

Documento di Ricerca n. 249

LA RELAZIONE DI REVISIONE SUL BILANCIO: LINEE GUIDA PER CASI PARTICOLARI

Il presente Documento di Ricerca aggiorna il Documento di Ricerca n. 215R (Dicembre 2018) a seguito della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale n. 12 del 17 gennaio 2022 della Legge 23 dicembre 2021, n. 238, Legge Europea 2019-2020, che ha apportato alcune modifiche, tra l'altro, all'art. 2435-ter del Codice Civile.

Il Documento di Ricerca n. 215R (Dicembre 2018) è superato.

Scopo del presente Documento di Ricerca è quello di fornire alcuni esempi di relazione relativi a specifici incarichi di revisione contabile del bilancio nonché suggerire modalità di formulazione dei paragrafi "Altri aspetti" e alla sezione "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari", non trattati nella parte "Linee guida ed altro materiale esplicativo" degli ISA Italia. Con specifico riferimento ai suddetti casi, il Documento di Ricerca intende fornire una guida coerente con gli ISA Italia.

Settembre 2022

LA RELAZIONE DI REVISIONE SUL BILANCIO: LINEE GUIDA PER CASI PARTICOLARI

PREMESSA

Il presente Documento di Ricerca aggiorna il Documento di Ricerca n. 215R (Dicembre 2018) a seguito della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale n. 12 del 17 gennaio 2022 della Legge 23 dicembre 2021, n. 238, Legge Europea 2019-2020 (nel seguito “Legge Europea”), che ha apportato alcune modifiche, tra l’altro, all’art. 2435-ter del Codice Civile.

Il Documento di Ricerca n. 215R (Dicembre 2018) è superato.

1. SCOPO DEL DOCUMENTO

I principi di revisione internazionali (ISA Italia) (nel seguito anche “ISA Italia”), adottati con Determina del Ministero dell’Economia e delle Finanze (Ragioneria Generale dello Stato) del 31 luglio 2017^{1, 2}, forniscono la completa trattazione delle modalità di redazione della relazione di revisione legale.

Si deve inoltre tenere conto delle novità introdotte dal D.Lgs. 30 dicembre 2016, n. 254³ in materia di comunicazione di informazioni di carattere non finanziario. Sul punto si richiama anche la Delibera Consob n. 20267 del 19 gennaio 2018 che disciplina, tra l’altro, le modalità e i termini per il controllo da svolgere sulle dichiarazioni di carattere non finanziario.

¹ Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 31 luglio 2017 per l’applicazione, alle società diverse dagli Enti di interesse pubblico, a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 6 agosto 2016 o successivamente e, agli Enti di interesse pubblico, a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 17 giugno 2016 o successivamente, dei principi di revisione ISA Italia n. 260, ISA Italia n. 570, ISA Italia n. 700, ISA Italia n. 705, ISA Italia n. 706 e ISA Italia n. 710, nonché ISA Italia n. 701, elaborati ai sensi dell’articolo 11, comma 2, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 e sulla base della convenzione del 24 settembre 2014 tra Ministero dell’economia e delle finanze e ordini e associazioni professionali, come previsto dall’art. 27, comma 13, del citato decreto legislativo n. 135/2016.

² Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 15 giugno 2017 per l’applicazione, a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 1° luglio 2016 o da date successive, del principio 720B, elaborato ai sensi dell’articolo 11, comma 2, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 e sulla base della convenzione del 24 settembre 2014 tra Ministero dell’economia e delle finanze e ordini e associazioni professionali, come previsto dall’art. 27, comma 13, del decreto legislativo n. 135/2016.

³ Attuazione della direttiva 2014/95/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 22 ottobre 2014 recante modifica alla direttiva 2013/34/UE per quanto riguarda la comunicazione di informazioni di carattere non finanziario e di informazioni sulla diversità da parte di talune imprese e di taluni gruppi di grandi dimensioni.

Il contesto italiano in materia di relazione di revisione ha reso necessario, nel corso degli anni, l'utilizzo di modelli e formulazioni differenti in presenza di circostanze particolari derivanti dalla normativa settoriale sugli obblighi di revisione contabile e dalla prassi professionale nazionale, tuttora ricorrenti dopo l'entrata in vigore degli ISA Italia.

Scopo del presente Documento di Ricerca è quello di fornire alcuni esempi di relazione relativi a specifici incarichi di revisione contabile del bilancio nonché suggerire modalità di formulazione dei paragrafi "Altri aspetti" e alla sezione "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari", non trattati nella parte "Linee guida ed altro materiale esplicativo" degli ISA Italia. Con specifico riferimento ai suddetti casi, il Documento di Ricerca intende fornire una guida coerente con gli ISA Italia.

Il documento evidenzia infine alcune particolarità applicative, ritenute di rilievo, che differenziano l'ISA Italia 701 dal corrispondente principio di revisione internazionale, dovute alle localizzazioni operate in sede di recepimento a livello nazionale del principio di revisione internazionale ISA 701.

2. REVISIONE CONTABILE - CASI PARTICOLARI

2.1 Incarico di revisione volontario

L'incarico di revisione volontario si riferisce ad un incarico di revisione contabile del bilancio conferito alla società di revisione pur in presenza di un incarico di revisione legale *ex art. 2409-bis* del Codice Civile⁴ assegnato ad un altro soggetto, oppure all'incarico di revisione contabile del bilancio conferito su base "volontaria" da parte di una società che, per limiti dimensionali, non è soggetta alla revisione legale (ad esempio: le imprese minori e le S.r.l. in forma di microimprese).

Le linee generali di seguito descritte sono applicabili anche alla revisione volontaria di un bilancio intermedio redatto secondo un "quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione"⁵.

2.1.1 Titolo della relazione di revisione

In considerazione della natura "volontaria" dell'incarico di revisione contabile, la relazione di revisione sarà titolata "Relazione della società di revisione indipendente", senza riportare alcun riferimento normativo.

2.1.2 Responsabilità del revisore

Nel caso di revisione contabile del bilancio a titolo volontario, salvo specifiche pattuizioni contenute nella lettera di incarico, non è richiesta la verifica della regolare

⁴ L'incarico di revisione legale, così come definito ai sensi dell'art. 1, lett. m) del D. Lgs. n. 39 del 27 gennaio 2010, è conferito, nel caso di S.p.A., *ex art. 2409-bis* del Codice Civile, nel caso di S.r.l., *ex. 2477* del Codice Civile e, nel caso del bilancio degli Enti del Terzo Settore, *ex art. 31* del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117. Nelle fattispecie di cui sopra la revisione legale è svolta ai sensi del d.lgs. 39/2010 nel rispetto dei Principi di revisione ISA Italia. Linee guida utili per la formulazione della relazione di revisione per gli Enti del Terzo Settore sono contenute nel Documento di Ricerca Assirevi n. 244.

⁵ ISA (Italia) 700, par. 7.

tenuta della contabilità e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili né l'espressione del giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10: conseguentemente i principi di revisione (SA Italia) 250B *“Le verifiche della regolare tenuta della contabilità”* e (SA Italia) 720B *“Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla relazione sulla gestione e ad alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari”* non sono applicabili. Entrambi i principi sono, infatti, indirizzati al soggetto incaricato della revisione legale.

L'ISA Italia n. 200 par. 20, afferma che *“Il revisore non deve dichiarare, nella relazione di revisione, la conformità ai principi di revisione se non si è attenuto alle regole del presente principio e di tutti gli altri principi pertinenti ai fini della revisione contabile”*.

Per le finalità di questo Documento, si ritiene che tale paragrafo possa essere interpretato nel senso che il revisore deve applicare tutti i principi di revisione necessari per la corretta esecuzione dello specifico incarico di revisione contabile. Peraltro, l'eventuale applicazione del principio SA Italia 720B, se prevista dalla lettera di incarico, risulterà evidente per effetto della presenza della specifica sezione relativa al giudizio espresso secondo le modalità previste dall'art. 14, comma 2, lettera e), del Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 (si veda l'esempio riportato al successivo paragrafo 2.1.4); diversamente, la mancata applicazione del principio SA Italia 250B non può determinare, in assenza di obbligo di legge, alcun effetto sull'incarico di natura *“volontaria”*.

In conclusione non si ritiene, pertanto, necessario modificare il paragrafo della relazione di revisione che descrive la *“responsabilità del revisore”* e che richiama i principi di revisione applicati, la cui formulazione rimarrà invariata (*“Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)”*).

Come già precisato, la relazione di revisione, di norma, non conterrà la sezione sulle altre disposizioni di legge e regolamenti⁶. Si ricorda, inoltre, che ai sensi del principio SA Italia 720B, par. A1 *“In assenza della relazione sulla gestione il presente principio non risulta applicabile”*. Pertanto, in accordo con il par. 44 dell'ISA Italia 700, il sottotitolo *“Relazione sulla revisione contabile”* sarà omissivo.

2.1.3 Altri aspetti

Al fine di chiarire in modo esplicito ai lettori della relazione di revisione la natura dell'incarico, il paragrafo *Altri aspetti* della relazione di revisione conterrà il seguente richiamo, da adattare alle specifiche circostanze:

“Altri aspetti

La presente relazione non è emessa ai sensi di legge, stante il fatto che, nell'esercizio chiuso al [gg][mm][aa], la revisione legale *ex art. 2409-bis [nel caso di S.r.l. - ex. art. 2477]* del Codice Civile è stata svolta da altro soggetto, diverso dalla scrivente società di revisione [In alternativa: *La presente relazione non è emessa ai sensi di legge, stante il fatto che la (ragione sociale), nell'esercizio chiuso al [gg][mm][aa], non era obbligata alla revisione legale ex. art. 2477 del Codice Civile”*].

Il paragrafo *Altri aspetti* non viene inserito nel caso di relazione volontaria di un bilancio intermedio in assenza di richieste di legge.

