

L'estratto che stai consultando
fa parte del volume in vendita
su **ShopWKI**,
il negozio online di **Wolters Kluwer**

[Torna al libro](#)



CEDAM

IPSOA

UTET[®]
GIURIDICA

il fisco

 ALTALEX



REVISIONE LEGALE DEI CONTI

2021




16. RELAZIONE DI REVISIONE

16.1.	ASPETTI GENERALI	16.5.1.	Premessa
16.1.1.	Premessa	16.5.2.	Attendibilità del bilancio
16.1.2.	Forma e struttura della relazione	16.5.3.	Assetto organizzativo
16.1.3.	Contenuto della relazione	16.5.4.	Continuità aziendale
16.1.4.	Norme di riferimento	16.5.5.	Vigilanza
16.2.	INTESTAZIONE	16.6.	RESPONSABILITÀ DEL REVISORE
16.2.1.	Titolo	16.6.1.	Aspetti generali e formali
16.2.2.	Destinatari	16.6.2.	Obiettivi della revisione
16.3.	GIUDIZIO	16.6.3.	Natura e portata della revisione
16.3.1.	Paragrafo introduttivo	16.6.4.	Bilancio consolidato
16.3.2.	Espressione del giudizio	16.7.	CASI PARTICOLARI
16.4.	ELEMENTI ALLA BASE DEL GIUDIZIO	16.7.1.	Bilanci in forma abbreviata
16.4.1.	Premessa	16.7.2.	Bilanci delle microimprese
16.4.2.	Dichiarazione di conformità	16.8.	CONFRONTO CON LA PREVIGENTE NORMATIVA
16.4.3.	Riferimento alle responsabilità	16.9.	DEPOSITO DEL BILANCIO E DELLA RELAZIONE DI REVISIONE
16.4.4.	Dichiarazione di indipendenza	16.9.1.	Processo di formazione del bilancio
16.4.5.	Elementi probativi	16.9.2.	Emissioni delle relazioni di revisione
16.5.	RESPONSABILITÀ DEGLI AMMINISTRATORI E DEL COLLEGIO SINDACALE	16.9.3.	Casi particolari

16.1. ASPETTI GENERALI

16.1.1. Premessa

I risultati dell'attività di **revisione legale**  sono riepilogati nel documento che il professionista rilascia al termine del proprio intervento, la Relazione di revisione. La Relazione di revisione è molto importante per il suo **valore comunicativo** e per la sua **diffusione** al pubblico.

Essa racchiude l'**espressione** del **giudizio** sul bilancio e quindi è fondamentale prestare molta cura nella sua predisposizione, sia in termini di forma, che di contenuto e rispondenza ai principi professionali di riferimento.

La Relazione di revisione è un documento che solo recentemente, a seguito del recepimento dei principi di revisione internazionali ISA nell'ordinamento italiano, ha avuto un sostanziale **allineamento** in termini di forma e contenuto **a livello europeo**.

Le **regole di redazione** della relazione riportate nei principi di revisione di riferimento vanno correttamente applicate utilizzando i modelli forniti da tali principi, eventualmente adattandoli in caso di specifiche circostanze. L'uniformità nella redazione delle relazioni di revisione contribuisce a favorire la credibilità nell'ambito del mercato globale, rendendo più facilmente riconoscibili le revisioni contabili svolte in conformità a principi riconosciuti come gli ISA Italia; essa inoltre facilita la comprensione delle relazioni da parte degli utilizzatori e l'individuazione di circostanze inusuali, quali ad esempio le modifiche alla Relazione di revisione (**➔ 17.**).

Sebbene siano disponibili standard di relazione, è imprescindibile l'apporto soggettivo del professionista nella redazione della relazione, nonché un attento riesame sia dei contenuti sia degli aspetti formali.

La relazione relativa alla revisione legale del bilancio d'esercizio deve essere **messa a disposizione dei soci**, insieme con il bilancio, durante i **15 giorni** che **precedono l'assemblea**, e fino all'approvazione del bilancio (**➔ 16.9.**).

La relazione relativa alla revisione legale di un bilancio di una società diversa da Ente di Interesse Pubblico (EIP) o Ente Sottoposto a Regime Intermedio (ESRI) si può concludere con:

- un giudizio **senza modifica**;
- un giudizio **con modifica** (**➔ 17.**);

- l’inserimento di **richiami di informativa** e paragrafi di altri aspetti (➔18.).
- La Relazione di revisione interessa anche gli Enti di Interesse Pubblico (EIP) (➔20.).

