

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) N. 570
CONTINUITÀ AZIENDALE

(Per le società diverse dagli EIP, in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 6 agosto 2016 o successivamente.

Per gli EIP, in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 17 giugno 2016 o successivamente)

Indice

	Paragrafo
Introduzione	
Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)	1
Presupposto della continuità aziendale	2
Responsabilità della valutazione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento	3–7
Data di entrata in vigore	8
Obiettivi	9
Regole	
Procedure di valutazione del rischio e attività correlate	10–11
L'apprezzamento del revisore della valutazione effettuata dalla direzione	12–14
Periodo successivo a quello considerato nella valutazione della direzione	15
Procedure di revisione aggiuntive quando sono identificati eventi o circostanze	16
Conclusioni del revisore	17–20
Implicazioni per la relazione di revisione	21–24
Comunicazione con i responsabili delle attività di governance	25
Ritardo significativo nella redazione del bilancio	26
Linee guida ed altro materiale esplicativo	
Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)	A1
Presupposto della continuità aziendale	A2
Procedure di valutazione del rischio e attività correlate	A3–A7
L'apprezzamento del revisore della valutazione effettuata dalla direzione	A8–A13
Periodo successivo a quello considerato nella valutazione della direzione	A14–A15
Procedure di revisione aggiuntive quando sono identificati eventi o circostanze	A16–A20
Conclusioni del revisore	A21–A25
Implicazioni per la relazione di revisione	A26–A35

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 *Continuità aziendale*, che deriva dal principio di revisione internazionale (ISA) n. 570 *Going Concern* – versione gennaio 2015, deve essere letto congiuntamente al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 *Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)*.

I principi ISA Italia - ad eccezione dei principi di revisione (SA Italia) n. 250B e (SA Italia) n. 720B - e l'ISQC Italia 1 rappresentano i principi ISA e l'ISQC 1 emanati dall'International Auditing and Assurance Standards Board, tradotti in lingua italiana, con l'autorizzazione dell'International Federation of Accountants, dal CNDCEC con la collaborazione di Assirevi, dell'INRL e di Consob e successivamente integrati con considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l'applicazione nell'ordinamento italiano in conformità al documento "A Guide for National Standard Setters the Adopt IAASB's International Standards but Find It Necessary to Make Limited Modifications". La riproduzione è consentita in Italia per finalità non commerciali. I diritti, inclusi i diritti di autore, sono riservati al di fuori dell'Italia. Il testo approvato degli ISA e dell'ISQC1 è quello pubblicato in inglese dall'IFAC. L'IFAC non assume responsabilità in ordine alla traduzione ovvero in ordine a pretese derivanti dal testo tradotto. Per ulteriori informazioni o richieste di pubblicazioni per finalità commerciale, si prega di rivolgersi all'IFAC tramite il seguente indirizzo: permissions@ifac.org.

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)

1. Il presente principio di revisione tratta delle responsabilità del revisore nella revisione contabile del bilancio, relativamente alla continuità aziendale, e delle implicazioni per la relazione di revisione. (Rif.: Par. A1)

Presupposto della continuità aziendale

2. 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. I bilanci redatti per scopi specifici possono o meno essere predisposti in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria per il quale il presupposto della continuità aziendale sia pertinente (per esempio, il presupposto della continuità aziendale non è pertinente per alcuni bilanci redatti a fini fiscali in particolari ordinamenti giuridici). 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. (Rif.: Par. A2)

Responsabilità della valutazione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento

3. Talvolta il quadro normativo sull'informazione finanziaria prevede esplicitamente che la direzione effettui una valutazione specifica della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e stabilisce principi e regole sugli aspetti da considerare e sulla informativa da fornire in materia di continuità aziendale. Per esempio, il Principio contabile internazionale (IAS) 1 richiede che la direzione valuti la capacità dell'impresa di continuare a operare come un'entità in funzionamento.^{1 1-bis} Disposizioni dettagliate sulla responsabilità della direzione nel valutare la capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e sulla relativa informativa di bilancio possono essere anche definite in leggi o regolamenti.
4. Altre volte il quadro normativo sull'informazione finanziaria può non prevedere esplicitamente che la direzione effettui una valutazione specifica della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Tuttavia, laddove il presupposto della continuità aziendale costituisca un principio fondamentale per la redazione del bilancio, come illustrato nel paragrafo 2, la redazione del bilancio richiede alla direzione la valutazione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, ancorché il quadro normativo sull'informazione finanziaria non lo preveda in modo esplicito.
5. La valutazione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento effettuata dalla direzione comporta una valutazione, in un dato momento,

¹ IAS 1, Presentazione del bilancio, paragrafi 25-26.

^{1-bis} OIC 29, Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, paragrafo 59 c).

sull'esito futuro di eventi o circostanze per loro natura incerti. Ai fini di tale valutazione rilevano i seguenti fattori:

- il grado di incertezza associato all'esito di un evento o di una circostanza aumenta significativamente quanto più l'evento, la circostanza ovvero l'esito si collocano in un futuro lontano. Per questo motivo, la maggior parte dei quadri normativi sull'informazione finanziaria che richiedono esplicitamente una valutazione da parte della direzione specificano anche il periodo in relazione al quale essa deve prendere in considerazione tutte le informazioni disponibili;
- le dimensioni e la complessità dell'impresa, la natura e le circostanze della sua attività e la misura in cui è soggetta all'influenza di fattori esterni, sono elementi che influiscono sulla valutazione circa l'esito di eventi o circostanze;
- qualsiasi valutazione sul futuro si basa sulle informazioni disponibili nel momento in cui viene formulata. Eventi successivi possono dar luogo a esiti non coerenti con valutazioni che erano invece ragionevoli al momento della loro formulazione.

Responsabilità del revisore

6. Le responsabilità del revisore sono quelle di:

- 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.

Tali responsabilità sussistono anche se il quadro normativo sull'informazione finanziaria utilizzato nella redazione del bilancio non prevede esplicitamente che la direzione effettui una specifica valutazione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

7. Tuttavia, come illustrato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200,² gli effetti potenziali dei limiti intrinseci della capacità del revisore di individuare errori significativi sono maggiori per gli eventi o le circostanze futuri che possono comportare che un'impresa cessi di operare come un'entità in funzionamento. Il revisore non è in grado di prevedere tali eventi o circostanze futuri. Pertanto l'assenza di riferimenti, all'interno della relazione di revisione, ad un'incertezza significativa sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento non può essere intesa come una garanzia di tale capacità.

Data di entrata in vigore

8. Per le società diverse dagli EIP il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 6 agosto 2016 o successivamente.

Per gli EIP esso entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 17 giugno 2016 o successivamente.

Il presente principio presenta date di entrata in vigore differenti coerentemente con i periodi di decorrenza del D.Lgs. 135/16 e del Regolamento (UE) 537/14.

² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, *Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)*, paragrafi A51-A52.

Per le società diverse dagli EIP è consentita l'applicazione anticipata per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 17 giugno 2016.

Obiettivi

9. Gli obiettivi del revisore sono i seguenti:

- 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 presente principio.

Regole

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate

10. Nello svolgere le procedure di valutazione del rischio come richiesto nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315,³ 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. Nel fare questo, egli deve stabilire se la direzione abbia già svolto una valutazione preliminare in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e: (Rif.: Parr. A3–A6)

- a) se è stata effettuata una tale valutazione, il revisore deve discutere con la direzione e stabilire se quest'ultima abbia individuato eventi o circostanze che, considerati singolarmente o nel loro complesso, possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, in tal caso, considerare i piani della direzione per affrontare tali eventi e circostanze; ovvero
- b) se non è ancora stata effettuata una tale valutazione, il revisore deve discutere con la direzione su quali basi intenda utilizzare il presupposto della continuità aziendale e deve indagare presso la direzione se esistano eventi o circostanze che, considerati singolarmente o nel loro complesso, possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

11. 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. (Rif.: Par. A7)

L'apprezzamento del revisore della valutazione effettuata dalla direzione

12. 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. (Rif.: Parr. A8–A10, A12–A13)

³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, *L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera*, paragrafo 5.

13. 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. 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, come illustrato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560,⁴ il revisore deve richiedere alla direzione di estendere la sua valutazione ad un periodo di almeno dodici mesi a partire da quella data. (Rif.: Parr. A11–A13)
14. Nell'apprezzare la valutazione della direzione, il revisore deve considerare se questa includa tutte le informazioni pertinenti di cui sia venuto a conoscenza in seguito al lavoro di revisione svolto.