⁶ Salvo diverso accordo, il revisore non esprime il giudizio di coerenza e di conformità ai sensi del principio SA Italia 720B.

2.1.4 Altre relazioni

Nel caso di eventuale applicazione del principio di revisione SA Italia 720B, se prevista dalla lettera di incarico, non si dovrà inserire la sezione *Relazioni su altre disposizioni di legge e regolamentari* ma una sezione *Altre relazioni* che comprenderà il paragrafo relativo al giudizio con la seguente formulazione:

“Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, sulla sua conformità alle norme di legge e dichiarazione su eventuali errori significativi

Gli amministratori della ABC sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della ABC al [gg][mm][aa], inclusa la sua coerenza con il relativo bilancio d’esercizio e la sua conformità alle norme di legge.

Abbiamo svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d’esercizio della ABC al [gg][mm][aa] e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A nostro giudizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d’esercizio della ABC al [gg][mm][aa] ed è redatta in conformità alle norme di legge.

Con riferimento alla dichiarazione su eventuali errori significativi, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell’impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell’attività di revisione, non abbiamo nulla da riportare.”

L’Allegato 1 al presente Documento di Ricerca riporta l’esempio di relazione utilizzabile nel caso di incarico volontario di revisione contabile.

2.2 Relazione di revisione per le micro imprese

La definizione di micro imprese è contenuta nell’art. 2435-ter del Codice Civile⁷, come modificato dalla Legge Europea⁸.

⁷ Il 2435-ter attualmente prevede che:

Sono considerate micro-imprese le società di cui all'articolo 2435 bis che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

- 1) *totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 175.000 euro;*
- 2) *ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro;*
- 3) *dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.*

Fatte salve le norme del presente articolo, gli schemi di bilancio e i criteri di valutazione delle micro-imprese sono determinati secondo quanto disposto dall'articolo 2435 bis. Le micro-imprese sono esonerate dalla redazione:

- 1) *del rendiconto finanziario;*
- 2) *della nota integrativa quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 9) e 16);*
- 3) *della relazione sulla gestione: quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni richieste dai numeri 3) e 4) dell'articolo 2428.*

Non sono applicabili le disposizioni di cui al quinto comma dell'articolo 2423 e al numero 11-bis del primo comma dell'articolo 2426.

Le società che si avvalgono delle esenzioni previste del presente articolo devono redigere il bilancio, a seconda dei casi, in forma abbreviata o in forma ordinaria quando per il secondo esercizio consecutivo abbiano superato due dei limiti indicati nel primo comma.

Agli enti di investimento e alle imprese di partecipazione finanziaria non si applicano le disposizioni previste dal presente articolo, dal sesto comma dell'articolo 2435 bis e dal secondo comma dell'articolo 2435 bis con riferimento alla facoltà di comprendere la voce D dell'attivo nella voce CII e la voce E del passivo nella voce D.

⁸ Gli artt. 2435-bis, comma 6 e 2435-ter, comma 2, n. 3) cod. civ prevedono che (i) i soggetti tenuti alla redazione del bilancio in forma abbreviata e (ii) le micro imprese siano esonerati dalla redazione della relazione sulla gestione qualora forniscano le informazioni di cui all’art. 2428 nn. 3) e 4), rispettivamente, nella nota integrativa (i primi) e in calce allo stato patrimoniale (le seconde). Qualora le società di cui ai punti (i) e (ii) che precedono si avvalgano del menzionato esonero alla predisposizione della relazione sulla gestione, il revisore non è tenuto ad esprimersi circa la coerenza e conformità della relazione sulla gestione col bilancio.

Le micro imprese, diverse dagli “enti di investimento” e dalle “società di partecipazione finanziaria” (nel seguito, “EIPF”), sono esonerate dalla presentazione della nota integrativa e non devono applicare le disposizioni di cui al comma 5 dell’art. 2423 del Codice Civile in materia di possibili deroghe ai criteri contabili. Poiché l’art. 14 del D.lgs. 39/2010 chiede al revisore l’espressione di un giudizio sulla “rappresentazione veritiera e corretta” e il principio di revisione internazionale (ISA Italia) 200 permette l’espressione del giudizio di “rappresentazione veritiera e corretta” solo in presenza di un quadro normativo sull’informazione finanziaria che preveda l’obbligo di informativa aggiuntiva ovvero di “deroga” dai criteri contabili qualora necessario per soddisfare la rappresentazione veritiera e corretta, ne consegue un disallineamento fra la norma e i principi di revisione di riferimento. Con riferimento all’informativa di bilancio, si osserva che l’esonero dalla redazione della nota integrativa potrebbe non essere appropriato nelle situazioni in cui gli amministratori fossero chiamati ad esplicitare le valutazioni sul tema della continuità aziendale e nel caso in cui fosse necessario fornire informativa per illustrare la presenza di passività potenziali. In questi casi si ritiene che la micro impresa debba presentare l’informativa necessaria, eventualmente inserendo note in calce ai prospetti di bilancio ai fini della rappresentazione veritiera e corretta. Quanto all’aspetto della “deroga” ai criteri contabili, si può presumere che essa sia applicabile in casi rari ma, qualora necessaria, la micro impresa potrà ovviare al divieto imposto dalla norma predisponendo il bilancio in forma abbreviata.

Per espressa previsione dell’art. 2435-ter, comma 5, del Codice Civile agli EIPF non si applicano gli esoneri previsti dal sesto e dal secondo comma dell’articolo 2435 bis Codice Civile. Tali enti sono pertanto tenuti alla predisposizione della relazione sulla gestione e, di conseguenza, sarà anche richiesta al revisore l’espressione del giudizio di coerenza di cui all’art. 14, comma 2, lett. e) del D. Lgs. 39/2010.

L’Allegato 2 al presente Documento di Ricerca riporta l’esempio di relazione utilizzabile nel caso di incarico di revisione legale conferito da una micro impresa diversa da un EIPF.

2.3 Bilanci di liquidazione

Nei casi in cui l’oggetto della revisione sia rappresentato dal bilancio di liquidazione intermedio o finale, la relazione di revisione dovrà essere modificata per richiamare lo specifico quadro normativo sull’informativa finanziaria individuato dal liquidatore.

2.3.1 Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio

Il paragrafo *Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio* dovrà, già nel titolo, fare riferimento al liquidatore e sarà modificato come segue:

“Responsabilità del liquidatore e del collegio sindacale per il bilancio [intermedio][finale] di liquidazione

Il liquidatore è responsabile per la redazione del bilancio [intermedio][finale] di liquidazione 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)]] [alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione] e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dallo stesso ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

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

2.3.2 Giudizio del revisore

Con riferimento al primo bilancio intermedio di liquidazione, il conto economico dello stesso, secondo le indicazioni dell'OIC 5, dovrà essere suddiviso in tre parti: la prima relativa alla gestione degli amministratori dall'inizio dell'esercizio fino alla data di inizio della gestione liquidatoria, la seconda corrispondente al successivo periodo di gestione dei liquidatori e fino al termine dell'esercizio e la terza con il totale dei valori delle prime due parti.

I dati di conto economico relativi alle diverse gestioni dovranno essere sottoposti a revisione nell'estensione necessaria ad esprimere un giudizio sul bilancio intermedio di liquidazione nel suo complesso.

Eventuali limitazioni alle procedure imposte dalle circostanze, dagli amministratori o dal liquidatore, saranno valutate ai fini dell'espressione del giudizio.

2.3.3 Richiamo di informativa

Al fine di richiamare in modo esplicito ai lettori della relazione di revisione la situazione di incertezza connaturata allo stato di liquidazione della società che può riflettersi sui valori di realizzo delle attività e sulla capacità di estinzione delle passività, la relazione di revisione sul bilancio intermedio di liquidazione sarà predisposta tenendo in considerazione il principio ISA (Italia) 706⁹ e conterrà il seguente paragrafo, da adattare alle specifiche circostanze:

"Richiamo d'informativa

Richiamiamo l'attenzione sulla nota X, contenuta nelle note al bilancio che illustrano i criteri adottati nella redazione del bilancio intermedio di liquidazione, che indica che per effetto dello stato di liquidazione è venuto meno il presupposto della continuità aziendale su cui si basano alcuni principi di redazione dello stesso ed esistono obiettive incertezze in relazione alla realizzazione dell'attivo, all'insorgenza di eventuali altri oneri di liquidazione ed al verificarsi di eventuali sopravvenienze. Il nostro giudizio non è espresso con rilievi in relazione a tale aspetto."

Nel caso di bilancio finale di liquidazione il paragrafo potrà essere il seguente:

"Richiamo d'informativa

Richiamiamo l'attenzione sulla nota X contenuta nelle note al bilancio che indica che per effetto dello stato di liquidazione è venuto meno il presupposto della continuità aziendale su cui si basano alcuni principi di redazione dello stesso e che illustra i criteri adottati nella redazione del bilancio finale di liquidazione. Il nostro giudizio non è espresso con rilievi in relazione a tale aspetto."

⁹ ISA (Italia) 706, par. 8: "Qualora il revisore consideri necessario richiamare l'attenzione degli utilizzatori su un aspetto presentato o oggetto di informativa nel bilancio che, secondo il suo giudizio professionale, riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori, egli deve inserire nella relazione di revisione un richiamo d'informativa, a condizione che:

- egli non sia tenuto a esprimere un giudizio con modifica in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 a causa di tale aspetto;
- l'aspetto non sia stato identificato come un aspetto chiave della revisione da comunicare nella relazione di revisione quando si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.

In allegato si riportano i modelli di relazione utilizzabili, rispettivamente, nel caso di incarico di revisione legale del bilancio intermedio e finale di società in liquidazione. Gli Allegati 3 e 4 fanno riferimento al caso di EIP mentre gli allegati 5 e 6 al caso di società diversa da EIP.