Forma e struttura della relazione

16.1.2.

La Relazione di revisione deve essere emessa in forma **scritta**, in formato **cartaceo e/o elettronico**. Il testo della Relazione di revisione è normalmente riprodotto su **carta intestata** del revisore, con firma in originale, ed accluso in un fascicolo con allegato il bilancio oggetto di revisione, in tutte le sue componenti, corredato dalla Relazione sulla gestione.

La Relazione di revisione si conclude con l’indicazione del **nome del responsabile** dell’incarico, il **luogo** e la **data** di emissione, nonché con la **firma** del responsabile.

Copertina

Nella prassi professionale, è frequente che la Relazione di revisione sia preceduta da una copertina (o cover), che normalmente riporta:

- la **denominazione** della società o della capogruppo nel caso di bilancio consolidato;
- l’**identificazione** del **bilancio** sottoposto a revisione;
- il **titolo** della Relazione di revisione con il riferimento, se applicabile, alla norma sulla base della quale viene emessa.

Frequentemente il **bilancio d’esercizio** della capogruppo ed il relativo **bilancio consolidato** sono riuniti in un **medesimo fascicolo**, così composto:

- copertina generale che indicherà la denominazione della società capogruppo, l’identificazione dei bilanci d’esercizio e consolidato sottoposti a revisione, e il titolo delle relazioni di revisione;
- Relazione di revisione sul bilancio d’esercizio;
- Relazione sulla gestione del bilancio d’esercizio (e consolidato, se unica);
- bilancio d’esercizio;
- Relazione di revisione sul bilancio consolidato;
- Relazione sulla gestione del bilancio consolidato (qualora separata);
- bilancio consolidato.

Nome del responsabile

Nel caso di società di revisione, si indicherà sia la denominazione della società di revisione, sia la denominazione del socio (o dei soci) responsabili della revisione, che firmerà la relazione.

Luogo di emissione

Il luogo di emissione è la sede ove il revisore esercita la propria attività. È indipendente dalla sede dell’impresa oggetto di revisione e può essere pertanto diversa dal luogo ove sono state materialmente svolte le attività di verifica.

Data


La data della Relazione di revisione, nel rispetto delle tempistiche previste dalla legge per la messa a disposizione della stessa, deve coincidere con il giorno in cui hanno avuto termine le procedure di revisione, ossia il **momento in cui si chiude** il processo di raccolta, esame e valutazione degli elementi probativi a supporto del giudizio professionale espresso. L’identificazione della data della relazione è essenziale ai fini di definire il momento fino al quale il revisore è responsabile per l’analisi e la valutazione dei potenziali effetti sul bilancio, connessi agli eventi successivi alla data di riferimento del bilancio (➔13.).

Firma

La Relazione di revisione deve essere firmata dal professionista. Si possono avere 3 casi:

- **revisore persona fisica** (o sindaco unico): firma del responsabile dell’incarico;
- **società di revisione**: firma dei responsabili della revisione che hanno svolto l’incarico per conto della società medesima;
- **collegio sindacale**: la relazione deve essere sottoscritta da tutti i componenti del collegio sindacale, in quanto si tratta di incarico conferito congiuntamente ai sindaci.

Sezioni

La **Relazione di revisione**  è suddivisa in **sezioni**. La **prima sezione** riporta le conclusioni sulla revisione contabile del bilancio d’esercizio svolta in conformità agli ISA Italia. Le **eventuali altre sezioni** riportano le conclusioni del professionista su **attività ulteriori** rispetto alla revisione contabile del bilancio, previste in alcuni ordinamenti europei. Nell’ordinamento italiano, il revisore legale è tenuto a svolgere specifiche attività relative alla Relazione sulla gestione ed a rilasciare:

- il giudizio sulla **coerenza** della Relazione sulla gestione con il bilancio;

- il giudizio sulla **conformità** della Relazione sulla gestione alle norme di legge; e
- la **dichiarazione su eventuali errori** significativi contenuti nella Relazione sulla gestione stessa (➔19.).

Tali attività comportano un **separato obbligo di reportistica** rispetto alla revisione legale del bilancio e sono tuttavia rilasciati nella medesima Relazione di revisione, in quanto ricompresi in un unitario incarico di revisione legale dei conti.