Periodo successivo a quello considerato nella valutazione della direzione

15. Il revisore deve indagare presso la direzione circa gli eventi o le circostanze, di cui questa sia a conoscenza, successivi al periodo considerato nella valutazione, che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. (Rif.: Parr. A14–A15)

Procedure di revisione aggiuntive quando sono identificati eventi o circostanze

16. Se sono stati identificati eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se esista o meno un'incertezza significativa relativa a tali eventi o circostanze (di seguito "incertezza significativa") mediante lo svolgimento di procedure di revisione aggiuntive, inclusa la considerazione dei fattori attenuanti. Tali procedure devono includere: (Rif.: Par. A16)
 - a) la richiesta alla direzione di effettuare una valutazione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, laddove la direzione non vi abbia già provveduto;
 - b) 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; (Rif.: Par. A17)
 - c) ove l'impresa abbia predisposto una previsione dei flussi di cassa e l'analisi della previsione rappresenti un fattore significativo nel considerare l'esito futuro di eventi o circostanze nella valutazione dei piani d'azione futuri della direzione: (Rif.: Parr. A18–A19)
 - i) la valutazione dell'attendibilità dei dati sottostanti utilizzati per predisporre la previsione dei flussi di cassa;
 - ii) lo stabilire se le assunzioni sottostanti a tale previsione siano adeguatamente supportate;

⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560, *Eventi successivi*, paragrafo 5 a).

- d) la considerazione se, successivamente alla data in cui la direzione ha effettuato la propria valutazione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, si siano resi disponibili ulteriori fatti o informazioni;
- e) 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. (Rif.: Par. A20).

Conclusioni del revisore

- 17. Il revisore deve valutare se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'appropriato utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio e deve giungere ad una conclusione a tale riguardo.
- 18. 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 capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. 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: (Rif.: Parr. A21–A22)
 - a) una corretta rappresentazione del bilancio, in presenza di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione; ovvero
 - b) un bilancio non fuorviante, in presenza di un quadro normativo basato sulla conformità.^{4-bis}

Adeguatezza dell'informativa quando sono stati identificati eventi o circostanze ed esiste un'incertezza significativa

- 19. 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: (Rif.: Parr. A22–A23)
 - a) fornisca un'informativa adeguata degli eventi o delle circostanze principali che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, nonché dei piani della direzione per far fronte a tali eventi o circostanze;
 - b) evidenzi chiaramente che esiste 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.

Adeguatezza dell'informativa quando sono stati identificati eventi o circostanze ma non esiste nessuna incertezza significativa

- 20. Se sono stati identificati eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento ma, sulla base

^{4-bis} Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'art. 14 del citato decreto richiede al revisore un giudizio di rappresentazione veritiera e corretta. Conseguentemente la lettera b) del paragrafo 18 non è applicabile.

degli elementi probativi acquisiti, il revisore conclude che non esiste nessuna incertezza significativa, il revisore deve valutare se, alla luce delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, il bilancio fornisca un'informazione adeguata in merito a tali eventi o circostanze. (Rif.: Parr. A24–A25)

Implicazioni per la relazione di revisione

Utilizzo inappropriato del presupposto della continuità aziendale

21. 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. (Rif.: Parr. A26–A27)

Utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale in presenza di un'incertezza significativa

Informativa adeguata nel bilancio sull'incertezza significativa

22. Se il bilancio presenta un'informazione 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: (Rif.: Parr. A28–A31, A33-34)

- a) richiamare l'attenzione sull'informazione resa in bilancio in cui sono descritti gli aspetti di cui al paragrafo 19;
- b) dichiarare che tali eventi o circostanze indicano l'esistenza di un'incertezza significativa che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e che il giudizio espresso dal revisore, per quanto concerne tale aspetto, è un giudizio senza modifica.

Informativa non adeguata nel bilancio su un'incertezza significativa

23. Se il bilancio non presenta un'informazione adeguata sull'incertezza significativa, il revisore deve: (Rif.: Parr. A32–A34)

- a) esprimere un giudizio con rilievi, ovvero un giudizio negativo, secondo le circostanze, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705⁵;
- 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'informazione adeguata su tale aspetto.

⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, *Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente*.

Dichiarazione su eventuali incertezze significative

23(I). Le dichiarazioni di cui ai paragrafi 22 b), 23 b) e A33(I) del presente principio di revisione soddisfano quanto richiesto dall'art. 14, co. 2, lett. f), del D.Lgs. 39/10.

Rifiuto della direzione di effettuare o estendere la propria valutazione

24. 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. (Rif.: Par. A35)

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance

25. Salvo che tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione dell'impresa,⁶ il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance gli eventi o le circostanze identificati che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In tale comunicazione ai responsabili delle attività di governance il revisore deve includere i seguenti aspetti:

- a) se gli eventi o le circostanze comportino un'incertezza significativa;
- b) se l'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio sia appropriato;
- c) se la relativa informativa di bilancio sia adeguata;
- d) ove applicabile, le implicazioni per la relazione di revisione.

Ritardo significativo nella redazione del bilancio

26. Se vi è un ritardo significativo nella redazione del bilancio da parte della direzione o dei responsabili delle attività di governance, successivamente alla data di riferimento del bilancio, il revisore deve svolgere indagini sulle ragioni del ritardo. Se egli ritiene che il ritardo possa essere collegato ad eventi o circostanze relativi alla valutazione della continuità aziendale, deve svolgere le ulteriori procedure di revisione necessarie, come descritto al paragrafo 16, oltre a considerare gli effetti di tali eventi o circostanze sulle proprie conclusioni relative all'esistenza di un'incertezza significativa, come descritto al paragrafo 18.

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) (Rif.: Par. 1)

A1. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701⁷ tratta della responsabilità del revisore relativamente alla comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione di revisione. Tale principio prevede che, quando esso viene applicato, gli aspetti relativi alla continuità aziendale possono essere identificati come aspetti chiave della revisione e spiega che un'incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi

⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, *Comunicazione con i responsabili delle attività di governance*, paragrafo 13.

⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, *Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente*.

significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento è, per sua natura, un aspetto chiave della revisione.⁸

Presupposto della continuità aziendale (Rif.: Par. 2)

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche^{8-bis}

A2. (omissis)⁹

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate

Eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento (Rif.: Par. 10)

A3. Seguono esempi di eventi o circostanze che, considerati individualmente o nel loro complesso, possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Tale elenco non è esaustivo e la presenza di uno o alcuni degli elementi riportati di seguito non implica necessariamente l'esistenza di un'incertezza significativa.

Indicatori finanziari

- situazione di deficit patrimoniale o di capitale circolante netto negativo;
- prestiti a scadenza fissa e prossimi alla scadenza senza che vi siano prospettive verosimili di rinnovo o di rimborso oppure eccessiva dipendenza da prestiti a breve termine per finanziare attività a lungo termine;
- indizi di cessazione del sostegno finanziario da parte dei creditori;
- bilanci storici o prospettici che mostrano flussi di cassa negativi;
- principali indici economico-finanziari negativi;
- consistenti perdite operative o significative perdite di valore delle attività utilizzate per generare i flussi di cassa;
- difficoltà nel pagamento di dividendi arretrati o discontinuità nella distribuzione di dividendi;
- incapacità di pagare i debiti alla scadenza;
- incapacità di rispettare le clausole contrattuali dei prestiti;
- cambiamento delle forme di pagamento concesse dai fornitori, dalla condizione “a credito” alla condizione “pagamento alla consegna”;
- incapacità di ottenere finanziamenti per lo sviluppo di nuovi prodotti ovvero per altri investimenti necessari.

Indicatori gestionali

- intenzione della direzione di liquidare l'impresa o di cessare le attività;

⁸ Si vedano i paragrafi 15, 15(l) e A41 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.

^{8-bis} Si veda la sezione “Introduzione ai Principi di Revisione Internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. 39/10: Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche”.

⁹ (omissis)

- perdita di membri della direzione con responsabilità strategiche senza una loro sostituzione;
- perdita di mercati fondamentali, di clienti chiave, di contratti di distribuzione, di concessioni o di fornitori importanti;
- difficoltà con il personale;
- scarsità nell'approvvigionamento di forniture importanti;
- comparsa di concorrenti di grande successo.

Altri indicatori

- capitale ridotto al di sotto dei limiti legali o non conformità del capitale ad altre norme di legge, come i requisiti di solvibilità o liquidità per gli istituti finanziari;
- procedimenti legali o regolamentari in corso che, in caso di soccombenza, possono comportare richieste di risarcimento cui l'impresa probabilmente non è in grado di far fronte;
- modifiche di leggi o regolamenti o delle politiche governative che si presume possano influenzare negativamente l'impresa;
- eventi catastrofici contro i quali non è stata stipulata una polizza assicurativa ovvero contro i quali è stata stipulata una polizza assicurativa con massimali insufficienti.