2.4 Presupposto della continuità aziendale

2.4.1 Società posta in liquidazione dopo la data di chiusura del bilancio

Nel caso in cui la liquidazione della società venga deliberata dopo la data di chiusura dell'esercizio cui il bilancio fa riferimento, con la conseguente nomina dei liquidatori, questi saranno responsabili della predisposizione del bilancio dell'esercizio di riferimento.

Il paragrafo *Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio* dovrà, già nel titolo, fare riferimento ai liquidatori e sarà modificato come segue:

“Responsabilità dei liquidatori e del collegio sindacale per il bilancio d'esercizio

I liquidatori 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.

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

Nel paragrafo *Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio d'esercizio* verrà eliminato il punto relativo alla valutazione dell'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale.

La relazione di revisione conterrà un richiamo all'informativa di bilancio necessaria per indicare che la Società è stata messa in liquidazione e contestualmente sono stati nominati i liquidatori nonché i criteri adottati dagli stessi nella valutazione delle voci di bilancio.

L'Allegato 7 presenta l'esempio di relazione relativo al caso di società diversa da EIP. Questo esempio può essere utilizzato, con gli opportuni adattamenti, anche nelle situazioni in cui gli amministratori accertano, ai sensi dell'articolo 2485 del codice civile, una delle cause di scioglimento di cui all'articolo 2484 del codice civile e, conseguentemente, redigono il bilancio d'esercizio senza la prospettiva della continuazione dell'attività¹⁰.

¹⁰ Cfr. OIC 11, par. 24.

2.4.2 Mancanza di ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, stato di liquidazione non ancora dichiarato

Nelle circostanze in cui gli amministratori abbiano valutato in chiave prospettica che non vi sono ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, ma non si siano ancora accertate ai sensi dell'art. 2485 del codice civile le cause di scioglimento di cui all'art. 2484 del codice civile¹¹, gli amministratori sono tenuti ad effettuare le valutazioni delle voci di bilancio tenendo conto del limitato orizzonte temporale residuo ed a fornire le relative conclusioni nella nota integrativa precisando, altresì, le scelte adottate nella selezione dei principi contabili ritenuti appropriati nelle circostanze.

In questo caso, la formulazione del paragrafo della relazione di revisione che descrive la *"Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio"* rimarrà invariata.

Nel paragrafo *"Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio d'esercizio"* il punto relativo alla valutazione dell'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale verrà modificato come segue:

"abbiamo valutato le conclusioni degli Amministratori relative all'utilizzo del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio."

La relazione di revisione conterrà un richiamo all'informativa di bilancio necessaria per descrivere *le specifiche circostanze che hanno indotto gli amministratori a modificare i criteri di valutazione delle voci di bilancio tenuto conto della mancanza di ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività.*

Si ritiene che l'impostazione proposta sia applicabile anche nel caso in cui la società predisponesse il bilancio d'esercizio in conformità ai principi contabili internazionali IFRS.

L'Allegato 8 presenta l'esempio di relazione relativo al caso di società diversa da EIP.

2.5 La relazione di revisione delle società cooperative

2.5.1 Premessa

Come noto, le società cooperative sono sottoposte:

- (i) in conformità a quanto previsto dall'art. 2409-bis cod. civ.¹² e dall'art. 2477 cod. civ.¹³, all'attività di revisione legale svolta ai sensi del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 (*"audit"*);
- (ii) alla vigilanza cooperativa, prevista dalla Legge n. 59 del 31 gennaio 1992 (così come modificata ed integrata dal D.Lgs. 2 agosto 2002, n. 220), che si esplica nelle attività di:
 - a) revisione cooperativa ed ispezioni straordinarie;
 - b) al ricorrere di determinate condizioni¹⁴, certificazione annuale del bilancio.

¹¹ Cfr. OIC 11, par. 23.

¹² Per le cooperative costituite in forma di S.p.A..

¹³ Per le cooperative costituite in forma di S.r.l..

¹⁴ Ai sensi dell'art. 11 D.Lgs. 220/2002, sono sottoposti alla certificazione del bilancio *"gli enti cooperativi ed i loro consorzi, con un valore della produzione superiore a 60.000.000 di euro o con riserve indivisibili superiori a 4.000.000 di euro o con prestiti o conferimenti di soci finanziatori superiori a 2.000.000 di euro"*.

2.5.2 Il quadro normativo

La certificazione del bilancio delle società cooperative viene svolta da società di revisione in possesso dei requisiti di cui all'articolo 15 Legge 59/1992, che abbiano sottoscritto con le associazioni nazionali di rappresentanza cui la cooperativa aderisce una convenzione strutturata secondo lo schema previsto dal Decreto del Ministero dello Sviluppo Economico in data 16 novembre 2006 ("Decreto Ministeriale").

Lo schema di convenzione allegato al Decreto Ministeriale ("Schema di Convenzione") chiarisce la portata e le finalità della certificazione.

In particolare, l'art. 1 dello Schema di Convenzione prevede che la società di revisione *"attuerà i suoi interventi presso le cooperative allo scopo di emettere un giudizio sulla correttezza del bilancio e delle sue note illustrative e sulla rispondenza a corretti principi contabili"*.

L'art. 2 dello Schema di Convenzione chiarisce inoltre che *"la relazione di revisione deve essere redatta secondo quanto previsto dai principi di revisione emessi dagli ordini professionali, integrati dalle comunicazioni della Commissione nazionale per le società e la borsa (CONSOB) inerenti la revisione contabile"*.

La relazione deve altresì indicare:

- a) *se sono state di fatto osservate le disposizioni di legge e di statuto in materia di cooperazione;*
- b) *se sono state rispettate in particolare le disposizioni di legge e di statuto relative agli articoli 4, 5, 7, 8, 9 e 11 della legge n. 59/1992;*
- c) *l'avvenuta verifica di quanto dichiarato dagli amministratori ai sensi dell'art. 2513 del codice civile"*.

Sovente, nella prassi, la revisione legale e la certificazione del bilancio, in considerazione degli elementi di affinità che caratterizzano dette attività, nonché per ragioni di economicità ed efficienza, vengono entrambe attribuite dalle cooperative alla medesima società di revisione.

In tale ipotesi, la società di revisione emette generalmente un'unica relazione che contiene, non solo l'*audit opinion* prevista dall'art. 14 D.Lgs. 39/2010, ma anche le indicazioni richieste dal Decreto Ministeriale in merito (i) al rispetto da parte della cooperativa delle disposizioni di legge e di statuto in materia di cooperazione e, in particolare, di quelle contenute negli articoli 4, 5, 7, 8, 9 e 11 della Legge n. 59 del 31 gennaio 1992, ove applicabili, (ii) all'avvenuta verifica di quanto dichiarato dagli amministratori della cooperativa ai sensi dell'articolo 2513 del Codice Civile.

Considerato che gli amministratori sono responsabili *in primis* del rispetto delle disposizioni sopra richiamate, il revisore deve indicare nella sua relazione l'avvenuta verifica del rispetto delle disposizioni stesse, a seguito delle attività svolte sulla base delle evidenze probative fornite a tal fine dagli stessi amministratori e alla luce delle informazioni illustrate, ove appropriato, nella nota integrativa ovvero nella relazione sulla gestione che accompagna il bilancio.



2.5.3 La relazione di revisione

Le modalità di redazione della relazione di revisione sono, come noto, contenute nei principi di revisione ISA Italia 700 e seguenti.

Alla luce delle recenti modifiche che hanno riguardato le modalità di “reporting”, l’esito delle verifiche svolte dal revisore ai fini della certificazione, con particolare riferimento al rispetto delle disposizioni di legge e di statuto sopra richiamate, è inserito in uno specifico paragrafo intitolato “Adempimenti in merito al rispetto delle disposizioni di legge e di statuto in materia di cooperazione”.

In conformità a quanto previsto dall’ISA Italia 700, par. 42, tale paragrafo sarà posizionato in una sezione separata della relazione di revisione, intitolata “Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari”.

Date le finalità della norma, l’inserimento del paragrafo in questione non è richiesto nella formulazione della relazione di revisione sul bilancio consolidato delle società cooperative (capogruppo).

L’Allegato 9 riporta l’esempio di relazione utilizzabile nel caso di incarico di revisione del bilancio d’esercizio di società cooperative ai sensi dell’art. 14 del D.Lgs. 27.1.2010, n. 39 e dell’art. 15 della Legge 31 gennaio 1992, n. 59.

L’Allegato 10 riporta l’esempio di relazione utilizzabile nel caso di incarico ai sensi del solo art. 15 della Legge 31 gennaio 1992, n. 59.

3. ESEMPI NON PRESENTI NELLE LINEE GUIDA ED ALTRO MATERIALE APPLICATIVO DEGLI ISA ITALIA

3.1 Paragrafo Altri Aspetti – ISA Italia 706

È opportuno innanzitutto precisare che, come previsto dal par. 7.b del principio di revisione internazionale (ISA Italia) 706 il revisore inserisce nella relazione di revisione un paragrafo relativo ad Altri aspetti per precisare un aspetto diverso da quelli presentati o oggetto di informativa nel bilancio che, secondo il giudizio professionale del revisore, è rilevante ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione¹⁵.

3.1.1 Direzione e coordinamento

Nei casi in cui il bilancio della società che esercita direzione e coordinamento non sia stato sottoposto a revisione o sia stato sottoposto a revisione da parte di altri revisori, la relazione di revisione conterrà nel paragrafo *Altri aspetti* il seguente richiamo:

¹⁵ ISA (Italia) 706, par. A16: “...Laddove sia pertinente a tutte le responsabilità del revisore ovvero ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della relazione di revisione, il paragrafo relativo ad altri aspetti può essere inserito in una sezione separata collocata dopo la relazione sulla revisione contabile del bilancio e dopo la relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari”.