In tali circostanze, la Relazione di revisione dovrà essere strutturata in **2 differenti sezioni**:

- la **prima**, intitolata “relazione sulla revisione contabile del bilancio”;
- la **seconda**, intitolata “relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari” (➔19.).

Tale **ordine è obbligatorio**, nel senso che la sezione “relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari” deve sempre essere successiva alla sezione “relazione sulla revisione contabile del bilancio”.

Anche nei casi in cui la Relazione di revisione sia strutturata in diverse sezioni, l'indicazione della denominazione, data, luogo e la firma vanno apposti un'unica volta, in calce alla relazione stessa.

16.1.3. Contenuto della relazione

Il contenuto della Relazione di revisione è “rigido”, ossia gli elementi che lo costituiscono vanno riportati nell'**ordine** che segue:

1. titolo (➔16.2.1.);
2. destinatari (➔16.2.2.);
3. paragrafo del giudizio (➔16.3.);
4. paragrafo degli elementi alla base del giudizio (➔16.4.);
5. paragrafo della responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per la redazione del bilancio (➔16.5.);
6. paragrafo della responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio (➔16.6.);
7. altri obblighi di reportistica (ove applicabili);
8. nome e firma del revisore (➔16.1.2.);
9. sede del revisore (➔16.1.2.);
10. data della Relazione di revisione (➔16.1.2.).

L'obbligo di riportarli secondo l'ordine elencato deriva dall'esigenza di favorire la **comparabilità** e l'omogeneità del contenuto della Relazione di revisione.

I paragrafi devono essere preceduti da un **titolo specifico**, che dovrà essere adattato in base alle tipologie di giudizio espresso, con l'obiettivo di rendere maggiormente fruibili e riconoscibili agli utilizzatori le relazioni di revisione redatte secondo lo standard degli ISA Italia.

16.1.4. Norme di riferimento

Le **regole** da seguire ed i **modelli** da utilizzare per la stesura della relazione sono contenute in fonti normative ed interpretative, alcune specifiche per i bilanci di liquidazione (➔27.) e per gli incarichi di attestazione (➔44.).

Normativa primaria

Disposizioni circa la forma ed il contenuto della Relazione di revisione sono contenute nell'art. 14 del D.Lgs. n. 39/2010. Nel caso di revisione legale dei bilanci di soggetti EIP, si applicano anche le disposizioni contenute nell'art. 10 del Reg. UE n. 537/2014 “Relazione di revisione” (➔20.).

ISA Italia 700 (e seguenti)

I principi di revisione internazionali (ISA Italia) dedicano al “reporting” il set di principi la cui numerazione è preceduta dal numero 7. L'ISA Italia 700 “Formazione del giudizio e relazione sul bilancio” disciplina la Relazione di revisione redatta ai sensi del D.Lgs. n. 39/2010 ed è il **principale riferimento tecnico** per la redazione della Relazione di revisione legale del bilancio d'esercizio e consolidato.

Assirevi

Il **documento di ricerca n. 215** “La Relazione di revisione sul bilancio: linee guida per casi particolari. (Marzo 2018)” fornisce indicazioni operative per la redazione della relazione nei casi di revisione contabile svolta a **titolo volontario** (➔44.3.), di bilanci di **microimprese** (➔16.7.2.), bilanci di **liquidazione** (➔27.), nonché su altri casi non specificamente disciplinati dagli ISA Italia.

CNDCEC

Il Consiglio Nazionale ha pubblicato il documento “approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni” che contiene indicazioni sulle modalità di relazione della Relazione di revisione da parte del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti.

INTESTAZIONE

16.2.

Titolo

16.2.1.

Costituiscono parte dell'intestazione il titolo della Relazione di revisione e i destinatari.

Il **titolo** assolve all'importante funzione di **contestualizzare l'incarico** in base alle norme di riferimento applicabili e alla funzione del revisore.

Il titolo deve pertanto essere adattato in base alle diverse tipologie di incarico.

Esempio

Nel caso di revisione legale di società che non sono né EIP né ESRI, il titolo della Relazione di revisione sarà “Relazione del revisore indipendente ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39.”.

Il titolo deve chiaramente indicare che la relazione è emessa da un revisore **indipendente**, per distinguere da eventuali relazioni emesse da altri soggetti, nonché per rimarcare l'attestazione del professionista incaricato circa il rispetto di tutti i principi etici riguardanti l'indipendenza.