La rilevanza di tali eventi o circostanze può spesso essere attenuata da altri fattori. Ad esempio, il fatto che un'impresa non sia in grado di saldare i debiti ordinari può essere compensato da un piano della direzione volto al mantenimento di adeguati flussi di cassa con strumenti alternativi, quali la cessione di attività, la rinegoziazione dei termini di pagamento dei prestiti o l'aumento di capitale. Analogamente, la perdita di un importante fornitore può essere attenuata dalla disponibilità di un'adeguata fonte alternativa di approvvigionamento.

- A4. Le procedure per la valutazione del rischio di cui al paragrafo 10 aiutano il revisore a stabilire se è probabile che l'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale sia una problematica importante e quale sia il suo impatto sulla pianificazione del lavoro di revisione. Tali procedure consentono altresì di confrontarsi con la direzione in modo più tempestivo e di discutere i piani predisposti da quest'ultima, nonché le decisioni relative a problematiche di continuità aziendale identificate dalla direzione stessa.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori (Rif.: Par. 10)

- A5. 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.
- A6. Tra le condizioni particolarmente significative per le imprese di dimensioni minori vi è il rischio che le banche e altri finanziatori possano cessare di sostenere l'impresa, così come la possibile perdita di un importante fornitore o cliente, di una figura chiave nell'ambito del personale dipendente, ovvero del diritto a svolgere la propria attività garantito da una concessione, da un contratto di distribuzione o da altro contratto.

Prestare attenzione per tutta la durata della revisione agli elementi probativi relativi a eventi o circostanze (Rif.: Par. 11)

- A7. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 richiede al revisore di riconsiderare la propria valutazione del rischio e quindi di modificare le procedure di revisione conseguenti in

precedenza pianificate qualora, nel corso della revisione, siano acquisiti ulteriori elementi probativi che influiscono sulla sua valutazione del rischio.¹⁰ Se vengono individuati eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento dopo che il revisore ha effettuato la valutazione del rischio, oltre a svolgere le procedure di cui al paragrafo 16, può essere necessario che egli riconsideri la propria valutazione del rischio di errori significativi. L'esistenza di tali eventi o circostanze può influenzare anche la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti in risposta ai rischi identificati e valutati. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330¹¹ stabilisce regole e fornisce una guida al riguardo.

L'apprezzamento del revisore della valutazione effettuata dalla direzione

Valutazione e analisi di supporto effettuate dalla direzione e relativa valutazione del revisore (Rif.: Par. 12)

- A8. La valutazione della direzione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento rappresenta un punto fondamentale della considerazione del revisore sull'utilizzo del presupposto della continuità aziendale da parte della direzione.
- A9. Non è responsabilità del revisore porre rimedio alla mancanza di analisi da parte della direzione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In alcune circostanze, peraltro, la mancanza di un'analisi dettagliata della direzione a supporto della propria valutazione può non impedire al revisore di concludere se l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale da parte della direzione sia appropriato alle circostanze. Per esempio, quando l'impresa ha una storia di redditività e di facile accesso alle risorse finanziarie, la direzione può effettuare la propria valutazione senza il supporto di analisi dettagliate. In tal caso, il revisore può valutare l'appropriatezza della valutazione della direzione senza svolgere procedure dettagliate di valutazione purché le altre procedure adottate siano sufficienti per consentirgli di concludere se l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale da parte della direzione, nella redazione del bilancio, sia appropriato alle circostanze.
- A10. In altre circostanze, la valutazione da parte del revisore della valutazione della direzione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, come previsto nel paragrafo 12, può includere una valutazione del processo adottato dalla direzione per effettuare la propria valutazione, delle assunzioni sulle quali si basa la valutazione, dei piani d'azione futuri della direzione e se tali piani siano attuabili nelle circostanze.

Il periodo relativo alla valutazione della direzione (Rif.: Par. 13)

- A11. La maggior parte dei quadri normativi sull'informazione finanziaria che richiedono esplicitamente una valutazione da parte della direzione specificano anche il periodo in relazione al quale è richiesto alla direzione di tenere conto di tutte le informazioni disponibili.¹²

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori (Rif.: Parr. 12 - 13)

- A12. In molti casi, la direzione delle imprese di dimensioni minori può non aver predisposto una valutazione dettagliata in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come

¹⁰ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 31.

¹¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, *Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati*.

¹² Per esempio, nella definizione dello IAS 1, tale periodo è relativo ad almeno, ma non limitato a, dodici mesi dopo la fine del periodo amministrativo.

un'entità in funzionamento ma può invece contare su una profonda conoscenza dell'attività aziendale e sulle prospettive future attese. Nondimeno, in conformità alle regole del presente principio di revisione, il revisore è tenuto a valutare la valutazione della direzione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Per le imprese di dimensioni minori può risultare appropriato discutere con la direzione sui finanziamenti dell'impresa a medio e lungo termine, sempre che le assunzioni della direzione siano supportate da elementi documentali sufficienti e non siano incoerenti con la comprensione dell'impresa da parte del revisore. Pertanto, la regola al paragrafo 13 che impone al revisore di richiedere alla direzione di estendere la propria valutazione può, ad esempio, realizzarsi mediante una discussione, un'indagine o un'ispezione della documentazione di supporto, ad esempio ordini ricevuti per forniture future, valutati in relazione alla loro fattibilità o comprovati in altro modo.

- A13. Un sostegno permanente da parte dei proprietari-amministratori è spesso importante ai fini della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento per le imprese di dimensioni minori. Qualora un'impresa di dimensioni minori sia finanziata in ampia misura da un prestito del proprietario-amministratore, può risultare importante che tali risorse non vengano meno. Per esempio la continuità di un'impresa di dimensioni minori che versi in difficoltà finanziarie può dipendere dall'eventualità che un prestito del proprietario-amministratore sia subordinato rispetto a quelli ricevuti da una banca o da altri creditori, ovvero che egli ottenga un prestito a favore dell'impresa fornendo i propri beni personali a garanzia. In tali circostanze il revisore può acquisire appropriati elementi probativi documentali sulla subordinazione del prestito del proprietario-amministratore o sulla garanzia. Quando un'impresa dipende dal sostegno aggiuntivo del proprietario-amministratore, il revisore può valutare la capacità dello stesso di ottemperare agli obblighi previsti dall'accordo di sostegno. Inoltre, il revisore può richiedere una conferma scritta dei termini e delle condizioni connessi a tale sostegno e delle intenzioni o della comprensione della situazione da parte del proprietario-amministratore.

Periodo successivo a quello considerato nella valutazione della direzione (Rif.: Par. 15)

- A14. Come richiesto dal paragrafo 11, il revisore presta la propria attenzione alla possibile esistenza di eventi noti, pianificati o meno, o di circostanze che si verificheranno nel periodo successivo a quello considerato dalla direzione per la propria valutazione che possano mettere in discussione l'appropriato utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio. Poiché il grado di incertezza relativo all'esito di un evento o di una circostanza aumenta quanto più l'evento o la circostanza si riferiscono ad un futuro lontano, nel considerare tali eventi o circostanze è necessario che gli indizi relativi alla problematica della continuità aziendale risultino significativi prima che il revisore consideri se intraprendere ulteriori azioni. Se vengono individuati tali eventi o circostanze, il revisore può avere necessità di richiedere alla direzione di valutare la potenziale rilevanza dell'evento o della circostanza sulla propria valutazione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In tali circostanze si applicano le procedure di cui al paragrafo 16.
- A15. Il revisore non ha la responsabilità di svolgere altre procedure di revisione, oltre alle indagini presso la direzione, per individuare eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento nel periodo successivo a quello considerato dalla direzione per la propria valutazione, che, come indicato al paragrafo 13, non può essere inferiore ai dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio.

Procedure di revisione aggiuntive quando sono identificati eventi o circostanze (Rif.: Par.16)

A16. Le procedure di revisione che sono pertinenti ai fini della regola di cui al paragrafo 16 includono:

- analisi e discussione con la direzione sui flussi di cassa ed i profitti futuri nonché su altri dati previsionali pertinenti;
- analisi e discussione con la direzione sugli ultimi bilanci intermedi disponibili dell'impresa;
- lettura critica dei termini dei prestiti obbligazionari e dei finanziamenti per rilevare eventuali inadempienze;
- lettura critica dei verbali delle assemblee dei soci, delle riunioni degli organi responsabili delle attività di governance e di altri comitati pertinenti al fine di constatare se vi siano riferimenti a difficoltà finanziarie;
- indagine presso i consulenti legali dell'impresa sull'esistenza di controversie legali e contestazioni e sulla ragionevolezza delle valutazioni della direzione circa il loro esito e circa la stima dei relativi effetti economico-finanziari;
- conferma dell'esistenza, della regolarità e della possibilità di rendere esecutivi accordi con parti correlate e soggetti terzi volti a fornire o a mantenere un sostegno finanziario e valutazione della capacità finanziaria di dette parti di apportare ulteriori finanziamenti;
- valutazione dei piani dell'impresa per far fronte a ordini inevasi dei clienti;
- svolgimento di procedure di revisione sugli eventi successivi per identificare quelli che mitigano o comunque influenzano la capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento;
- conferma dell'esistenza, dei termini e dell'adeguatezza delle agevolazioni creditizie;
- acquisizione e riesame delle relazioni su attività di vigilanza;
- determinazione dell'adeguatezza del supporto derivante da eventuali cessioni pianificate di attività.