“Altri aspetti”¹⁶

La Società, come richiesto dalla legge, ha inserito nelle note illustrative [in nota integrativa] i dati essenziali dell'ultimo bilancio della società che esercita su di essa l'attività di direzione e coordinamento. Il giudizio sul bilancio di (ragione sociale) non si estende a tali dati.”

3.2 Paragrafi relativi ad altri aspetti - ISA Italia 710: Informazioni comparative: casi particolari

3.2.1 Bilancio del periodo amministrativo precedente non oggetto di revisione contabile

Il par. 14 del principio internazionale (ISA Italia) 710 prevede che *“qualora il bilancio relativo al periodo amministrativo precedente non sia stato oggetto di revisione contabile, il revisore, in un paragrafo della relazione di revisione relativo ad altri aspetti, deve dichiarare che i dati corrispondenti non sono stati sottoposti a revisione contabile”*.

Il paragrafo può essere impostato come segue:

“Altri aspetti

Il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC [S.p.A.][S.r.l.] [del Gruppo ABC] per l'esercizio chiuso al [gg][mm][aa-1] non è stato sottoposto a revisione contabile.”

3.2.2 Giudizio con modifica espresso sul bilancio del precedente esercizio da altro revisore

Qualora il bilancio relativo al periodo amministrativo precedente sia stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore e detto revisore abbia emesso un giudizio con modifica, il revisore, in un paragrafo della relazione di revisione relativo ad altri aspetti, coerentemente con il par. 13 del principio internazionale (ISA Italia) 710 deve riportare le motivazioni che hanno condotto il precedente revisore ad emettere il giudizio con modifica e la data di tale relazione.

Qualora ricorra la situazione precedentemente descritta, il paragrafo può essere impostato come segue:

“Altri aspetti

Il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC [S.p.A.][S.r.l.] [del Gruppo ABC] per l'esercizio chiuso al [gg][mm][aa-1] è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore che, in data [data relazione di revisione emessa dal precedente revisore] ha espresso un giudizio con rilievi su tale bilancio a causa (esempio: della mancata svalutazione della partecipazione XYZ secondo quanto previsto [dalle norme di legge italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio.] [dagli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea.]”

Con riferimento alle motivazioni della modifica, la loro descrizione sarà in genere sintetica, salvo particolari circostanze non richiedano una descrizione più estesa.

¹⁶ Nel caso specifico il titolo del paragrafo potrebbe essere “Altri Aspetti - Direzione e coordinamento” oppure “Direzione e coordinamento”.

3.2.3 Primo bilancio IFRS i cui dati corrispondenti derivano da un bilancio ITA GAAP revisionato da altro revisore ovvero mai revisionato

Nel caso di revisione contabile di un bilancio che rappresenta il primo bilancio IFRS e i cui dati corrispondenti derivano da un bilancio ITA GAAP revisionato da altro revisore ovvero mai revisionato, il paragrafo *Altri aspetti* della relazione di revisione conterrà il seguente richiamo:

“Altri aspetti

Il bilancio consolidato (d’esercizio) presenta ai fini comparativi i dati corrispondenti dell’esercizio precedente predisposti in conformità ai principi contabili internazionali che derivano dal bilancio consolidato (d’esercizio) al predisposto in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione, [precedentemente assoggettato a revisione contabile da parte di un altro revisore, che ha emesso un giudizio senza modifica in data [oppure: che ha emesso un giudizio con modifica per (riportare le motivazioni) in data]] [che non è stato sottoposto a revisione contabile]. La nota esplicativa n... illustra gli effetti della transizione agli International Financial Reporting Standards adottati dall’Unione Europea ed include le informazioni relative ai prospetti di riconciliazione previsti dal principio contabile internazionale IFRS 1.”

3.3 Rideterminazione dei dati corrispondenti

Con riferimento alla rideterminazione dei dati corrispondenti il principio di revisione ISA Italia 710, al paragrafo A6, indica che *“se il bilancio del periodo amministrativo precedente contenente errori non è stato rettificato e la relazione di revisione non è stata riemessa, ma i dati corrispondenti sono stati correttamente rideterminati ovvero ne è stata data informativa appropriata nel bilancio del periodo amministrativo in esame, la relazione di revisione può includere un richiamo d’informativa che descriva le circostanze e, ove pertinente, faccia riferimento all’informativa che illustra compiutamente tale aspetto all’interno del bilancio”* secondo le regole dettate dal principio di revisione ISA Italia 706. Si ritiene che tale approccio sia applicabile anche nelle circostanze in cui il bilancio oggetto di revisione contabile presenti i dati corrispondenti del precedente esercizio rideterminati in conseguenza di un cambiamento dei principi contabili o a seguito dell’applicazione degli specifici requisiti di un principio contabile (ad esempio, IFRS 3 o IFRS 5). In tali circostanze, i principi non richiedono al revisore di includere nella relazione di revisione altre informazioni, ad esempio con riguardo alle procedure di revisione svolte con riferimento a tali rideterminazioni ovvero alle proprie responsabilità, né di includere un paragrafo di *“altri aspetti”* con riferimento alla rideterminazione dei dati corrispondenti.

3.4 Dichiarazione sull’avvenuta approvazione della dichiarazione non finanziaria

L’art. 3, comma 10, D.Lgs. 254/2016 (il “Decreto”) prevede che il revisore legale del bilancio deve verificare *“l’avvenuta predisposizione da parte degli amministratori della dichiarazione di carattere non finanziario”*. Come chiarito da ultimo nell’art. 4 Regolamento CONSOB di attuazione del Decreto, al fine di adempiere a tale controllo, il revisore *“indica in una apposita sezione della relazione di revisione sul bilancio l’avvenuta approvazione da parte dell’organo amministrativo della dichiarazione non finanziaria”*.

La relazione illustrativa al Regolamento CONSOB di attuazione ha apportato significativi chiarimenti sulla natura e sulla portata delle attività svolte rispettivamente dal revisore legale del bilancio e dal revisore designato per l'attestazione sulla dichiarazione non finanziaria (nel seguito "DNF"). La relazione illustrativa, in particolare, ha precisato che l'attività del revisore legale del bilancio, per le finalità di cui all'art. 4 Regolamento CONSOB, deve essere solamente accertativa dell'avvenuta approvazione della DNF da parte dell'organo amministrativo.

In tale contesto, sarà necessario inserire uno specifico paragrafo nella sezione della relazione di revisione del bilancio intitolata "*Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari*", come segue:

"Dichiarazione ai sensi dell'art. 4 del Regolamento Consob di attuazione del D.Lgs. 30 dicembre 2016, n. 254

Gli amministratori [adattare nelle circostanze] della ABC S.p.A. sono responsabili per la predisposizione della dichiarazione non finanziaria ai sensi del D.Lgs. 30 dicembre 2016, n.254. Abbiamo verificato l'avvenuta approvazione da parte degli amministratori [adattare nelle circostanze] della dichiarazione non finanziaria.

Ai sensi dell'art. 3, comma 10, del D.Lgs. 30 dicembre 2016, n. 254, tale dichiarazione è oggetto di separata attestazione di conformità [da parte nostra] [da parte di altro revisore]."

3.4.1 Dichiarazione Non Finanziaria predisposta su base volontaria e casi di esonero

Si ritiene opportuno segnalare che il tenore letterale della norma potrebbe far sorgere dubbi circa la sussistenza di compiti in capo al revisore legale del bilancio anche nelle situazioni in cui gli amministratori hanno deciso di i) predisporre la dichiarazione non finanziaria su base volontaria ai sensi dell'art. 7 del Decreto, ii) invocare l'esonero dalla predisposizione della dichiarazione non finanziaria come consentito dall'art. 6 del Decreto.

Si ritiene che, in queste circostanze, l'attività del revisore legale del bilancio sia solamente accertativa:

- nel caso di DNF "volontaria", dell'avvenuta approvazione da parte dell'organo amministrativo;
- nel caso di esonero, della presenza di informativa al riguardo a) nella relazione sulla gestione o b) nei verbali dell'organo amministrativo che ha approvato tale scelta; in tale circostanza, il revisore richiede specifica conferma nella lettera di attestazione.

Resta ovviamente fermo, anche con riguardo a tali fattispecie, il dovere dell'organo di controllo di vigilare sull'osservanza delle disposizioni stabilite nel Decreto e di riferirne nella relazione annuale all'assemblea dei soci.



Nelle ipotesi sopra richiamate la relazione di revisione conterrà un paragrafo così formulato:

➤ IN CASO DI DNF VOLONTARIA:

“Dichiarazione ai sensi dell’art. 4 del Regolamento Consob di attuazione del D.Lgs. 30 dicembre 2016, n. 254

Gli amministratori [adattare nelle circostanze] della ABC S.p.A. sono responsabili per la predisposizione su base volontaria della dichiarazione non finanziaria ai sensi dell’art. 7 del D.Lgs. 30 dicembre 2016, n. 254. Abbiamo verificato l’avvenuta approvazione da parte degli amministratori [adattare nelle circostanze] della dichiarazione non finanziaria.

[Paragrafo da inserire nel caso in cui la Società abbia conferito un incarico per l’attestazione di conformità: Ai sensi dell’art. 3, comma 10, del D.Lgs. 30 dicembre 2016, n. 254, tale dichiarazione è oggetto di separata attestazione di conformità [da parte nostra] [da parte di altro revisore].”

➤ IN CASO DI ESONERO DALLA PREDISPOSIZIONE DELLA DICHIARAZIONE NON FINANZIARIA:

“Esonero dalla predisposizione della dichiarazione non finanziaria

[Come descritto nella relazione sulla gestione,]¹⁷ gli amministratori [adattare nelle circostanze] della ABC S.p.A. si sono avvalsi dell’esonero dalla predisposizione della dichiarazione non finanziaria ai sensi dell’art. 6, comma 1 [art. 6, comma 2] del D.Lgs. 30 dicembre 2016, n. 254.”