Si riportano alcuni casi di **titolazioni delle relazioni** frequentemente utilizzati.

CASO 1 - Revisione legale di società diversa da EIP/ESRI

Incarico di revisione legale conferito da una società chiusa, non soggetta cioè agli obblighi previsti per gli EIP/ESRI. In assenza di ulteriori norme di riferimento per lo svolgimento della revisione, il titolo della relazione sarà il seguente (ISA Italia 700 - Esempio 3 (I)):

- **se revisore persona fisica**, Relazione del revisore indipendente ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39;
- **se società di revisione**, Relazione della società di revisione indipendente ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39.

CASO 2 - Revisione legale di EIP

Incarico di revisione legale conferito da una società avente la natura di EIP (ad esempio una società con azioni quotate in un mercato regolamentato o una banca con azioni non quotate).

Il titolo della relazione sarà il seguente (ISA 700 - Esempio 1 (I)):

- **se revisore persona fisica**, Relazione del revisore indipendente ai sensi degli artt. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, n. 39 e 10 del Reg. UE n. 537 del 16 aprile 2014;
- **se società di revisione**, Relazione della società di revisione indipendente ai sensi degli artt. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 e 10 del Reg. UE n. 537 del 16 aprile 2014.

CASO 3 - Revisione legale di EIP Compagnia di assicurazioni

Incarico di revisione legale conferito da una compagnia di assicurazioni.

Il titolo della relazione sarà il seguente:

- **se revisore persona fisica**, Relazione del revisore indipendente ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, dell'art. 10 del Reg. UE n. 537 del 16 aprile 2014 e dell'art. 102 del D.Lgs. 7 settembre 2005, n. 209;
- **se società di revisione**, Relazione della società di revisione indipendente ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, dell'art. 10 del Reg. UE n. 537 del 16 aprile 2014 e dell'art. 102 del D.Lgs. 7 settembre 2005, n. 209.

CASO 4 - Revisione legale di ESRI Intermediario finanziario

Incarico di revisione legale conferito da un intermediario finanziario (società di intermediazione mobiliare, società di gestione del risparmio, istituti di pagamento, istituti di moneta elettronica e intermediari finanziari di cui all'art. 106 TUB) avente la natura di ESRI.

Il titolo della relazione sarà il seguente:

- **se revisore persona fisica**, Relazione del revisore indipendente ai sensi degli artt. 14 e 19-bis del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39;
- **se società di revisione**, Relazione della società di revisione indipendente ai sensi degli artt. 14 e 19-bis del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39.

CASO 5 - Revisione legale di una banca

Incarico di revisione legale conferito da una banca (non quotata).

Il titolo della relazione sarà il seguente:

- **se revisore persona fisica**, Relazione del revisore indipendente ai sensi degli artt. 14 e 19-bis del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39;
- **se società di revisione**, Relazione della società di revisione indipendente ai sensi degli artt. 14 e 19-bis del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39.

CASO 6 - Revisione legale di un fondo comune di investimento

Incarico di revisione legale è conferito da un fondo comune di investimento.

Il titolo della relazione sarà il seguente:

- **se revisore persona fisica**, Relazione del revisore indipendente ai sensi degli artt. 14 e 19-bis del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 e dell'art. 9 del D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58;
- **se società di revisione**, Relazione della società di revisione indipendente ai sensi degli artt. 14 e 19-bis del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 e dell'art. 9 del D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58.

16.2.2. Destinatari

La Relazione di revisione deve indicare il **destinatario** in base alle **specifiche circostanze dell'incarico**.

I destinatari diretti della relazione vengono normalmente già identificati nella fase di accettazione e sottoscrizione della lettera d'incarico. Spesso è la normativa ad indicare a chi debba essere indirizzata la relazione del revisore: è il caso ad esempio degli incarichi conferiti ai sensi del D.Lgs. n. 39/2010, circostanza in cui i destinatari della Relazione di revisione sono gli azionisti o soci della società (dell'art. 13 del D.Lgs. n. 39/2010).

Occorre prestare attenzione alle caratteristiche dell'**ente soggetto a revisione legale**, potendosi, ad esempio, presentare le circostanze di seguito illustrate.