Valutazione dei piani d'azione futuri della direzione (Rif.: Par.16 b)

A17. La valutazione dei piani d'azione futuri della direzione può comprendere indagini presso la direzione riguardo tali piani inclusi, ad esempio, quelli riguardanti l'alienazione di attività, la richiesta di prestiti o la ristrutturazione di debiti, la riduzione o il differimento delle spese e gli aumenti di capitale.

Il periodo relativo alla valutazione della direzione (Rif.: Par. 16 c)

A18. Oltre alle procedure di cui al paragrafo 16 c), il revisore può mettere a confronto:

- le previsioni economico-finanziarie per i periodi amministrativi precedenti più recenti con i risultati storici;
- le previsioni economico-finanziarie per il periodo amministrativo in corso con i risultati ottenuti fino al momento della verifica.

A19. Quando le assunzioni formulate dalla direzione includono il sostegno costante da parte di soggetti terzi, sia mediante la subordinazione dei prestiti o gli impegni a mantenere o a fornire ulteriori finanziamenti, sia mediante le garanzie e tale sostegno sia importante ai fini della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, può essere

necessario che il revisore consideri se richiedere una conferma scritta (che includa i termini e le condizioni) da parte di tali soggetti e se acquisire evidenza della loro capacità di fornire tale sostegno.

Attestazioni scritte (Rif.: Par. 16 e)

A20. Il revisore può ritenere appropriato acquisire specifiche attestazioni scritte, oltre a quelle richieste dal paragrafo 16, a supporto degli elementi probativi acquisiti riguardo i piani d'azione futuri della direzione relativi alla valutazione della continuità aziendale e la fattibilità di tali piani.

Conclusioni del revisore

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 (Rif.: Parr. 18–19)

A21. L'espressione "incertezza significativa" viene utilizzata nello IAS 1 con riferimento alle incertezze relative ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, che dovrebbero essere oggetto di informativa in bilancio. In altri quadri normativi sull'informazione finanziaria, l'espressione "incertezza significativa" viene utilizzata in circostanze simili.

Adeguatezza dell'informativa quando sono stati identificati eventi o circostanze ed esiste un'incertezza significativa

A22. Il paragrafo 18 indica che esiste un'incertezza significativa quando l'entità dell'impatto potenziale degli eventi o delle circostanze e la probabilità che essi si verifichino sono tali che si rende necessaria un'informativa appropriata al fine di fornire una corretta rappresentazione (per i quadri normativi basati sulla corretta rappresentazione) o affinché il bilancio non sia fuorviante (per i quadri normativi basati sulla conformità).^{12-bis} Il paragrafo 18 richiede al revisore di concludere sull'esistenza di un'incertezza significativa indipendentemente dal fatto che, o da come, il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile definisca un'incertezza significativa.

A23. Il paragrafo 19 richiede al revisore di determinare se l'informativa di bilancio tratti gli aspetti esposti in tale paragrafo. Tale determinazione è ulteriore rispetto a quella sull'adeguatezza dell'informativa su un'incertezza significativa richiesta dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Alcuni quadri normativi sull'informazione finanziaria richiedono un'informativa ulteriore rispetto agli aspetti esposti nel paragrafo 19, che può riguardare:

- la valutazione da parte della direzione della significatività degli eventi o delle circostanze in relazione alla capacità dell'impresa di adempiere alle proprie obbligazioni; ovvero
- specifiche valutazioni significative effettuate dalla direzione nell'ambito della propria valutazione complessiva in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

Alcuni quadri normativi sull'informazione finanziaria possono fornire ulteriori indicazioni riguardo alla considerazione, da parte della direzione, dell'informativa sull'entità dell'impatto

^{12-bis} Sulla base di quanto indicato nella nota 4-bis la frase "o affinché il bilancio non sia fuorviante (per i quadri normativi basati sulla conformità)" non è applicabile.

potenziale degli eventi o delle circostanze principali nonché sulla probabilità e sulla tempistica del loro accadimento.

Adeguatezza dell'informativa quando sono stati identificati eventi o circostanze ma non esiste nessuna incertezza significativa (Rif. Par.: 20)

A24. Anche quando non esiste nessuna incertezza significativa, il paragrafo 20 richiede al revisore di valutare se, alla luce delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, il bilancio fornisca un'informativa adeguata sugli eventi o sulle circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Alcuni quadri normativi sull'informazione finanziaria possono prevedere un'informativa su quanto segue:

- gli eventi o le circostanze principali;
- la valutazione da parte della direzione della significatività di tali eventi o circostanze in relazione alla capacità dell'impresa di adempiere alle proprie obbligazioni;
- i piani della direzione che attenuano l'effetto di tali eventi o circostanze; ovvero
- specifiche valutazioni significative effettuate dalla direzione nell'ambito della propria valutazione complessiva in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

A25. Quando il bilancio è redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, la valutazione del revisore in merito al fatto se il bilancio fornisca una corretta rappresentazione include la considerazione della presentazione, della struttura e del contenuto del bilancio nel suo complesso, e se il bilancio, incluse le relative note, rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.¹³ A seconda dei fatti e delle circostanze, il revisore può stabilire che siano necessarie ulteriori informazioni per fornire una corretta rappresentazione. Questo potrebbe verificarsi, per esempio, quando sono stati identificati eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento ma, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il revisore conclude che non esiste nessuna incertezza significativa e il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile non richiede esplicitamente nessuna informativa in merito a tali circostanze.

Implicazioni per la relazione di revisione

Utilizzo inappropriato del presupposto della continuità aziendale (Rif. Par.: 21)

A26. Se il bilancio è stato redatto utilizzando il presupposto della continuità aziendale ma, a giudizio del revisore, tale utilizzo da parte della direzione è inappropriato, la regola di cui al paragrafo 21, che richiede al revisore di esprimere un giudizio negativo, si applica a prescindere dal fatto che il bilancio includa o meno un'informativa sull'utilizzo inappropriato da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale.

A27. Qualora l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale non sia appropriato nelle circostanze, la direzione può essere tenuta, ovvero può scegliere, di redigere il bilancio sulla base di un altro criterio (per esempio, secondo il criterio di liquidazione). Il revisore può essere in grado di svolgere la revisione contabile su quel bilancio purché stabilisca che tale altro criterio è accettabile nelle circostanze. Il revisore può essere in grado di esprimere un giudizio

¹³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, *Formazione del giudizio e relazione sul bilancio*, paragrafo 14.

senza modifica su quel bilancio purché contenga un'informativa adeguata sul criterio in base al quale il bilancio è stato redatto, ma può ritenere appropriato o necessario inserire, nella propria relazione, un richiamo d'informativa in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706¹⁴ per richiamare l'attenzione del lettore su tale criterio alternativo e sulle ragioni per il suo utilizzo.

Utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale in presenza di un'incertezza significativa (Rif.: Parr. 22–23)

- A28. L'identificazione di un'incertezza significativa è un aspetto importante per la comprensione del bilancio da parte degli utilizzatori. L'utilizzo di una sezione separata con un titolo che fa riferimento al fatto che esiste un'incertezza significativa relativa alla continuità aziendale avverte gli utilizzatori di questa circostanza.
- A29. L'Appendice del presente principio di revisione fornisce esempi delle dichiarazioni che è necessario inserire nella relazione di revisione sul bilancio quando il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile è rappresentato dagli International Financial Reporting Standards (IFRS). Qualora venga utilizzato un quadro normativo sull'informazione finanziaria diverso dagli IFRS, può essere necessario adattare gli esempi di dichiarazioni contenuti nell'Appendice del presente principio di revisione, per riflettere l'applicazione dello specifico quadro normativo nelle circostanze.^{14-bis}
- A30. Il paragrafo 22 stabilisce le informazioni minime che è necessario presentare nella relazione di revisione in ciascuna delle circostanze descritte. Il revisore può fornire informazioni aggiuntive per integrare le dichiarazioni richieste, per esempio per spiegare:
- che l'esistenza di un'incertezza significativa è fondamentale per la comprensione del bilancio da parte degli utilizzatori;¹⁵ ovvero
 - in che modo l'aspetto è stato affrontato nel corso della revisione contabile. (Rif.: Par. A1)

Informativa adeguata nel bilancio su un'incertezza significativa (Rif.: Par. 22)

- A31. L'Esempio 1 dell'Appendice del presente principio di revisione illustra una relazione di revisione nel caso in cui il revisore abbia acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati in merito all'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale da parte della direzione, ma esista un'incertezza significativa e l'informativa in bilancio sia adeguata. L'Appendice del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 include anche una formulazione esemplificativa da inserire nella relazione di revisione per tutte le imprese, relativamente alla continuità aziendale, per descrivere le rispettive responsabilità della direzione e del revisore in relazione a tale aspetto.^{14-bis}

Informativa non adeguata nel bilancio su un'incertezza significativa (Rif.: Par. 23)

- A32. Gli Esempi 2 e 3 dell'Appendice di questo principio di revisione illustrano relazioni di revisione che contengono rispettivamente un giudizio con rilievi e un giudizio negativo, nel caso in cui il

¹⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706, *Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente*.