In caso di esonero dalla presentazione della DNF su base individuale e di presentazione della DNF su base consolidata, non si ritiene necessario inserire il paragrafo nella relazione di revisione sul bilancio separato. In caso di esonero dalla presentazione della DNF su base consolidata in quanto l’EIP è società “figlia” ricompresa nella DNF di una società “madre” (italiana¹⁸ od europea¹⁹), il paragrafo sarà inserito solo nella relazione di revisione sul bilancio consolidato.

3.4.2. Collocazione della dichiarazione non finanziaria nella relazione sulla gestione e assolvimento degli obblighi informativi di cui all’art. 2428 Codice Civile

Si ritiene opportuno ricordare la necessità di sensibilizzare gli organi amministrativi degli EIP affinché tutte le informazioni presentate per le finalità della dichiarazione non finanziaria siano chiaramente identificate, indipendentemente dalle modalità di collocazione delle informazioni medesime.

La modalità di collocazione della dichiarazione non finanziaria può comunque comportare conseguenze sulla identificazione delle “altre informazioni” ai fini dello svolgimento delle procedure previste dal principio ISA Italia 720.

¹⁷ Non applicabile nel caso di assenza di informativa nella relazione sulla gestione.

¹⁸ Società sottoposta agli obblighi del Decreto.

¹⁹ Società madre europea che redige la dichiarazione non finanziaria ai sensi e conformemente agli artt. 19bis e 29bis della Direttiva 2013/34/UE.

Qualora la dichiarazione non finanziaria sia inclusa nella relazione sulla gestione, il revisore assoggetterà la dichiarazione alle verifiche di cui all'ISA Italia 720. Conseguentemente, qualora, come consentito dalla normativa, alcune delle informazioni richieste dall'art. 2428 del Codice Civile o da altre norme di legge siano inserite nella dichiarazione non finanziaria, su tali informazioni il revisore del bilancio non applicherà le procedure previste dal principio di revisione SA Italia 720B, ma svolgerà sulle stesse le verifiche di cui all'ISA Italia 720.

Qualora la dichiarazione non finanziaria sia inserita in una relazione distinta, nessuna attività è richiesta sulla stessa al revisore del bilancio.

Di tali aspetti non è necessario dare evidenza nella relazione del revisore legale ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e) del D.Lgs. 39/2010.

4. ASPETTI CHIAVE DELLA REVISIONE – PARTICOLARITÀ DELL'ISA ITALIA N. 701

In conseguenza delle localizzazioni operate in sede di recepimento del principio di revisione internazionale ISA 701 *Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report*, si sono generate delle differenze tra il principio internazionale e l'ISA Italia n. 701 *Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente*.

L'ISA Italia n. 701 prevede che tra gli aspetti chiave²⁰ siano inclusi i più rilevanti rischi di errori significativi, compresi i rischi valutati di errori significativi dovuti a frode, in accordo con quanto previsto dall'art. 10, par. 2, lettera c), del Regolamento (UE) 537/14²¹ (nel seguito anche "aspetto chiave ex art. 10 RE").

Per gli aspetti chiave ex art. 10 RE sono previste, in talune circostanze, regole diverse rispetto a quelle contenute nell'ISA 701 internazionale, nel seguito riepilogate.

4.1 Mancata comunicazione di un aspetto chiave

Il revisore non comunica un aspetto chiave nelle circostanze estremamente rare, in cui stabilisca che l'aspetto non debba essere comunicato nella relazione di revisione in quanto ci si può ragionevolmente attendere che le conseguenze negative che ne deriverebbero superino i relativi benefici per il pubblico interesse²².

Un aspetto chiave ex art. 10 RE deve sempre essere comunicato²³.

4.2 Interazione tra la descrizione degli aspetti chiave della revisione e gli altri elementi che devono essere inclusi nella relazione di revisione

Un aspetto che dà origine ad un giudizio con rilievi o negativo in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 o 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 in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 sono per loro natura aspetti chiave della revisione. Tuttavia, in tali circostanze, questi aspetti non devono essere descritti

²⁰ ISA Italia 701, par. 8.

²¹ ISA Italia 701, par. 8 (I).

²² ISA Italia 701, par. 14 b).

²³ ISA Italia 701, par. 14 (I).

nella sezione “Aspetti chiave della revisione contabile” della relazione di revisione. Il revisore deve invece:

- a) riportare su tali aspetti in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) applicabili;
- b) inserire nella sezione “Aspetti chiave della revisione contabile” un riferimento alla sezione “Elementi alla base del giudizio con rilievi (negativo)” o alla sezione “Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale”²⁴.

Poiché l’art. 10, par. 2, lettera c), del Regolamento (UE) 537/14, richiede che la relazione di revisione includa una descrizione dei più rilevanti rischi di errori significativi, compresi i rischi valutati di errori significativi dovuti a frode, tale descrizione deve quindi essere effettuata anche in presenza di un giudizio con rilievi o negativo qualora la modifica derivi da un aspetto identificato come uno dei rischi sopra indicati.

Tale descrizione:

- a) deve essere redatta tenendo anche conto delle modalità di cui al paragrafo 13(I) dell’ISA Italia 701 e
- b) deve essere inserita nella sezione *Elementi alla base del giudizio con rilievi* oppure *Elementi alla base del giudizio negativo*, come appropriato.

Allo stesso modo, in presenza di un’incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell’impresa di continuare ad operare come un’entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570, tale descrizione deve essere redatta tenendo anche conto delle modalità di cui al paragrafo 13(I) dell’ISA Italia 701 ed inserita nella sezione *Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale*²⁵.

4.3 Impossibilità di esprimere un giudizio

Il paragrafo 5 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 ed il paragrafo 29 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 vietano al revisore di comunicare gli aspetti chiave della revisione contabile laddove egli dichiari l’impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, tranne nei casi in cui ciò sia richiesto da leggi o regolamenti.

Al riguardo l’art. 10, par. 2, lettera c), del Regolamento (UE) 537/14, richiede che la relazione di revisione includa una descrizione dei più rilevanti rischi di errori significativi, compresi i rischi valutati di errori significativi dovuti a frode. Tale descrizione deve quindi essere effettuata anche in presenza di una impossibilità di esprimere un giudizio.

Nei casi in cui all’origine di tale impossibilità sia stato identificato un rischio di cui all’art. 10, par. 2, lettera c), del Regolamento (UE) 537/14, la descrizione, redatta tenendo anche conto delle modalità di cui al paragrafo 13(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.701, è inserita nel paragrafo *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio*, aggiungendo un riferimento a tale paragrafo nella sezione *Aspetti chiave della revisione contabile*.

²⁴ ISA Italia 701, par. 15.

²⁵ ISA Italia 701, par. 15 (I).

In tutti gli altri casi, la descrizione dei più rilevanti rischi di errori significativi, compresi i rischi valutati di errori significativi dovuti a frode, ai sensi l'art. 10, par. 2, lettera c), del Regolamento (UE) 537/14, deve essere effettuata nella sezione *Aspetti chiave della revisione contabile*²⁶.

Settembre 2022

"I contenuti del presente documento, aggiornati alla data di elaborazione del documento stesso, riguardano tematiche di carattere generale, senza costituire assistenza e consulenza professionale per singole e concrete fattispecie. Tutti i diritti riservati."

²⁶ ISA Italia 705, par. 29 (l).

Allegato 1 – Esempio di relazione di revisione “volontaria” sul bilancio d’esercizio di una società di capitali redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione – norme di legge e principi contabili nazionali

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.
- L’incarico è conferito a titolo “volontario” poiché la revisione legale ex art. 13 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 è svolta da altro soggetto.
- Il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell’informativa finanziaria.
- Il revisore è giunto alla conclusione che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, è appropriato esprimere un giudizio senza modifica.
- Non sussiste un’incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell’impresa di continuare a operare come un’entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) 570.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell’ordinamento italiano-
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio d’esercizio, il revisore non ha altri obblighi di reportistica.

RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE INDIPENDENTE

Ai Soci della ABC

Giudizio

Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio d’esercizio della ABC (la “Società”), costituito dallo stato patrimoniale al gg/mm/aa, dal conto economico e dal rendiconto finanziario per l’esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

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

Elementi alla base del giudizio

Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia).

Le nostre responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione *Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio d’esercizio* della presente relazione. 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. Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio.

Altri aspetti

La presente relazione non è emessa ai sensi di legge, stante il fatto che, nell'esercizio chiuso al 31 dicembre 20xx, la revisione legale ex art. 2409-bis [nel caso di S.r.l. - ex. art. 2477] del Codice Civile è stata svolta da altro soggetto, diverso dalla scrivente società di revisione [In alternativa: *La presente relazione non è emessa ai sensi di legge, stante il fatto che la (ragione sociale), nell'esercizio chiuso al 31 dicembre 20xx, non era obbligata alla revisione legale ex. art. 2477 del Codice Civile*].

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 della società di revisione per la revisione contabile del bilancio d'esercizio

I 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 nostro giudizio. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza che, tuttavia, non fornisce la garanzia che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) individui sempre un errore significativo, qualora esistente. Gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio d'esercizio.

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

- abbiamo identificato e valutato i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; abbiamo definito e svolto procedure di revisione in risposta a tali rischi; abbiamo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il 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;

- 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;
- abbiamo valutato l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- 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, 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 nostro giudizio. Le 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;
- 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.

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.

Luogo, data di emissione

Società di revisione

Il revisore contabile



Allegato 2 – Esempio di relazione di revisione sul bilancio d’esercizio di una micro impresa diversa da un EIPF redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione – norme di legge e principi contabili nazionali

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

- Società diversa da EIP: Società per azioni (micro-impresa).
- Società diversa da EIPF.
- Il bilancio d’esercizio è redatto dagli Amministratori della Società in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione (Art. 2435-ter CC: esonero dalla redazione del rendiconto finanziario, della nota integrativa e della relazione sulla gestione (informazioni previste dal comma 2 in calce allo stato patrimoniale).
- Il revisore è giunto alla conclusione che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, è appropriato esprimere in giudizio senza modifica.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell’ordinamento giuridico italiano.
- Non sussiste un’incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell’impresa di continuare a operare come un’entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) 570.

RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE INDIPENDENTE AI SENSI DELL’ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39²⁷

Agli azionisti della ABC

Giudizio

Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio d’esercizio della ABC (la “Società”) redatto ai sensi dell’art. 2435-ter del Codice Civile, costituito dallo stato patrimoniale al gg/mm/aa e dal conto economico per l’esercizio chiuso a tale data.

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

Elementi alla base del giudizio

Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia).

Le nostre responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione *Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio d’esercizio* della presente relazione. 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. Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio.

²⁷ Da integrare in base alle ulteriori norme di riferimento.

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 della società di revisione per la revisione contabile del bilancio d'esercizio

I 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 nostro giudizio. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza che, tuttavia, non fornisce la garanzia che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) individui sempre un errore significativo, qualora esistente. Gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio d'esercizio.

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

- abbiamo identificato e valutato i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; abbiamo definito e svolto procedure di revisione in risposta a tali rischi; abbiamo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il 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;
- 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;

- abbiamo valutato l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, [inclusa la relativa informativa²⁸];
- 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, 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 nostro giudizio. Le 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;
- 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.

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.

Luogo, data di emissione

Società di revisione

Il revisore contabile

²⁸ La frase è da inserire nei casi in cui l'informativa inserita nei prospetti di bilancio è necessaria ai fini della comprensione delle stime.

Allegato 3 – Esempio di relazione di revisione sul bilancio intermedio di liquidazione redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione – IFRS adottati dalla UE e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile rilevante nelle circostanze – EIP

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

- Revisione contabile del bilancio intermedio di liquidazione redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Ente di Interesse Pubblico.
- Il liquidatore è responsabile della redazione dei bilanci in fase di liquidazione secondo quanto previsto dall’art. 2490 del Codice Civile mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell’informativa finanziaria.
- Il bilancio intermedio di liquidazione è redatto dal liquidatore 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).
- 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.
- Gli aspetti chiave della revisione sono 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 intermedio di liquidazione” 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 intermedio di liquidazione, 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).
- EIP non soggetto alle disposizioni di cui al D.Lgs. 254/16.

RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 E 10 DEL REGOLAMENTO (UE) N. 537/2014²⁹

Agli azionisti della
ABC S.p.A. in liquidazione

Relazione sulla revisione contabile del bilancio intermedio di liquidazione

Giudizio

Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio intermedio di liquidazione della ABC S.p.A. in liquidazione (la “Società”), costituito dai prospetti della situazione patrimoniale-finanziaria al [gg][mm][aa], dell’utile/(perdita) e delle altre componenti del conto economico complessivo, delle variazioni del patrimonio netto, dal rendiconto

²⁹ Integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento.

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 nostro giudizio, il bilancio intermedio di liquidazione 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

Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Le nostre responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione *Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio intermedio di liquidazione* della presente relazione. 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. Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio.

Richiamo d'informativa

Richiamiamo l'attenzione sulla nota X, contenuta nelle note al bilancio che illustrano i criteri adottati nella redazione del bilancio intermedio di liquidazione, che indica che per effetto dello stato di liquidazione è venuto meno il presupposto della continuità aziendale su cui si basano alcuni principi di redazione dello stesso ed esistono obiettive incertezze in relazione alla realizzazione dell'attivo, all'insorgenza di eventuali altri oneri di liquidazione ed al verificarsi di eventuali sopravvenienze. Il nostro giudizio non è espresso con rilievi in relazione a tale aspetto.

Aspetti chiave della revisione contabile

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

*[Descrizione di ciascuno degli aspetti chiave della revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.]*³⁰

Altri aspetti

[Il liquidatore della Società ha allegato al bilancio intermedio di liquidazione il verbale delle consegne al liquidatore, la situazione dei conti al [data] e il rendiconto degli amministratori sulla loro gestione relativo al periodo [periodo] in conformità a quanto previsto dall'art. 2490 del Codice Civile. Il liquidatore ha inoltre allegato al bilancio

³⁰ Ciascun paragrafo relativo ad un determinato aspetto chiave dovrà essere opportunamente sotto-titolato.

intermedio di liquidazione il bilancio iniziale di liquidazione. Non ci è richiesto di esprimere, e pertanto non esprimiamo, alcun giudizio professionale su tali documenti.]

La revisione contabile non consente di escludere che il liquidatore possa richiedere agli azionisti di effettuare [proporzionalmente i versamenti ancora dovuti per il pagamento dei debiti sociali ai sensi dell'art. 2491 del Codice Civile oppure di effettuare] ulteriori versamenti per il pagamento dei debiti sociali. Tale accertamento costituisce potere esclusivo del liquidatore e pertanto l'incarico conferitoci esula da tale valutazione.

Responsabilità del liquidatore e del collegio sindacale per il bilancio intermedio di liquidazione

Il liquidatore è responsabile per la redazione del bilancio intermedio di liquidazione 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 dallo stesso ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

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

Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio intermedio di liquidazione

I nostri obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio intermedio di liquidazione 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 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 intermedio di liquidazione.

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

- abbiamo identificato e valutato i rischi di errori significativi nel bilancio intermedio di liquidazione, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; abbiamo definito e svolto procedure di revisione in risposta a tali rischi; abbiamo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il 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;

- 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;
- abbiamo valutato l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dal liquidatore, inclusa la relativa informativa;
- abbiamo valutato la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio intermedio di liquidazione nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio intermedio di liquidazione rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

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.

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

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

Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/14

L'assemblea degli azionisti della ABC S.p.A. 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].

Dichiariamo che non sono stati prestati servizi diversi dalla revisione contabile vietati ai sensi dell'art. 5, paragrafo 1, del Regolamento (UE) 537/14 e che siamo rimasti indipendenti rispetto alla Società nell'esecuzione della revisione legale.

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

Confermiamo che il giudizio sul bilancio intermedio di liquidazione 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

Il liquidatore della ABC S.p.A. in liquidazione è responsabile per la predisposizione della relazione sulla gestione [e della relazione sul governo societario e gli assetti proprietari] della Società al [gg][mm][aa], incluse la loro coerenza con il relativo bilancio intermedio di liquidazione e la loro conformità alle norme di legge.

Abbiamo svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione [e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari indicate nell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98,] con il bilancio intermedio di liquidazione della Società al [gg][mm][aa] e sulla conformità delle stesse alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A nostro giudizio, la relazione sulla gestione [e alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari sopra richiamate] sono coerenti con il bilancio intermedio di liquidazione della ABC S.p.A. in liquidazione al [gg][mm][aa] e sono redatte in conformità alle norme di legge.

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

[Luogo], ... [data]

Società di revisione
Socio

Allegato 4 – Esempio di relazione di revisione sul bilancio finale di liquidazione redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione – IFRS adottati dalla UE e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile rilevante nelle circostanze – EIP

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

- Revisione contabile del bilancio finale di liquidazione redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Ente di Interesse Pubblico.
- Il liquidatore è responsabile della redazione dei bilanci in fase di liquidazione e del bilancio finale di liquidazione secondo quanto previsto rispettivamente dagli artt. 2490 e 2492 del Codice Civile mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell’informativa finanziaria.
- Il bilancio finale di liquidazione è redatto dal liquidatore 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).
- 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.
- Gli aspetti chiave della revisione sono 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 finale di liquidazione” 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 finale di liquidazione, 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).

EIP NON SOGGETTO ALLE DISPOSIZIONI DI CUI AL D.LGS. 254/16. RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 E 10 DEL REGOLAMENTO (UE) N. 537/2014³¹

Agli azionisti della
ABC S.p.A. in liquidazione

Relazione sulla revisione contabile del bilancio finale di liquidazione

Giudizio

Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio finale di liquidazione della ABC S.p.A. in liquidazione (la “Società”), costituito dai prospetti della situazione patrimoniale-finanziaria al [gg][mm][aa], dell’utile/(perdita) e delle altre componenti del conto

³¹ Integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento.

economico complessivo, 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 nostro giudizio, il bilancio finale di liquidazione 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

Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Le nostre responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione *Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio finale di liquidazione* della presente relazione. 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. Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio.

[Richiamo d'informativa

Richiamiamo l'attenzione sulla nota X contenuta nelle note al bilancio che indica che per effetto dello stato di liquidazione è venuto meno il presupposto della continuità aziendale su cui si basano alcuni principi di redazione del bilancio e che illustra i criteri adottati nella redazione del bilancio finale di liquidazione. Il nostro giudizio non è espresso con rilievi in relazione a tale aspetto].

Aspetti chiave della revisione contabile

Gli aspetti chiave della revisione contabile sono quegli aspetti che, secondo il nostro giudizio professionale, sono stati maggiormente significativi nell'ambito della revisione contabile del bilancio intermedio di liquidazione in esame. Tali aspetti sono stati da noi affrontati nell'ambito della revisione contabile e nella formazione del nostro giudizio sul bilancio finale di liquidazione nel suo complesso; pertanto su tali aspetti non esprimiamo un giudizio separato.

*[Descrizione di ciascuno degli aspetti chiave della revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.]*³²

Altri aspetti

Il liquidatore della Società ha allegato al bilancio finale di liquidazione il conto economico riassuntivo relativo all'intero periodo ultrannuale della liquidazione. Non ci è richiesto di esprimere, e pertanto non esprimiamo, alcun giudizio professionale su tale documento.

³² Ciascun paragrafo relativo ad un determinato aspetto chiave dovrà essere opportunamente sotto-titolato.