Ente soggetto a revisione	Identificazione dei destinatari
Società per azioni - Incarico di revisione legale conferito da una società con una pluralità di azionisti	Agli Azionisti della XYZ SpA
Società con unico azionista	All'Azionista Unico della XYZ SpA
Società a responsabilità limitata - Incarico di revisione legale conferito da una società con una pluralità di soci	Ai Soci della XYZ Srl
Società a responsabilità limitata con socio unico	Al Socio Unico della XYZ Srl
Consorzio	Ai Consorziati del Consorzio XYZ
Fondo Comune di Investimento	Ai partecipanti al Fondo Comune di Investimento

16.3. GIUDIZIO**16.3.1. Paragrafo introduttivo**

La prima sezione della relazione, intitolata "Giudizio", include il giudizio del revisore.

In realtà il giudizio in senso stretto è preceduto dal paragrafo introduttivo, che ha **5 obiettivi**:

1. identificare l'impresa il cui bilancio è stato oggetto dell'attività del revisore;
2. dichiarare che il bilancio è stato oggetto di revisione contabile;
3. identificare l'intestazione di ciascun prospetto che costituisce il bilancio;
4. fare riferimento alla sintesi dei principi contabili significativi e alle altre note esplicative;
5. specificare la data o il periodo amministrativo di riferimento per ciascun prospetto che costituisce il bilancio.

Bilancio oggetto dell'attività del revisore

I primi due obiettivi sono generalmente raggiunti con una dichiarazione del seguente tenore: "**Ho svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio d'esercizio della XYZ SpA**", avendo cura di adattare la descrizione nel caso di bilancio consolidato o di bilancio riferito ad una data intermedia (ad esempio, bilancio semestrale).

Identificazione dei principi contabili di riferimento e dei prospetti di bilancio

Con riferimento ai punti tre e quattro, volti all'identificazione dei principi di riferimento e dei prospetti di bilancio dagli stessi contemplati, occorre effettuare i primi specifici adattamenti della relazione, in quanto esistono nel nostro ordinamento **due corpi distinti** e significativamente differenti di **principi contabili** (➔2.1.) da utilizzare per la redazione dei bilanci:

- gli **International Financial Reporting Standards (IFRS)** (➔2.4.) emessi dall'International Accounting Standard Board (IASB) ed applicabili in Europa all'esito di un processo di omologazione che si completa con l'emanazione di un regolamento e la sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea. Tali principi **devono** essere applicati dalle società identificate nel D. Lgs. n. 38/2005 e successivi regolamenti (ad esempio società quotate, banche, società di intermediazione mobiliare) e **possono** essere applicati dalle altre società diverse da quelle che possono redigere il bilancio in forma abbreviata;
- le **norme del Codice civile**, interpretate ed integrate dai principi contabili nazionali emessi dall'Organismo Italiano di contabilità (OIC) (➔2.3.), applicabili in tutti gli altri casi.

Particolare attenzione va posta nell'indicazione dell'**esatta denominazione dei prospetti** che compongono il bilancio redatto in base agli **IFRS**, dato che tali principi consentono l'utilizzo di diverse impostazioni (presentazione del prospetto di Conto economico unitamente al prospetto dell'utile perdita dell'esercizio o in alternativa di un unico prospetto del Conto economico complessivo) e non impongono una denominazione specifica dei prospetti, circostanza che ha fatto insorgere prassi diversificate (si pensi alla denominazione "Stato patrimoniale" in luogo di quella tecnicamente più corretta di "prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria"). Nella redazione del paragrafo introduttivo si dovranno pertanto riportare le denominazioni utilizzate nel bilancio oggetto di revisione per evitare fraintendimenti.

L'esatta identificazione degli elementi che compongono il bilancio è particolarmente importante nei casi in cui esso sia **pubblicato** unitamente ad **altri documenti**, come accade normalmente con la Relazione sulla gestione. Si tratta di documenti, normalmente diffusi con il bilancio ed all'interno di un unico fascicolo, che però non devono essere indicati tra gli elementi che costituiscono il bilancio assoggettato a revisione. Essi non sono infatti oggetto del giudizio professionale sul bilancio (ancorché siano comunque soggetti ad un giudizio professionale del revisore) (➔19.).

Informazioni supplementari presentate insieme al bilancio

Il revisore **deve valutare** se eventuali **informazioni supplementari** allegate al bilancio, corredato dalla Relazione sulla gestione, rappresentino comunque parte integrante del bilancio stesso in ragione della loro natura e delle modalità con cui sono presentate. In questo caso dovrà **assoggettare a revisione** anche le informazioni supplementari e il proprio giudizio si estenderà alle stesse.