^{14-bis} L'Appendice (Italia) contiene esempi nazionali di relazioni di revisione sul bilancio. Gli esempi internazionali non sono stati allegati.

¹⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706, paragrafo A2.

revisore abbia acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati in merito all'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale da parte della direzione, ma non venga fornita un'informativa adeguata nel bilancio su un'incertezza significativa.^{14-bis}

Informativa adeguata nel bilancio nei casi di molteplici incertezze significative (Rif.: Par. 22)

A33. 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, anziché inserire le dichiarazioni richieste al paragrafo 22. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 fornisce indicazioni su tale aspetto.¹⁶

A33(I). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il revisore, nel dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio secondo quanto indicato al precedente paragrafo A33, indica anche quanto richiesto dall'art. 14, co. 2, lettera f), del Decreto stesso.

La frase "anziché inserire le dichiarazioni richieste al paragrafo 22" del precedente paragrafo A33 non è pertanto applicabile.

Comunicazione con le autorità di vigilanza (Rif.: Parr. 22–23)

A34. Quando il revisore di un'impresa sottoposta a vigilanza ritiene che possa essere necessario includere un riferimento ad aspetti riguardanti la continuità aziendale nella relazione di revisione, il revisore può avere il dovere di comunicare con le relative autorità di vigilanza o con altre autorità competenti.

Rifiuto della direzione di effettuare o estendere la propria valutazione (Rif.: Par. 24)

A35. In alcune circostanze, il revisore può ritenere necessario richiedere alla direzione di effettuare o di estendere la propria valutazione. 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.

¹⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, paragrafo 10.

Esempi di relazioni di revisione riguardanti la continuità aziendale

- Esempio 1(I) - Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio contenente un giudizio senza modifica quando il revisore ha concluso che l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è appropriato ma esiste un'incertezza significativa e che l'informativa nel bilancio è adeguata - International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP
- Esempio 2(I) - Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio contenente la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio a causa dell'esistenza di molteplici incertezze significative che possono far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale – International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP
- Esempio 3(I) – Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio che contiene un giudizio con rilievi quando il revisore ha concluso che l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è appropriato ma esiste un'incertezza significativa non adeguatamente descritta nelle note al bilancio; la carenza di informativa è significativa ma non pervasiva – International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP
- Esempio 4(I) – Relazione di revisione sul bilancio consolidato che contiene un giudizio negativo quando il revisore ha concluso che l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è appropriato ma esiste un'incertezza significativa non adeguatamente descritta nelle note al bilancio; la carenza di informativa è significativa e pervasiva – Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società diversa da EIP
- Esempio 5(I) – Relazione di revisione sul bilancio consolidato che contiene un giudizio negativo quando il revisore ha concluso che l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è inappropriato – International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP
- Esempio 6(I) - Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio che contiene la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio a causa del rifiuto degli amministratori di effettuare o estendere la propria valutazione in merito alla capacità dell'impresa di operare come un'entità in funzionamento - Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società diversa da EIP

Esempio 1(I) - Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio contenente un giudizio senza modifica quando il revisore ha concluso che l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è appropriato ma esiste un'incertezza significativa e che l'informativa nel bilancio è adeguata - International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio d'esercizio redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Ente di Interesse Pubblico.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.¹⁶
- Non si tratta di una revisione contabile di gruppo; pertanto non si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
- Il bilancio d'esercizio è redatto dagli amministratori della società in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e a ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Il revisore è giunto alla conclusione che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, è appropriato esprimere un giudizio senza modifica.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell'ordinamento italiano.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che esiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570; l'informativa in bilancio in merito a tale incertezza è adeguata.
- Gli aspetti chiave della revisione sono stati comunicati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.
- Le informazioni previste dall'art. 10, comma 2, lettere a), b), e), f), e g), del Regolamento (UE) 537/2014 sono collocate nella sezione "Relazione sulla revisione contabile del bilancio consolidato" in uno specifico paragrafo dal titolo "Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014".
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio consolidato, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento (giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 e, ove applicabile, dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98).

¹⁶ Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 E 10 DEL REGOLAMENTO (UE) N. 537/2014 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

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 dalla situazione patrimoniale-finanziaria al [gg][mm][aa][, dal conto economico], dal conto economico complessivo, dal prospetto delle variazioni del patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalle note al bilancio che includono anche la sintesi dei più significativi principi contabili applicati.

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 agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e ai (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)].

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.

Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale

[Richiamo][Richiamiamo] l'attenzione sulla Nota XX del bilancio, in cui si indica che la Società ha chiuso l'esercizio al [gg][mm][aa] con una perdita d'esercizio di €ZZZ e a tale data le passività correnti della Società superavano le attività totali di €YYY. Come descritto in tale Nota, tale circostanza, oltre agli altri aspetti esposti nella medesima Nota, indicano l'esistenza di un'incertezza significativa che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Il nostro giudizio non è espresso con rilievi con riferimento a tale aspetto.

[Si rammenta che quanto indicato nel precedente paragrafo dovrà essere integrato, se del caso, con quanto previsto dal paragrafo 13(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 in conformità al paragrafo 15(I) del medesimo principio.]

Aspetti chiave della revisione contabile

Gli aspetti chiave della revisione contabile sono quegli aspetti che, secondo il [mio][nostro] giudizio professionale, sono stati maggiormente significativi nell'ambito della revisione contabile del bilancio dell'esercizio in esame. Tali aspetti sono stati da [me][noi] affrontati nell'ambito della revisione contabile e nella formazione del [mio][nostro] giudizio sul bilancio d'esercizio nel suo complesso; pertanto su tali aspetti non [esprimo][esprimiamo] un giudizio separato.

Oltre a quanto descritto nella sezione *Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale*, [ho][abbiamo] identificato gli aspetti di seguito descritti come aspetti chiave della revisione da comunicare nella presente relazione.

[Descrizione di ciascuno degli aspetti chiave della revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.]

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 agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e ai (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)] 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.

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.

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 degli utilizzatori prese sulla base del bilancio d'esercizio.

[Il paragrafo 40 b) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato possono essere collocate in un'appendice alla relazione di revisione.]

Nell'ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), [ho esercitato][abbiamo esercitato] il giudizio professionale e [ho mantenuto][abbiamo mantenuto] lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile. Inoltre:

- [ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della Società;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;

- [sono giunto][siamo giunti] ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, [sono tenuto][siamo tenuti] a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del [mio][nostro] giudizio. Le [mie][nostre] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società cessi di operare come un'entità in funzionamento;
- [ho valutato][abbiamo valutato] la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio d'esercizio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio d'esercizio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

[Ho comunicato][Abbiamo comunicato] ai responsabili delle attività di governance, identificati ad un livello appropriato come richiesto dagli ISA Italia, tra gli altri aspetti, la portata e la tempistica pianificate per la revisione contabile e i risultati significativi emersi, incluse le eventuali carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile.

[Ho fornito][Abbiamo fornito] ai responsabili delle attività di governance anche una dichiarazione sul fatto che [ho][abbiamo] rispettato le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano e [ho comunicato][abbiamo comunicato] loro ogni situazione che possa ragionevolmente avere un effetto sulla [mia][nostra] indipendenza e, ove applicabile, le relative misure di salvaguardia.

Tra gli aspetti comunicati ai responsabili delle attività di governance, [ho identificato][abbiamo identificato] quelli che sono stati più rilevanti nell'ambito della revisione contabile del bilancio dell'esercizio in esame, che hanno costituito quindi gli aspetti chiave della revisione. [Ho descritto][Abbiamo descritto] tali aspetti nella relazione di revisione.

Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014

L'assemblea degli azionisti della ABC S.p.A. [mi][ci] ha conferito in data [gg][mm][aa] l'incarico di revisione legale del bilancio d'esercizio [e consolidato] della Società per gli esercizi dal [gg][mm][aa] al [gg][mm][aa+8].