Responsabilità del liquidatore e del collegio sindacale per il bilancio finale di liquidazione

Il liquidatore è responsabile per la redazione del bilancio finale di liquidazione 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 dallo stesso ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

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

Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio finale di liquidazione

I nostri obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio finale di liquidazione 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 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 finale di liquidazione.

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

- abbiamo identificato e valutato i rischi di errori significativi nel bilancio finale di liquidazione, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; abbiamo definito e svolto procedure di revisione in risposta a tali rischi; abbiamo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il 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;
- 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;
- abbiamo valutato l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dal liquidatore, inclusa la relativa informativa;
- abbiamo valutato la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio finale di liquidazione nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio finale di

liquidazione rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

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.

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

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

Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/14

L'assemblea degli azionisti della ABC S.p.A. 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].

Dichiariamo che non sono stati prestati servizi diversi dalla revisione contabile vietati ai sensi dell'art. 5, paragrafo 1, del Regolamento (UE) 537/14 e che siamo rimasti indipendenti rispetto alla Società nell'esecuzione della revisione legale.

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

Confermiamo che il giudizio sul bilancio finale di liquidazione 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

Il liquidatore della ABC S.p.A. in liquidazione è responsabile per la predisposizione della relazione sulla gestione [e della relazione sul governo societario e gli assetti proprietari] della Società al [gg][mm][aa], incluse la loro coerenza con il relativo bilancio finale di liquidazione e la loro conformità alle norme di legge.

Abbiamo svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione [e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari indicate nell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98,] con il bilancio finale di liquidazione della Società al [gg][mm][aa] e sulla conformità delle stesse alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A nostro giudizio, la relazione sulla gestione [e alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari sopra richiamate] sono coerenti con il bilancio finale di liquidazione della ABC S.p.A. in liquidazione al [gg][mm][aa] e sono redatte in conformità alle norme di legge.

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

[Luogo], ... [data]

Società di revisione

[Socio – nome e cognome]
Socio



Allegato 5 – Esempio di relazione di revisione sul bilancio intermedio di liquidazione redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione – 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 intermedio di liquidazione redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Società diversa da EIP.
- Il liquidatore è responsabile della redazione dei bilanci in fase di liquidazione secondo quanto previsto dall'art. 2490 del Codice Civile mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.
- Il bilancio intermedio di liquidazione è redatto dal liquidatore della società in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- 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 aggiunta alla revisione contabile del bilancio intermedio di liquidazione, 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).

RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39³³

Agli azionisti della
ABC S.p.A. in liquidazione

Relazione sulla revisione contabile del bilancio intermedio di liquidazione

Giudizio

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

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

³³ Integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento.

Elementi alla base del giudizio

Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Le nostre responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione *Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio intermedio di liquidazione* della presente relazione. 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. Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio.

Richiamo d'informativa

Richiamiamo l'attenzione sulla nota X, contenuta nella nota integrativa che illustra i criteri adottati nella redazione del bilancio intermedio di liquidazione, che indica che per effetto dello stato di liquidazione è venuto meno il presupposto della continuità aziendale su cui si basano alcuni principi di redazione dello stesso ed esistono obiettive incertezze in relazione alla realizzazione dell'attivo, all'insorgenza di eventuali altri oneri di liquidazione ed al verificarsi di eventuali sopravvenienze. Il nostro giudizio non è espresso con rilievi in relazione a tale aspetto.

Altri aspetti

[Il liquidatore della Società ha allegato al bilancio intermedio di liquidazione il verbale delle consegne al liquidatore, la situazione dei conti al [data] e il rendiconto degli amministratori sulla loro gestione relativo al periodo [periodo] in conformità a quanto previsto dall'art. 2490 del Codice Civile. Il liquidatore ha inoltre allegato al bilancio intermedio di liquidazione il bilancio iniziale di liquidazione. Non ci è richiesto di esprimere, e pertanto non esprimiamo, alcun giudizio professionale su tali documenti.]

La revisione contabile non consente di escludere che il liquidatore possa richiedere agli azionisti di effettuare [proporzionalmente i versamenti ancora dovuti per il pagamento dei debiti sociali ai sensi dell'art. 2491 del Codice Civile oppure di effettuare] ulteriori versamenti per il pagamento dei debiti sociali. Tale accertamento costituisce potere esclusivo del liquidatore e pertanto l'incarico conferitoci esula da tale valutazione.

Responsabilità del liquidatore e del collegio sindacale per il bilancio intermedio di liquidazione

Il liquidatore è responsabile per la redazione del bilancio intermedio di liquidazione 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 dallo stesso ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

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

Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio intermedio di liquidazione

I nostri obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio intermedio di liquidazione 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 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 intermedio di liquidazione.

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

- abbiamo identificato e valutato i rischi di errori significativi nel bilancio intermedio di liquidazione, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; abbiamo definito e svolto procedure di revisione in risposta a tali rischi; abbiamo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il 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;
- 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;
- abbiamo valutato l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dal liquidatore, inclusa la relativa informativa;
- abbiamo valutato la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio intermedio di liquidazione nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio intermedio di liquidazione rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

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

Il liquidatore della ABC S.p.A. in liquidazione è responsabile per la predisposizione della relazione sulla gestione della Società al [gg][mm][aa], inclusa la sua coerenza con il relativo bilancio intermedio di liquidazione e la sua conformità alle norme di legge.

Abbiamo svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio intermedio di liquidazione della Società al [gg][mm][aa] e sulla conformità della stesse alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A nostro giudizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio intermedio di liquidazione della ABC S.p.A. in liquidazione al [gg][mm][aa] ed è redatta in conformità alle norme di legge.

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

[Luogo], ... [data]

Società di revisione

Socio

Allegato 6 – Esempio di relazione di revisione sul bilancio finale di liquidazione redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione – 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 finale di liquidazione redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Società diversa da EIP.
- Il liquidatore è responsabile della redazione dei bilanci in fase di liquidazione e del bilancio finale di liquidazione secondo quanto previsto rispettivamente dagli artt. 2490 e 2492 del Codice Civile mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell’informativa finanziaria.
- Il bilancio finale di liquidazione è redatto dal liquidatore della società in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione (quadro normativo sull’informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- 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 aggiunta alla revisione contabile del bilancio finale di liquidazione, 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).

RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE INDIPENDENTE AI SENSI DELL’ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39³⁴

Agli azionisti della
ABC S.p.A. in liquidazione

Relazione sulla revisione contabile del bilancio finale di liquidazione

Giudizio

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

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

Elementi alla base del giudizio

Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Le nostre responsabilità ai sensi di tali principi sono

³⁴ Integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento.

ulteriormente descritte nella sezione *Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio finale di liquidazione* della presente relazione. 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. Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio.

[Richiamo d'informativa

Richiamiamo l'attenzione sulla nota X contenuta nella nota integrativa che indica che per effetto dello stato di liquidazione è venuto meno il presupposto della continuità aziendale su cui si basano alcuni principi di redazione del bilancio e che illustra i criteri adottati nella redazione del bilancio finale di liquidazione. Il nostro giudizio non è espresso con rilievi in relazione a tale aspetto].

Altri aspetti

Il liquidatore della Società ha allegato al bilancio finale di liquidazione il conto economico riassuntivo relativo all'intero periodo ultrannuale della liquidazione. Non ci è richiesto di esprimere, e pertanto non esprimiamo, alcun giudizio professionale su tale documento.

Responsabilità del liquidatore e del collegio sindacale per il bilancio finale di liquidazione

Il liquidatore è responsabile per la redazione del bilancio finale di liquidazione che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dallo stesso ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

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

Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio finale di liquidazione

I nostri obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio finale di liquidazione 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 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 finale di liquidazione.

Nell'ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), abbiamo esercitato il giudizio professionale e abbiamo

mantenuto lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile. Inoltre:

- abbiamo identificato e valutato i rischi di errori significativi nel bilancio finale di liquidazione, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; abbiamo definito e svolto procedure di revisione in risposta a tali rischi; abbiamo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il 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;
- 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;
- abbiamo valutato l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dal liquidatore, inclusa la relativa informativa;
- abbiamo valutato la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio finale di liquidazione nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio finale di liquidazione rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

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

Il liquidatore della ABC S.p.A. in liquidazione è responsabile per la predisposizione della relazione sulla gestione della Società al [gg][mm][aa], inclusa la sua coerenza con il relativo bilancio finale di liquidazione e la sua conformità alle norme di legge.

Abbiamo svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio finale di liquidazione della Società al [gg][mm][aa] e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A nostro giudizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio finale di liquidazione della ABC S.p.A. in liquidazione al [gg][mm][aa] ed è redatta in conformità alle norme di legge.

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

[Luogo], ... [data]

Società di revisione

[Socio – nome e cognome]
Socio



Allegato 7: Esempio di relazione utilizzabile nel caso di incarico di revisione del bilancio d'esercizio di società posta in liquidazione dopo la data di chiusura dell'esercizio cui il bilancio si riferisce.

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 EIP³⁵³⁶.
- Il bilancio d'esercizio è redatto dai Liquidatori della Società in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione³⁷.
- Il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.
- 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.

RELAZIONE DELLA SOCIETÀ 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. in liquidazione

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio

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

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

Elementi alla base del giudizio

Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Le nostre responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte

³⁵ L'esempio di relazione è applicabile, con le opportune modifiche, anche nel caso in cui gli amministratori accertano, ai sensi dell'articolo 2485 del Codice civile, una delle cause di scioglimento di cui all'articolo 2484 del codice civile e, conseguentemente, redigono il bilancio d'esercizio senza la prospettiva della continuazione dell'attività.

³⁶ L'esempio di relazione è applicabile, con le opportune modifiche, anche nel caso di EIP.

³⁷ L'esempio di relazione è applicabile, con le opportune modifiche, anche nel caso di bilancio redatto in conformità ai principi contabili internazionali IFRS.

nella sezione *Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio d'esercizio* della presente relazione. 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. Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio.

Richiamo di informativa

Richiamiamo l'attenzione sulla nota X contenuta nelle note al bilancio che indica che in data [gg][mm][aaaa] la Società è stata messa in liquidazione e contestualmente sono stati nominati i liquidatori. La stessa nota indica i criteri adottati dai liquidatori nella valutazione delle voci di bilancio. Il nostro giudizio non è espresso con rilievi in relazione a tale aspetto.

[se applicabile: **Altri Aspetti**]

Responsabilità dei liquidatori e del collegio sindacale per il bilancio d'esercizio

I liquidatori 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.

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

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

I 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 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.

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

Inoltre:

- abbiamo identificato e valutato i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; abbiamo definito e svolto procedure di revisione in risposta a tali rischi; abbiamo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il 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 od eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;

- 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;
- abbiamo valutato l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dai liquidatori e della relativa informativa;
- 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.

Abbiamo comunicato ai responsabili delle attività di *governance*, identificati ad un livello appropriato come richiesto dai principi di revisione internazionali (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. 27 gennaio 2010, n. 39

I liquidatori della ABC S.p.A. in liquidazione sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della ABC S.p.A. in liquidazione al [gg][mm][aa], inclusa la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge.

Abbiamo svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della ABC S.p.A. in liquidazione al [gg][mm][aa] e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A nostro giudizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della ABC S.p.A. in liquidazione al [gg][mm][aa] ed è redatta in conformità alle norme di legge.

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, c.2, lettera e), del D. Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non abbiamo nulla da riportare.

Luogo e data

Società di revisione S.p.A.

Nome e Cognome
(Socio)

Allegato 8: Esempio di relazione utilizzabile nel caso di incarico di revisione del bilancio d'esercizio in mancanza di ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività ma senza dichiarazione formale dello stato di liquidazione

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 EIP³⁸.
- Il bilancio d'esercizio è redatto dagli Amministratori della Società in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione, modificati per tenere conto del limitato orizzonte temporale³⁹.
- Il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.
- 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.

RELAZIONE DELLA SOCIETÀ 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

Giudizio

Abbiamo svolto 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 e dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

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

Elementi alla base del giudizio

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

³⁸ L'esempio di relazione è applicabile, con le opportune modifiche, anche nel caso di EIP.

³⁹ L'esempio di relazione è applicabile, con le opportune modifiche, anche nel caso di bilancio redatto in conformità ai principi contabili internazionali IFRS.

acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio.

Richiamo di informativa – Presupposto della continuità aziendale

Richiamiamo l'attenzione sulla nota X contenuta nelle note al bilancio che [*da adattare alle circostanze ed al wording utilizzato dagli amministratori*]. La stessa nota indica i criteri adottati dagli amministratori nella valutazione delle voci di bilancio. Il nostro giudizio non è espresso con rilievi in relazione a tale aspetto.

[*se applicabile: Altri Aspetti*]

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 della società di revisione per la revisione contabile del bilancio d'esercizio

I 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 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.

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

- abbiamo identificato e valutato i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; abbiamo definito e svolto procedure di revisione in risposta a tali rischi; abbiamo acquisito elementi

probativi sufficienti ed appropriati su cui basare le nostre conclusioni. 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 od eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;

- 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;
- abbiamo valutato l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori e della relativa informativa;
- abbiamo valutato le conclusioni degli Amministratori relative all'utilizzo del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio d'esercizio;
- 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.

Abbiamo comunicato ai responsabili delle attività di *governance*, identificati ad un livello appropriato come richiesto dai principi di revisione internazionali (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. 27 gennaio 2010, n. 39

Gli amministratori della ABC S.p.A. sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della ABC S.p.A. al [gg][mm][aa], inclusa la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge.

Abbiamo svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della ABC S.p.A. al [gg][mm][aa] e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A nostro giudizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della ABC S.p.A. al [gg][mm][aa] ed è redatta in conformità alle norme di legge.

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, c.2, lettera e), del D. Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non abbiamo nulla da riportare.

Luogo e data

Società di revisione S.p.A.

Nome e Cognome
(Socio)



Allegato 9 – Esempio di relazione utilizzabile nel caso di incarico di revisione del bilancio d’esercizio di società cooperative ai sensi dell’art. 14 del D.Lgs. 27.1.2010, n. 39 e dell’art. 15 della Legge 31 gennaio 1992, n. 59.

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.
- Il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell’informativa finanziaria.
- Il revisore è giunto alla conclusione che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, è appropriato esprimere un giudizio senza modifica.
- Non sussiste un’incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell’impresa di continuare a operare come un’entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) 570.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell’ordinamento italiano.
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio d’esercizio il revisore deve indicare di aver verificato il rispetto delle disposizioni di legge e di statuto in materia di cooperazione e, in particolare, di quelle contenute negli articoli 4, 5, 7, 8, 9 e 11 della Legge n. 59 del 31 gennaio 1992, ove applicabili, nonché dell’articolo 2513 del Codice Civile.

RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE INDIPENDENTE AI SENSI DELL’ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 E DELL’ART. 15 DELLA LEGGE 31 GENNAIO 1992, N. 59

Ai Soci della Società Cooperativa ABC

ed alla Lega Nazionale Cooperative e Mutue
Ufficio Certificazioni (o a Confcooperative – Confederazione Cooperative Italiane
Servizio Revisioni)

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d’esercizio

Giudizio

Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio d’esercizio della Società Cooperativa ABC (la Società), costituito dallo stato patrimoniale al gg/mm/aa, dal conto economico e dal rendiconto finanziario per l’esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

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

Elementi alla base del giudizio

Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia).

Le nostre responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione *Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio*

d'esercizio della presente relazione. 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. Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio.

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 della società di revisione per la revisione contabile del bilancio d'esercizio

I 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 nostro giudizio. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza che, tuttavia, non fornisce la garanzia che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) individui sempre un errore significativo, qualora esistente. Gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio d'esercizio.

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

- abbiamo identificato e valutato i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; abbiamo definito e svolto procedure di revisione in risposta a tali rischi; abbiamo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il 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;

- 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;
- abbiamo valutato l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- 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, 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 nostro giudizio. Le 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;
- 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.

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]

Adempimenti in merito al rispetto delle disposizioni di legge e di statuto in materia di cooperazione

Gli amministratori sono responsabili del rispetto delle disposizioni di legge e di statuto in materia di cooperazione e, in particolare, di quelle contenute negli articoli 4, 5, 7, 8, 9 e 11 della Legge n. 59 del 31 gennaio 1992, ove applicabili, nonché delle dichiarazioni rese ai sensi dell'articolo 2513 del Codice Civile.

Come richiesto dal Decreto del Ministero dello Sviluppo Economico del 16 novembre 2006, abbiamo verificato, con riferimento all'esercizio chiuso al 31 dicembre 20xx, il rispetto da parte della Società delle disposizioni sopra menzionate.

Luogo, data di emissione

Società di revisione

Il revisore contabile

Allegato 10 – Esempio di relazione utilizzabile nel caso di incarico ai sensi del solo art. 15 della Legge 31 gennaio 1992, n. 59.

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

- La revisione legale del bilancio d'esercizio è stata svolta da altro soggetto.
- Revisione contabile del bilancio d'esercizio redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.
- Il revisore è giunto alla conclusione che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, è appropriato esprimere un giudizio senza modifica.
- Non sussiste un'incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare a operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) 570.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell'ordinamento italiano.
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio d'esercizio il revisore deve indicare di aver verificato il rispetto delle disposizioni di legge e di statuto in materia di cooperazione e, in particolare, di quelle contenute negli articoli 4, 5, 7, 8, 9 e 11 della Legge n. 59 del 31 gennaio 1992, ove applicabili, nonché dell'articolo 2513 del Codice Civile.

RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 15 DELLA LEGGE 31 GENNAIO 1992, N. 59

Ai Soci della Società Cooperativa ABC

ed alla Lega Nazionale Cooperative e Mutue
Ufficio Certificazioni (o a Confcooperative – Confederazione Cooperative Italiane
Servizio Revisioni)

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio

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

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

Elementi alla base del giudizio

Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia).

Le nostre responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione *Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio d'esercizio* della presente relazione. 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. Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio.

Altri aspetti

La presente relazione è emessa ai sensi dell'art.15 della Legge 31 gennaio 1992, n. 59, stante il fatto che, nell'esercizio chiuso al gg/mm/aa, la revisione legale ex art. 13 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 è stata svolta da altro soggetto, diverso dalla scrivente società di revisione.

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 della società di revisione per la revisione contabile del bilancio d'esercizio

I 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 nostro giudizio. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza che, tuttavia, non fornisce la garanzia che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) individui sempre un errore significativo, qualora esistente. Gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio d'esercizio.

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

Inoltre:

- abbiamo identificato e valutato i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; abbiamo definito e svolto procedure di revisione in risposta a tali rischi; abbiamo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il 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;
- 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;
- abbiamo valutato l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- 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, 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 nostro giudizio. Le 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;
- 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.

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

Adempimenti in merito al rispetto delle disposizioni di legge e di statuto in materia di cooperazione

Gli amministratori sono responsabili del rispetto delle disposizioni di legge e di statuto in materia di cooperazione e, in particolare, di quelle contenute negli articoli 4, 5, 7, 8, 9 e 11 della Legge n. 59 del 31 gennaio 1992, ove applicabili, nonché delle dichiarazioni rese ai sensi dell'articolo 2513 del Codice Civile.

Come richiesto dal Decreto del Ministero dello Sviluppo Economico del 16 novembre 2006, abbiamo verificato, con riferimento all'esercizio chiuso al 31 dicembre 20xx, il rispetto da parte della Società delle disposizioni sopra menzionate.

Luogo, data di emissione

Società di revisione

Il revisore contabile