Ci si riferisce a ulteriori documenti o informazioni (tabelle, note aggiuntive) supplementari rispetto al contenuto previsto dalle norme di redazione. Alcuni esempi sono:

- **prospetti pro-forma** in presenza di significative operazioni straordinarie;
- **dati essenziali dell'ultimo bilancio** dell'ente che esercita o ha esercitato l'attività di direzione e coordinamento, come richiesto dalla legge (➔18.3.2.).

Anche nei casi in cui le informazioni supplementari non siano considerate parte integrante del bilancio oggetto di revisione, il revisore deve valutare se le stesse siano presentate in modo che risulti chiaramente intellegibile che esse siano distinte dal bilancio oggetto di revisione contabile; in caso contrario il revisore dovrà richiedere alla direzione aziendale di modificare le modalità di presentazione delle informazioni supplementari non oggetto di revisione. Nei casi di rifiuto da parte della direzione, il revisore deve identificare le informazioni supplementari e indicare nella Relazione di revisione che esse non sono state oggetto di revisione contabile.

Il revisore ha comunque la possibilità, nei casi in cui il bilancio sia incluso in un documento contenente anche informazioni supplementari, ad esempio una relazione finanziaria annuale, di specificare i numeri delle pagine corrispondenti al bilancio oggetto di revisione contabile, in modo da aiutare gli utilizzatori ad individuare le informazioni alle quali la Relazione di revisione fa riferimento.

Anche le informazioni supplementari che non sono oggetto di revisione contabile presentate insieme al bilancio sono soggette a una, seppur ridotta, attività di verifica da parte del revisore.

Predisposizione del paragrafo introduttivo

Le informazioni necessarie per la corretta predisposizione del paragrafo introduttivo sono rinvenibili dal bilancio stesso, ed attengono alla sua **natura** (esercizio, consolidato, abbreviato, microimpresa), alla **data** di riferimento dello stesso ed ai **prospetti** che lo compongono. Le circostanze più frequenti di formulazione del paragrafo introduttivo sono riportate nei casi che seguono.

CASO 7 - Paragrafo introduttivo. Bilancio in forma abbreviata

In presenza di un incarico di revisione legale del bilancio al 31 dicembre 20XX della società XYZ SpA redatto in forma abbreviata sulla base delle norme del Codice civile e dei principi contabili OIC, il paragrafo introduttivo avrà il seguente tenore:

Se revisore persona fisica:

Ho svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della XYZ SpA, redatto in forma abbreviata secondo quanto disposto dall'art. 2435-bis c.c. e costituito dallo Stato patrimoniale al 31 dicembre 20XX, dal Conto economico per l'esercizio chiuso a tale data e dalla Nota integrativa.

Se società di revisione:

Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della XYZ SpA, redatto in forma abbreviata secondo quanto disposto dall'art. 2435-bis c.c. e costituito dallo Stato patrimoniale al 31 dicembre 20XX, dal Conto economico per l'esercizio chiuso a tale data e dalla Nota integrativa.

CASO 8 - Paragrafo introduttivo. Microimpresa

In presenza di un incarico di revisione legale del bilancio al 31 dicembre 20XX della società XYZ Srl che si avvale delle semplificazioni nella redazione del bilancio previsti dal regime per le microimprese, il paragrafo introduttivo avrà il seguente tenore:

Se revisore persona fisica:

Ho svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della XYZ Srl, redatto ai sensi dell'art. 2435-ter c.c., costituito dallo Stato patrimoniale al 31 dicembre 20XX e dal Conto economico per l'esercizio chiuso a tale data.

Se società di revisione:

Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della XYZ Srl, redatto ai sensi dell'art. 2435-ter c.c., costituito dallo Stato patrimoniale al 31 dicembre 20XX e dal Conto economico per l'esercizio chiuso a tale data.

CASO 9 - Paragrafo introduttivo. Bilancio OIC in forma ordinaria

In presenza di un incarico di revisione legale del bilancio al 31 marzo 20XX della XYZ Srl redatto in forma ordinaria sulla base delle norme del Codice civile e dei principi contabili OIC, il paragrafo introduttivo avrà il seguente tenore:

Se revisore persona fisica:

Ho svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della XYZ Srl, costituito dallo Stato patrimoniale al 31 marzo 20XX, dal Conto economico e dal Rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data, e dalla Nota integrativa.

