al momento si ritiene che, anche per effetto dell'incremento di attività su commesse significative, il volume di attività sarà in linea con il bilancio attuale nonostante l'effetto dell'emergenza "Coronavirus".

VALUTAZIONE DEGLI EVENTI SUCCESSIVI PER IL BILANCIO – ISA ITALIA 560 – Esempio 2 in Nota Integrativa

Si segnala che successivamente alla chiusura dell'esercizio la società è stata costretta a sospendere l'attività in conseguenza dell'emergenza Covid-19. A fronte di ciò, la società ha prontamente attuato una serie di azioni funzionali a contrastare i vari rischi che dalla gestione di questa fase emergenziale ne potrebbero derivare. In riferimento alla emergenza sanitaria segnaliamo che la Società ha posto in essere, nel rispetto dei numerosi provvedimenti normativi, tutte le iniziative ed i presidi medico-sanitari atti a mitigare il rischio contagio COVID-19 in tutti i luoghi di lavoro. In linea con le misure previste dal D.L. 18/2020 e dal D.L. 23/2020, si è provveduto a sospendere il pagamento delle rate dei mutui, aderendo alla prevista moratoria, al fine di ridurre al minimo il rischio di liquidità derivante dall'esigibilità dei crediti finanziari e commerciali in essere alla data del 31.12.2019. La sospensione ha interessato tutte le linee finanziarie a medio-lungo termine in corso. La produzione, sia presso lo stabilimento di XXX sia presso quello di YYY, è stata, ad oggi, sospesa per cinque settimane con contestuale ricorso alla cassa integrazione guadagni con causale Covid nazionale. L'emergenza pandemica del Covid-19 sta avendo - e ha già lasciato - rilevanti ripercussioni sul tessuto socioeconomico del Paese. Le conseguenze a livello produttivo che emergeranno nei prossimi mesi metteranno a dura prova grandi e piccole imprese.



GRAZIE PER L'ATTENZIONE

Per informazioni di carattere generale: info@opendotcom.it

Per quesiti relativi al software PSR: psr@opendotcom.it

Sito: www.opendotcom.it

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili