

IL PRESENTE MATERIALE E' STAMPATO DALLA
CASA EDITRICE "DOTT. A. GIUFFRE"

CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E
CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONIERI

COMMISSIONE PARITETICA PER I PRINCIPI DI REVISIONE

LE ATTESTAZIONI DELLA DIREZIONE

Documento n° 580

Ottobre 2002

INDICE

Introduzione

Riconoscimento da parte della Direzione della propria responsabilità in relazione alla predisposizione dei bilanci

Attestazioni della Direzione quali elementi probativi per la revisione

Documentazione di supporto alle attestazioni della Direzione

Elementi fondamentali della lettera di attestazione della Direzione

Azioni da intraprendere qualora la Direzione si rifiuti di rilasciare attestazioni scritte

APPENDICE

Introduzione

- 1) Scopo del presente documento è di stabilire regole di comportamento e fornire una guida al revisore sull'utilizzo delle attestazioni della Direzione quali elementi probativi, sulle procedure da svolgere per valutare e documentare tali attestazioni, e - sulle azioni da intraprendere qualora la Direzione si rifiuti di fornire attestazioni appropriate.
- 2) Il revisore deve acquisire adeguate attestazioni dalla Direzione.

Riconoscimento da parte della Direzione della propria responsabilità in relazione alla predisposizione dei bilanci

- 3) Il revisore deve ottenere l'evidenza del riconoscimento da parte della Direzione della propria responsabilità per la corretta predisposizione del bilancio in conformità alle norme che ne disciplinano la redazione e deve inoltre accertare che la stessa Direzione abbia approvato il progetto di bilancio. Il revisore può acquisire l'evidenza del riconoscimento di tale responsabilità della Direzione e dell'approvazione del progetto di bilancio attraverso i verbali pertinenti delle riunioni del Consiglio di Amministrazione oppure, in assenza di tale organo, attraverso l'acquisizione di una attestazione scritta della Direzione o di una copia sottoscritta dei bilanci.

Attestazioni della Direzione quali elementi probativi per la revisione

- 4) Il revisore deve acquisire attestazioni scritte dalla Direzione su aspetti significativi del bilancio quando ritiene che, ragionevolmente, non possano esistere su tali aspetti altri elementi probativi sufficienti ed appropriati. La possibilità di incomprensioni tra il revisore e la Direzione si riduce quando le affermazioni verbali sono confermate dalla stessa Direzione per iscritto. Gli aspetti che possono formare oggetto di una lettera di attestazione della Direzione, o di una lettera di conferma richiesta dal revisore alla Direzione, sono contenuti nell'esempio di lettera di attestazione della Direzione riportata in allegato al presente documento.
- 5) Le attestazioni scritte richieste alla Direzione possono essere circoscritte alle questioni che, singolarmente o complessivamente, siano ritenute significative rispetto al bilancio. In relazione ad alcune voci o informazioni di bilancio, può essere necessario che il revisore espliciti alla Direzione la propria valutazione sulla loro significatività.
- 6) Nel corso della revisione contabile, la Direzione rilascia al revisore molteplici attestazioni sia spontanee, sia in risposta a specifiche richieste di quest'ultimo. Qualora tali attestazioni riguardino aspetti significativi del bilancio, il revisore deve:
 - a) cercare di acquisire, da fonti interne od esterne alla società, elementi probativi a sostegno di tali attestazioni;
 - b) valutare la ragionevolezza delle attestazioni rilasciate dalla Direzione e la loro coerenza con gli altri elementi probativi acquisiti, comprese le altre attestazioni ottenute nel corso della revisione;
 - c) valutare se le persone che rilasciano le attestazioni, possano essere considerate come persone bene informate in merito alle specifiche questioni oggetto di attestazione.
- 7) Le attestazioni rilasciate dalla Direzione non possono sostituire gli altri elementi probativi che, il revisore ritiene debbano, ragionevolmente, essere disponibili. Ad esempio, un'attestazione della Direzione, sul costo di un bene non può sostituire gli elementi probativi che il revisore normalmente si aspetta di acquisire su tale costo. Qualora il revisore non sia in grado di acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi su aspetti che abbiano, o che potrebbero avere, un effetto significativo sul bilancio, e tali elementi dovrebbero normalmente essere disponibili, si è in presenza di una limitazione al procedimento di revisione, e ciò anche se la Direzione ha rilasciato una specifica attestazione su tali aspetti.

- 8) In alcuni casi, un'attestazione rilasciata dalla Direzione può rappresentare l'unico elemento probativo di cui si possa ragionevolmente ritenere di disporre. Ad esempio, il revisore non può necessariamente aspettarsi che esistano ulteriori elementi probativi a supporto dell'intenzione della Direzione di mantenere nel lungo termine uno specifico investimento valutato sulla base di tale presupposto.
- 9) Qualora un'attestazione della Direzione sia in contrasto con altri elementi probativi raccolti, il revisore deve svolgere opportuni accertamenti e, se necessario, riesaminare l'attendibilità delle altre attestazioni rilasciate dalla Direzione.

Documentazione di supporto alle attestazioni della Direzione

- 10) Il revisore normalmente documenta le attestazioni della Direzione nelle proprie carte di lavoro, allegando quelle ottenute per iscritto e riassumendo il contenuto di quelle ottenute verbalmente nel corso degli incontri con la Direzione.
- 11) Un'attestazione rilasciata per iscritto costituisce un elemento probativo di maggiore validità rispetto ad un'attestazione verbale e può assumere la forma di:
 - a) una lettera di attestazione rilasciata dalla Direzione;
 - b) una lettera del revisore che esponga la propria interpretazione delle attestazioni verbali rilasciate dalla Direzione, debitamente condivisa e sottoscritta da quest'ultima ;
 - c) estratti pertinenti dei verbali delle riunioni del Consiglio di Amministrazione o di altri organi societari oppure una copia sottoscritta del bilancio.

Elementi fondamentali della lettera di attestazione della Direzione

- 12) La lettera di attestazione deve essere opportunamente datata e sottoscritta, indirizzata al revisore e contenere specifiche informazioni dallo stesso richieste e ritenute necessarie.
- 13) La lettera di attestazione deve normalmente avere la stessa data della relazione del revisore sul bilancio. Tuttavia, in alcuni casi, il revisore può richiedere alla Direzione una lettera di attestazione riguardante specifiche operazioni o altri eventi anche durante lo svolgimento della revisione contabile.
- 14) La lettera di attestazione, normalmente, deve essere sottoscritta dai componenti della Direzione che sono i responsabili primari dell'attività aziendale complessiva e da coloro che sono responsabili dell'amministrazione e della predisposizione del bilancio. Normalmente si tratta dei legali rappresentanti (presidente e vice presidente del Consiglio di Amministrazione o amministratori delegati) e del direttore amministrativo e/o finanziario. La lettera è rilasciata sulla base delle loro conoscenze più approfondite. In alcune circostanze, il revisore può ritenere opportuno ottenere lettere di attestazione da altri componenti della Direzione. Ad esempio, il revisore potrebbe richiedere una dichiarazione scritta sulla completezza di tutti i verbali delle riunioni degli organi societari (assemblea degli azionisti, Consiglio di Amministrazione e collegio sindacale ed altri importanti comitati direttivi o di controllo) alle persone responsabili della tenuta di tali verbali.

Azioni da intraprendere qualora la Direzione si rifiuti di rilasciare attestazioni scritte

- 15) Il rifiuto da parte della Direzione di rilasciare una attestazione scritta ritenuta necessaria dal revisore, costituisce una limitazione al procedimento di revisione e il revisore deve esprimere un giudizio con rilievi o dichiararsi impossibilitato ad esprimere un giudizio. In simili circostanze, il revisore deve valutare l'affidamento riposto sulle altre attestazioni della Direzione acquisite nel corso del lavoro di revisione, e considerare se le altre implicazioni connesse a tale rifiuto possano comportare ulteriori effetti sulla propria relazione sul bilancio .

APPENDICE

L'ottenimento delle attestazioni rilasciate dalla Direzione contribuisce a richiamare l'attenzione della stessa sugli argomenti trattati e riportati per iscritto. Il revisore deve essere comunque consapevole dei limiti insiti in tali attestazioni quali elementi probativi di revisione, limiti definiti nel presente documento.

Le lettere di attestazione possono avere contenuti diversi a seconda del tipo di società, nonché variare da un periodo all'altro.

Si riporta di seguito un esempio di lettera di attestazione concernente il bilancio d'esercizio.

Carta intestata della società

Data (normalmente la stessa della relazione di revisione)

Revisore destinatario

Vi confermiamo di averVi affidato l'incarico di eseguire la revisione contabile ai sensi (adattare alla natura dell'incarico), del bilancio d'esercizio della (nome della società) al (data). La finalità dell'incarico è di esprimere il Vostro giudizio che il suddetto bilancio presenti la situazione patrimoniale-finanziaria ed il risultato economico della (nome della società) in conformità alle norme di legge interpretate e integrate dai principi contabili emessi dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri e dai principi contabili internazionali IAS. In relazione al Vostro incarico di revisione contabile Vi confermiamo, per quanto a nostra conoscenza, le seguenti attestazioni, già portate alla Vostra attenzione nello svolgimento del Vostro esame.

- 1. E' nostra la responsabilità che il bilancio sia redatto con chiarezza e rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale-finanziaria e il risultato economico d'esercizio, nonché le variazioni intervenute nella situazione patrimoniale-finanziaria.*
- 2. Abbiamo messo a Vostra disposizione:*
 - a) tutte le scritture contabili ed i relativi supporti documentali ed informativi;*
 - b) i libri sociali correttamente tenuti ed aggiornati alla data della presente.*
- 3. Non vi sono state:*
 - a) irregolarità da parte di Amministratori, Dirigenti ed altri dipendenti della Società che rivestano posizioni di rilievo nell'ambito dei sistemi contabile e di controllo interno;*
 - b) irregolarità da parte di altri dipendenti della Società, tali da avere un effetto significativo sul bilancio;*
 - c) notifiche da parte di organismi di controllo pubblico (CONSOB, Ministeri, Tribunali, Guardia di Finanza, Uffici imposte, Autorità garanti della concorrenza e del mercato, ecc.) aventi ad oggetto l'inosservanza delle vigenti norme, che possano avere un effetto significativo sul bilancio;*
 - a) violazioni o possibili violazioni di leggi o regolamenti il cui eventuale effetto avrebbe dovuto essere considerato nel bilancio;*
 - b) inadempienze di clausole contrattuali che possano comportare effetti significativi sul bilancio.*
- 4. Non vi sono:*
 - a) potenziali richieste di danni o accertamenti di passività che, a parere del nostro legale, possano probabilmente concretizzarsi e quindi tali da dover essere evidenziate nel bilancio come perdite potenziali, così come definite nel successivo punto b);*