[Dichiaro][Dichiariamo] che non sono stati prestati servizi diversi dalla revisione contabile vietati ai sensi dell'art. 5, par. 1, del Regolamento (UE) 537/2014 e che [sono rimasto indipendente] [siamo rimasti indipendenti] rispetto alla Società nell'esecuzione della revisione legale.

[Nel seguito sono indicati i servizi, in aggiunta alla revisione contabile, che [ho][abbiamo] prestato alla Società [o alle sue controllate], che non sono stati oggetto di informativa nella relazione sulla gestione o nel bilancio.]

[Confermo][Confermiamo] che il giudizio sul bilancio d'esercizio espresso nella presente relazione è in linea con quanto indicato nella relazione aggiuntiva destinata al collegio sindacale, nella sua funzione di comitato per il controllo interno e la revisione legale, predisposta ai sensi dell'art. 11 del citato Regolamento.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 [e dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98]

[inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome, Cognome e Firma del revisore

Sede del revisore

Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico

Denominazione della società di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico

Data]

Esempio 2(I) - Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio contenente la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio a causa dell'esistenza di molteplici incertezze significative che possono far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale – International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio d'esercizio redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Ente di Interesse Pubblico.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.¹⁷
- Non si tratta di una revisione contabile di gruppo; pertanto non si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
- Il bilancio d'esercizio è redatto dagli amministratori della società in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e a ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Presenza di molteplici significative incertezze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Il revisore è giunto alla conclusione che, pur avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su ciascuna singola incertezza, non è possibile formarsi un giudizio a causa della potenziale interazione delle incertezze significative e del loro possibile effetto cumulato.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell'ordinamento italiano.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che esiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570; l'informativa in bilancio in merito a tale incertezza è adeguata.
- Gli aspetti chiave della revisione sono stati comunicati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.
- Le informazioni previste dall'art. 10, comma 2, lettere a), b), e), f), e g), del Regolamento (UE) 537/2014 sono collocate nella sezione "Relazione sulla revisione contabile del bilancio consolidato" in uno specifico paragrafo dal titolo "Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014".
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio consolidato, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento (giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 e, ove applicabile, dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98).

¹⁷ Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 E 10 DEL REGOLAMENTO (UE) N. 537/2014 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Società ABC S.p.A. (la Società), costituito dalla situazione patrimoniale-finanziaria al [gg][mm][aa][, dal conto economico], dal conto economico complessivo, dal prospetto delle variazioni del patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalle note al bilancio che includono anche la sintesi dei più significativi principi contabili applicati.

Non [esprimo][esprimiamo] un giudizio sul bilancio d'esercizio della Società a causa degli effetti connessi alle incertezze descritte nella sezione *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio* della presente relazione.

Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

[Richiamo esplicito di quanto indicato dagli amministratori in merito alle significative incertezze ed alla sussistenza di significativi dubbi sulla continuità aziendale. Concludere con la seguente formulazione:

Quanto sopra descritto evidenzia che il presupposto della continuità aziendale è soggetto a molteplici significative incertezze con potenziali interazioni e possibili effetti cumulati sul bilancio.]

[Si rammenta che quanto indicato nel precedente paragrafo dovrà essere integrato, se del caso, con quanto previsto dal paragrafo 29(1) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.]

[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. Tuttavia, a causa degli aspetti descritti nella sezione *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio* della presente relazione non [sono stato][siamo stati] in grado in grado di [formarmi][formarci] un giudizio sul bilancio d'esercizio della Società.

Aspetti chiave della revisione contabile

Gli aspetti chiave della revisione contabile sono quegli aspetti che, secondo il [mio][nostro] giudizio professionale, sono stati maggiormente significativi nell'ambito della revisione contabile del bilancio dell'esercizio in esame. Tali aspetti sono stati da [me][noi] affrontati nell'ambito della revisione contabile e nella formazione del [mio][nostro] giudizio sul bilancio d'esercizio nel suo complesso; pertanto su tali aspetti non [esprimo][esprimiamo] un giudizio separato.

Oltre a quanto descritto nella sezione *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio*, [ho][abbiamo] identificato gli aspetti di seguito descritti come aspetti chiave della revisione da comunicare nella presente relazione.

[Descrizione di ciascuno degli aspetti chiave della revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.]

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 agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e ai (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)] 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.

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.

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 degli utilizzatori prese sulla base del bilancio d'esercizio.

[Il paragrafo 40 b) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato possono essere collocate in un'appendice alla relazione di revisione.]

Nell'ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), [ho esercitato][abbiamo esercitato] il giudizio professionale e [ho mantenuto][abbiamo mantenuto] lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile. Inoltre:

- [ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della Società;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- [sono giunto][siamo giunti] ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, [sono tenuto][siamo tenuti] a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del [mio][nostro] giudizio. Le [mie][nostre] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società cessi di operare come un'entità in funzionamento;

- [ho valutato][abbiamo valutato] la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio d'esercizio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio d'esercizio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

[Ho comunicato][Abbiamo comunicato] ai responsabili delle attività di governance, identificati ad un livello appropriato come richiesto dagli ISA Italia, tra gli altri aspetti, la portata e la tempistica pianificate per la revisione contabile e i risultati significativi emersi, incluse le eventuali carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile.

[Ho fornito][Abbiamo fornito] ai responsabili delle attività di governance anche una dichiarazione sul fatto che [ho][abbiamo] rispettato le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano e [ho comunicato][abbiamo comunicato] loro ogni situazione che possa ragionevolmente avere un effetto sulla [mia][nostra] indipendenza e, ove applicabile, le relative misure di salvaguardia.

Tra gli aspetti comunicati ai responsabili delle attività di governance, [ho identificato][abbiamo identificato] quelli che sono stati più rilevanti nell'ambito della revisione contabile del bilancio dell'esercizio in esame, che hanno costituito quindi gli aspetti chiave della revisione. [Ho descritto][Abbiamo descritto] tali aspetti nella relazione di revisione.

Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014

L'assemblea degli azionisti della ABC S.p.A. [mi][ci] ha conferito in data [gg][mm][aa] l'incarico di revisione legale del bilancio d'esercizio [e consolidato] della Società per gli esercizi dal [gg][mm][aa] al [gg][mm][aa+8].

[Dichiaro][Dichiariamo] che non sono stati prestati servizi diversi dalla revisione contabile vietati ai sensi dell'art. 5, par. 1, del Regolamento (UE) 537/2014 e che [sono rimasto indipendente] [siamo rimasti indipendenti] rispetto alla Società nell'esecuzione della revisione legale.

[Nel seguito sono indicati i servizi, in aggiunta alla revisione contabile, che [ho][abbiamo] prestato alla Società [o alle sue controllate], che non sono stati oggetto di informativa nella relazione sulla gestione o nel bilancio.]

[Confermo][Confermiamo] che il giudizio sul bilancio d'esercizio espresso nella presente relazione è in linea con quanto indicato nella relazione aggiuntiva destinata al collegio sindacale, nella sua funzione di comitato per il controllo interno e la revisione legale, predisposta ai sensi dell'art. 11 del citato Regolamento.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 [e dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98]

[inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome, Cognome e Firma del revisore
Sede del revisore
Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico
Denominazione della società di revisione
Sede del revisore responsabile dell'incarico
Data]

Esempio 3(I) – Relazione di revisione sul bilancio d’esercizio che contiene un giudizio con rilievi quando il revisore ha concluso che l’utilizzo del presupposto della continuità aziendale è appropriato ma esiste un’incertezza significativa non adeguatamente descritta nelle note al bilancio; la carenza di informativa è significativa ma non pervasiva – International Financial Reporting Standards adottati dall’Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio d’esercizio redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Ente di Interesse Pubblico.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d’esercizio mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell’informativa finanziaria.¹⁸
- Non si tratta di una revisione contabile di gruppo; pertanto non si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
- Il bilancio d’esercizio è redatto dagli amministratori della società in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall’Unione Europea e a ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze (quadro normativo sull’informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell’incarico di revisione rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio d’esercizio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell’ordinamento italiano.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che esiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell’impresa di continuare ad operare come un’entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570; l’informativa in bilancio in merito a tale incertezza non è ritenuta adeguata.
- Il revisore giunge alla conclusione che il bilancio d’esercizio è significativamente errato a causa dell’informativa non adeguata seppure gli effetti di tale carenza non siano pervasivi e, pertanto, è appropriato esprimere un giudizio con rilievi.
- Gli aspetti chiave della revisione sono stati comunicati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.
- Le informazioni previste dall’art. 10, comma 2, lettere a), b), e), f), e g), del Regolamento (UE) 537/2014 sono collocate nella sezione “Relazione sulla revisione contabile del bilancio d’esercizio” in uno specifico paragrafo dal titolo “Altre informazioni comunicate ai sensi dell’art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014”.
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio d’esercizio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento (giudizio ai sensi dell’art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 e, ove applicabile, dell’art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98).

¹⁸ Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell’informativa finanziaria nell’ordinamento italiano: a seconda delle circostanze il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 E 10 DEL REGOLAMENTO (UE) N. 537/2014 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio con rilievi

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Società ABC S.p.A. (la Società), costituito dalla situazione patrimoniale-finanziaria al [gg][mm][aa][, dal conto economico], dal conto economico complessivo, dal prospetto delle variazioni del patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalle note al bilancio che includono anche la sintesi dei più significativi principi contabili applicati.

A [mio][nostro] giudizio, ad eccezione di quanto riportato nella sezione *Elementi alla base del giudizio con rilievi* della presente relazione, 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 agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e a (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)].

Elementi alla base del giudizio con rilievi

[Descrizione della situazione specifica dell'impresa indicando la/le circostanza/e per la/le quale/i il revisore ritiene che l'informativa relativa all'esistenza delle incertezze significative sulla continuità aziendale non sia stata fornita in modo adeguato nelle note al bilancio. Si ricorda che il revisore, come indicato nel paragrafo 23 del presente principio, deve affermare nel testo del paragrafo che esiste un'incertezza significativa che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Concludere con la seguente formulazione:

Il bilancio e la relativa informativa non rappresentano in modo adeguato tale[i] circostanza[e].]

[Si rammenta che quanto indicato nel precedente paragrafo dovrà essere integrato, se del caso, con quanto previsto dal paragrafo 13(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 in conformità al paragrafo 15(I) del medesimo principio.]

[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 con rilievi.

Aspetti chiave della revisione contabile

Gli aspetti chiave della revisione contabile sono quegli aspetti che, secondo il [mio][nostro] giudizio professionale, sono stati maggiormente significativi nell'ambito della revisione contabile del bilancio dell'esercizio in esame. Tali aspetti sono stati da [me][noi] affrontati nell'ambito della revisione contabile e nella formazione del [mio][nostro] giudizio sul bilancio d'esercizio nel suo complesso; pertanto su tali aspetti non [esprimo][esprimiamo] un giudizio separato.

Oltre a quanto descritto nella sezione *Elementi alla base del giudizio con rilievi*, [ho][abbiamo] identificato gli aspetti di seguito descritti come aspetti chiave della revisione da comunicare nella presente relazione.

[Descrizione di ciascuno degli aspetti chiave della revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.]

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 agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e ai (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)] 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.

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.

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 degli utilizzatori prese sulla base del bilancio d'esercizio.

[Il paragrafo 40 b) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato possono essere collocate in un'appendice alla relazione di revisione.]

Nell'ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), [ho esercitato][abbiamo esercitato] il giudizio professionale e [ho mantenuto][abbiamo mantenuto] lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile. Inoltre:

- [ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della Società;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- [sono giunto][siamo giunti] ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far

sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, [sono tenuto][siamo tenuti] a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del [mio][nostro] giudizio. Le [mie][nostre] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società cessi di operare come un'entità in funzionamento;

- [ho valutato][abbiamo valutato] la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio d'esercizio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio d'esercizio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

[Ho comunicato][Abbiamo comunicato] ai responsabili delle attività di governance, identificati ad un livello appropriato come richiesto dagli ISA Italia, tra gli altri aspetti, la portata e la tempistica pianificate per la revisione contabile e i risultati significativi emersi, incluse le eventuali carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile.

[Ho fornito][Abbiamo fornito] ai responsabili delle attività di governance anche una dichiarazione sul fatto che [ho][abbiamo] rispettato le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano e [ho comunicato][abbiamo comunicato] loro ogni situazione che possa ragionevolmente avere un effetto sulla [mia][nostra] indipendenza e, ove applicabile, le relative misure di salvaguardia.

Tra gli aspetti comunicati ai responsabili delle attività di governance, [ho identificato][abbiamo identificato] quelli che sono stati più rilevanti nell'ambito della revisione contabile del bilancio dell'esercizio in esame, che hanno costituito quindi gli aspetti chiave della revisione. [Ho descritto][Abbiamo descritto] tali aspetti nella relazione di revisione.

Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014

L'assemblea degli azionisti della ABC S.p.A. [mi][ci] ha conferito in data [gg][mm][aa] l'incarico di revisione legale del bilancio d'esercizio [e consolidato] della Società per gli esercizi dal [gg][mm][aa] al [gg][mm][aa+8].

[Dichiaro][Dichiariamo] che non sono stati prestati servizi diversi dalla revisione contabile vietati ai sensi dell'art. 5, par. 1, del Regolamento (UE) 537/2014 e che [sono rimasto indipendente] [siamo rimasti indipendenti] rispetto alla Società nell'esecuzione della revisione legale.

[Nel seguito sono indicati i servizi, in aggiunta alla revisione contabile, che [ho][abbiamo] prestato alla Società [o alle sue controllate], che non sono stati oggetto di informativa nella relazione sulla gestione o nel bilancio.]

[Confermo][Confermiamo] che il giudizio sul bilancio d'esercizio espresso nella presente relazione è in linea con quanto indicato nella relazione aggiuntiva destinata al collegio sindacale, nella sua funzione di comitato per il controllo interno e la revisione legale, predisposta ai sensi dell'art. 11 del citato Regolamento.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 [e dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98]

[inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome, Cognome e Firma del revisore
Sede del revisore
Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico
Denominazione della società di revisione]

Sede del revisore responsabile dell'incarico
Data]

Esempio 4(I) – Relazione di revisione sul bilancio consolidato che contiene un giudizio negativo quando il revisore ha concluso che l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è appropriato ma esiste un'incertezza significativa non adeguatamente descritta nelle note al bilancio; la carenza di informativa è significativa e pervasiva – Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società diversa da EIP

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio consolidato redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Ente diverso da EIP.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio consolidato mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.¹⁹
- Si tratta di una revisione contabile di un gruppo costituito da una società con imprese controllate; pertanto si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
- Il bilancio consolidato è redatto dagli amministratori della società in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio consolidato presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che esiste un'incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità del Gruppo di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e la Società capogruppo sta considerando l'avvio di procedure concorsuali. Il bilancio omette l'informativa richiesta sull'incertezza significativa. Viene conseguentemente espresso un giudizio negativo in quanto gli effetti di tale omissione sul bilancio sono significativi e pervasivi.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli propri dell'ordinamento giuridico italiano.
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio consolidato, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa italiana (giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10).

¹⁹ Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio consolidato

Giudizio negativo

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile del bilancio consolidato del Gruppo ABC (il Gruppo), 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 che include anche la sintesi dei più significativi principi contabili adottati.

A [mio][nostro] giudizio, a causa della rilevanza di quanto riportato nella sezione *Elementi alla base del giudizio negativo* della presente relazione, il bilancio consolidato non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria del Gruppo 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.

Elementi alla base del giudizio negativo

[Descrizione della situazione specifica dell'impresa indicando la/le circostanza/e per la/le quale/i il revisore ritiene che l'informativa relativa all'esistenza delle incertezze significative sulla continuità aziendale non sia stata fornita in modo adeguato nelle note al bilancio. Si ricorda che il revisore, come indicato nel paragrafo 23 del presente principio, deve affermare nel testo del paragrafo che esiste un'incertezza significativa che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Concludere con la seguente formulazione:

Il bilancio e la relativa informativa non rappresentano in modo adeguato tale[i] circostanza[e].

[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 consolidato della presente relazione. [Sono indipendente][Siamo indipendenti] rispetto alla società ABC S.p.A. 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 negativo.

Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio consolidato

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio consolidato 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.

Gli amministratori sono responsabili per la valutazione della capacità del Gruppo di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, nella redazione del bilancio consolidato, 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 consolidato a meno che abbiano valutato che sussistono le condizioni per la liquidazione della capogruppo ABC S.p.A. 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 del Gruppo.

Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio consolidato

I [miei][nostri] obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio consolidato 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 consolidato.

[Il paragrafo 40 b) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato possono essere collocate in un'appendice alla relazione di revisione.]