- b) *passività significative, perdite potenziali per le quali debba essere effettuato un accantonamento in bilancio oppure evidenziate nella nota integrativa, e utili potenziali che debbano essere evidenziati nella nota integrativa. Siamo a conoscenza che la dizione “utile o perdita potenziali” si riferisce ad una “potenzialità” ovvero ad una situazione, condizione, circostanza o fattispecie caratterizzate da uno stato d’incertezza, le quali, al verificarsi di uno o più eventi futuri potranno concretizzarsi per la Società in una perdita o un utile, confermando il sorgere di una passività o la perdita totale o parziale di un’attività, ovvero l’acquisizione di una attività o la riduzione di una passività. Tali potenzialità non includono le incertezze legate ai normali processi di stima necessari per valutare talune poste di bilancio in una situazione di normale prosecuzione dell’attività aziendale;*
 - c) *significative operazioni non correttamente rilevate nelle scritture contabili e quindi nel bilancio;*
 - d) *eventi occorsi in data successiva al (data di bilancio) tali da rendere l’attuale situazione patrimoniale-finanziaria sostanzialmente diversa da quella approvata dagli organi della società tale da richiedere rettifiche o annotazioni integrative al bilancio;*
 - e) *accordi con istituti finanziari che comportino compensazioni fra conti attivi o passivi o accordi che possano provocare l’indisponibilità di conti attivi, di linee di credito, o altri accordi di natura simile;*
 - f) *accordi per il riacquisto di attività precedentemente alienate;*
 - g) *perdite che si debbano sostenere in relazione all’esecuzione o all’incapacità di evadere gli impegni assunti;*
 - h) *perdite che si debbano sostenere in relazione ad impegni assunti per l’acquisto di merci e/o materiali eccedenti il normale fabbisogno o a prezzi superiori a quelli di mercato, o relative alla valutazione di rimanenze di magazzino obsolete;*
 - i) *significativi investimenti fissi non utilizzati.*
5. *La società non ha programmi futuri o intendimenti che possano alterare significativamente il valore di carico delle attività o delle passività o la loro classificazione o la relativa informativa di bilancio.*
6. *La società esercita pieni diritti su tutte le attività possedute e non vi sono pgni o vincoli su di esse, né alcuna attività è soggetta a ipoteca o altro vincolo (ad eccezione di quelli evidenziati in bilancio).*
7. *La società opera nel rispetto delle normative di tutela ambientale stabilite dalle leggi nazionali e/o regionali vigenti, riguardanti:*
- a) *lo smaltimento di rifiuti speciali e tossico nocivi;*
 - b) *lo smaltimento delle acque reflue;*
 - c) *le emissioni in atmosfera.*
- La società opera nel rispetto delle leggi vigenti in materia di sicurezza e igiene del lavoro nonché di privacy.*
8. *Sono state fornite tutte le informazioni necessarie alla identificazione delle parti correlate e sono state correttamente presentate nel bilancio le operazioni significative con parti correlate con l’indicazione di tutte le informazioni richieste dalle norme di legge e regolamentari in materia.*
9. *Vi confermiamo che il bilancio d’esercizio e i relativi allegati, che Vi trasmettiamo unitamente alla presente lettera (Vi abbiamo trasmesso in data.....) sono conformi a quelli che saranno depositati presso la sede sociale. Ci impegniamo inoltre a darVi tempestiva comunicazione delle eventuali modifiche che fossero apportate ai suddetti documenti prima del deposito.*

(Inserire di seguito ogni altra attestazione riguardante situazioni specifiche ritenute influenti per la formazione del bilancio o della relazione del revisore.)

Distinti saluti

(Nome della società)

Direttore Amministrativo

Presidente o Amministratore Delegato

COMMISSIONE PARITETICA PER LA STATUIZIONE DEI PRINCIPI DI REVISIONE CHE HA FORMULATO IL DOCUMENTO

- ** Rondelli Michelangelo - Presidente
- * Loli Giorgio - Vice Presidente
- ** Portaluppi Pietro - Vice Presidente

- | | |
|------------------------|----------------------|
| * Adami Gianna | * Ferrarese Giuseppe |
| * Badalotti Claudio | * Gallassi Fabio |
| ** Baudo Sebastiano | * Insaudo Gaspare |
| * Bauer Riccardo | * Officio Gianluca |
| * Caratozzolo Matteo | ** Palma Emilio |
| ** Cassandrelli Sergio | ** Pulcini Massimo |
| ** Ciarcia Ulderico | ** Serafini Maurizio |
| * Colombo Dario | * Tedde Vittorino |
| ** Cossu Giovanni | * Zanzi Ambrogina |

Delegato del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti:

De Vecchi Lino

Delegato del Consiglio Nazionale dei Ragionieri:

Bond Giuliano

- * Iscritti agli Albi dei Dottori Commercialisti
- ** Iscritti agli Albi dei Ragionieri

Questo documento è stato approvato all'unanimità dai componenti la Commissione per la Statuizione dei Principi di Revisione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri.

Il Documento è stato ratificato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri rispettivamente il 18 ottobre 2002 e 23 ottobre 2002.