Nell'ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), [ho esercitato][abbiamo esercitato] il giudizio professionale e [ho mantenuto][abbiamo mantenuto] lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile. Inoltre:

- [ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio consolidato, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno del Gruppo;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- [sono giunto][siamo giunti] ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità del Gruppo di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, [sono tenuto][siamo tenuti] a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio, ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del [mio][nostro] giudizio. Le [mie][nostre] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che il Gruppo cessi di operare come un'entità in funzionamento;
- [ho valutato][abbiamo valutato] la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio consolidato nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio consolidato rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti e appropriati sulle informazioni finanziarie delle imprese o delle differenti attività economiche svolte all'interno del Gruppo per esprimere un giudizio sul bilancio consolidato. [Sono responsabile][Siamo responsabili] della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico di revisione contabile del Gruppo. [Sono l'unico responsabile][Siamo gli unici responsabili] del giudizio di revisione sul bilancio consolidato.

[Ho comunicato][Abbiamo comunicato] ai responsabili delle attività di governance, identificati ad un livello appropriato come richiesto dagli ISA Italia, tra gli altri aspetti, la portata e la tempistica pianificate per la revisione contabile e i risultati significativi emersi, incluse le eventuali carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10

[inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome, Cognome e Firma del revisore

Sede del revisore

Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico

Denominazione della società di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico

Data]

Esempio 5(I) – Relazione di revisione sul bilancio consolidato che contiene un giudizio negativo quando il revisore ha concluso che l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è inappropriato – International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio consolidato redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Ente di Interesse Pubblico.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio consolidato mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.²⁰
- Si tratta di una revisione contabile di un gruppo costituito da una società con imprese controllate; pertanto si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
- Il bilancio consolidato è redatto dagli amministratori della società in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e a ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio consolidato presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Il bilancio consolidato è significativamente errato a causa dell'utilizzo non appropriato del presupposto della continuità aziendale. L'errore significativo è ritenuto pervasivo e pertanto è appropriato esprimere un giudizio negativo.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell'ordinamento italiano.
- E' applicabile il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701. Tuttavia il revisore non ha identificato aspetti chiave della revisione diversi da quelli descritti nella sezione Elementi alla base del giudizio negativo.
- Le informazioni previste dall'art. 10, comma 2, lettere a), b), e), f) e g), del Regolamento (UE) 537/2014 sono collocate nella sezione "Relazione sulla revisione contabile del bilancio consolidato" in uno specifico paragrafo dal titolo "Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014".
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio consolidato, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento (giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 e, ove applicabile, dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98).

²⁰ Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 E 10 DEL REGOLAMENTO (UE) N. 537/2014 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio consolidato

Giudizio negativo

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile del bilancio consolidato del Gruppo ABC (il Gruppo), costituito dalla situazione patrimoniale-finanziaria al [gg][mm][aa][, dal conto economico], dal conto economico complessivo, dal prospetto delle variazioni del patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalle note al bilancio che includono anche la sintesi dei più significativi principi contabili applicati.

A [mio][nostro] giudizio, a causa della rilevanza di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base del giudizio negativo* della presente relazione, il bilancio consolidato non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria del Gruppo al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e a (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)].

Elementi alla base del giudizio negativo

[Descrizione delle circostanze specifiche dell'impresa e delle motivazioni per cui il revisore ritiene che l'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale non sia appropriato].

[Si rammenta che quanto indicato nel precedente paragrafo dovrà essere integrato, se del caso, con quanto previsto dal paragrafo 13(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 in conformità al paragrafo 15(I) del medesimo principio.]

[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 consolidato della presente relazione. [Sono indipendente][Siamo indipendenti] rispetto alla società ABC S.p.A. (la 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 negativo.

Aspetti chiave della revisione contabile

Ad eccezione di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base del giudizio negativo*, non ci sono altri aspetti chiave della revisione da comunicare nella presente relazione.

Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio consolidato

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio consolidato che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e ai (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)] 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.

Gli amministratori sono responsabili per la valutazione della capacità del Gruppo di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, nella redazione del bilancio consolidato, 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 consolidato a meno che abbiano valutato che sussistono le condizioni per la liquidazione della capogruppo ABC S.p.A. 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 del Gruppo.

Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio consolidato

I [miei][nostri] obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio consolidato 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 consolidato.

[Il paragrafo 40 b) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato possono essere collocate in un'appendice alla relazione di revisione.]

Nell'ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), [ho esercitato][abbiamo esercitato] il giudizio professionale e [ho mantenuto][abbiamo mantenuto] lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile. Inoltre:

- [ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio consolidato, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno del Gruppo;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, l'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità del Gruppo di continuare ad operare come un'entità in funzionamento;
- [ho valutato][abbiamo valutato] la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio consolidato nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio consolidato rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti e appropriati sulle informazioni finanziarie delle imprese o delle differenti attività economiche svolte all'interno del Gruppo per esprimere un giudizio sul bilancio consolidato. [Sono responsabile][Siamo responsabili] della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico di revisione contabile del Gruppo. [Sono l'unico responsabile][Siamo gli unici responsabili] del giudizio di revisione sul bilancio consolidato.

[Ho comunicato][Abbiamo comunicato] ai responsabili delle attività di governance, identificati ad un livello appropriato come richiesto dagli ISA Italia, tra gli altri aspetti, la portata e la tempistica pianificate per la revisione contabile e i risultati significativi emersi, incluse le eventuali carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile.

[Ho fornito][Abbiamo fornito] ai responsabili delle attività di governance anche una dichiarazione sul fatto che [ho][abbiamo] rispettato le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano e [ho comunicato][abbiamo comunicato] loro ogni situazione che possa ragionevolmente avere un effetto sulla [mia][nostra] indipendenza e, ove applicabile, le relative misure di salvaguardia.

Tra gli aspetti comunicati ai responsabili delle attività di governance, [ho identificato][abbiamo identificato] quelli che sono stati più rilevanti nell'ambito della revisione contabile del bilancio consolidato dell'esercizio in esame, che hanno costituito quindi gli aspetti chiave della revisione. [Ho descritto][Abbiamo descritto] tali aspetti nella relazione di revisione.

Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014

L'assemblea degli azionisti della ABC S.p.A. [mi][ci] ha conferito in data [gg][mm][aa] l'incarico di revisione legale del bilancio d'esercizio e consolidato della Società per gli esercizi dal [gg][mm][aa] al [gg][mm][aa+8].

[Dichiaro][Dichiariamo] che non sono stati prestati servizi diversi dalla revisione contabile vietati ai sensi dell'art. 5, par. 1, del Regolamento (UE) 537/2014 e che [sono rimasto indipendente] [siamo rimasti indipendenti] rispetto alla Società nell'esecuzione della revisione legale.

[Nel seguito sono indicati i servizi, in aggiunta alla revisione contabile, che [ho][abbiamo] prestato alla Società [o alle sue controllate], che non sono stati oggetto di informativa nella relazione sulla gestione o nel bilancio.]

[Confermo][Confermiamo] che il giudizio sul bilancio consolidato espresso nella presente relazione è in linea con quanto indicato nella relazione aggiuntiva destinata al collegio sindacale, nella sua funzione di comitato per il controllo interno e la revisione legale, predisposta ai sensi dell'art. 11 del citato Regolamento.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 [e dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98]

[inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome, Cognome e Firma del revisore

Sede del revisore

Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico

Denominazione della società di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico

Data]

Esempio 6(I) - Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio che contiene la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio a causa del rifiuto degli amministratori di effettuare o estendere la propria valutazione in merito alla capacità dell'impresa di operare come un'entità in funzionamento - Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società diversa da EIP

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio d'esercizio redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Società diversa da EIP.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio consolidato mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.²¹
- Il bilancio d'esercizio è redatto dagli amministratori della società in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio consolidato presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Il revisore non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati a causa del rifiuto degli amministratori di effettuare o estendere la propria valutazione della capacità dell'impresa di operare come un'entità in funzionamento e, pertanto, è appropriato dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio.
- E' richiesta una descrizione più limitata nella sezione sulle responsabilità del revisore.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli propri dell'ordinamento giuridico italiano.
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio d'esercizio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa italiana (giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10).

²¹ Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

[Sono stato incaricato][Siamo stati incaricati] di svolgere la revisione contabile del bilancio d'esercizio della 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.

Non [esprimo][esprimiamo] un giudizio sul bilancio d'esercizio della Società. A causa della rilevanza di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio* della presente relazione, non [sono stato][siamo stati] in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio sul bilancio d'esercizio.

Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

[Descrizione delle circostanze specifiche dell'impresa e delle motivazioni per cui il revisore non ha potuto acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'utilizzo del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio a causa del rifiuto degli amministratori di effettuare o estendere la propria valutazione della capacità dell'impresa di operare come un'entità in funzionamento]

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.

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.

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

E' [mia][nostra] la responsabilità di svolgere la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) e di emettere la relazione di revisione. Tuttavia, a causa di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio* nella presente relazione, non [sono stato][siamo stati] in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio sul bilancio d'esercizio.

[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.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10

[inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome, Cognome e Firma del revisore

Sede del revisore

Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico

Denominazione della società di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico

[Data]