Se società di revisione:

Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della XYZ Srl, costituito dallo Stato patrimoniale al 31 marzo 20XX, dal Conto economico e dal Rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data, e dalla Nota integrativa.

CASO 10 - Paragrafo introduttivo. Bilancio consolidato IFRS

In presenza di un incarico di revisione legale del bilancio consolidato al 30 settembre 20XX del Gruppo XYZ redatto in conformità ai principi contabili internazionali IFRS, il paragrafo introduttivo avrà il seguente tenore:

Se revisore persona fisica:

Ho svolto la revisione contabile del bilancio consolidato del Gruppo ABC, costituito dai prospetti della situazione patrimoniale-finanziaria al 30 settembre 20XX, dell'utile/(perdita) e delle altre componenti del Conto economico complessivo, delle variazioni di patrimonio netto e dei flussi finanziari per l'esercizio chiuso a tale data e dalle note al bilancio che includono anche la sintesi dei più significativi principi contabili applicati.

Se società di revisione:

Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio consolidato del Gruppo ABC, costituito dai prospetti della situazione patrimoniale-finanziaria al 30 settembre 20XX, dell'utile/(perdita) e delle altre componenti del Conto economico complessivo, delle variazioni di patrimonio netto e dei flussi finanziari per l'esercizio chiuso a tale data e dalle note al bilancio che includono anche la sintesi dei più significativi principi contabili applicati.

CASO 11 - Paragrafo introduttivo. Bilancio d'esercizio IFRS

In presenza di un incarico di revisione legale del bilancio al 31 dicembre 20XX della XYZ SpA redatto in conformità ai principi contabili internazionali IFRS, il paragrafo introduttivo avrà il seguente tenore:

Se revisore persona fisica:

Ho svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della XYZ SpA, costituito dai prospetti della situazione patrimoniale-finanziaria al 31 dicembre 20XX, dell'utile/(perdita) e delle altre componenti del Conto economico complessivo, delle variazioni di patrimonio netto e dei flussi finanziari per l'esercizio chiuso a tale data e dalle note al bilancio che includono anche la sintesi dei più significativi principi contabili applicati.

Se società di revisione:

Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della XYZ SpA, costituito dai prospetti della situazione patrimoniale-finanziaria al 31 dicembre 20XX, dell'utile/(perdita) e delle altre componenti del Conto economico complessivo, delle variazioni di patrimonio netto e dei flussi finanziari per l'esercizio chiuso a tale data e dalle note al bilancio che includono anche la sintesi dei più significativi principi contabili applicati.

Espressione del giudizio

16.3.2.

Successivamente al paragrafo introduttivo si posiziona il **giudizio professionale** del revisore. La stessa collocazione di tale paragrafo, nella parte iniziale della Relazione di revisione, è volta a sottolineare l'importanza del giudizio per gli utilizzatori della Relazione di revisione.

Al di fuori delle circostanze in cui viene espresso un giudizio con modifica (➔17.), in tale paragrafo si attesta che il bilancio fornisce una **rappresentazione veritiera e corretta** della situazione patrimoniale-finanziaria e del risultato economico, e ove applicabile dei flussi di cassa, in conformità ai principi di redazione del bilancio di riferimento.

Giudizio di corretta rappresentazione e giudizio di conformità

I criteri di redazione dei bilanci oggetto di revisione possono essere distinti tra:

- “quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione”;
- “quadro normativo basato sulla conformità”.

Il “quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione” è utilizzato quando si fa riferimento ad una circostanza che richieda la conformità alle disposizioni del quadro normativo stesso ed inoltre:

- riconosca esplicitamente o implicitamente che, per conseguire una corretta rappresentazione del bilancio, può essere necessario che la direzione fornisca informazioni ulteriori rispetto a quelle specificamente richieste dal quadro normativo di riferimento; e
- riconosca esplicitamente che, per conseguire una corretta rappresentazione del bilancio, può essere necessario che la direzione deroghi ad una disposizione del quadro normativo. Si presume che tali deroghe siano necessarie soltanto in circostanze estremamente rare.

Il termine “quadro normativo basato sulla conformità” è utilizzato per fare riferimento alla circostanza in cui è richiesta la conformità alle disposizioni del quadro normativo ma che non riconosca gli aspetti soprammenzionati per il “quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione”.

Le modalità di espressione del giudizio di revisione e di formulazione della responsabilità degli amministratori per la predisposizione del bilancio dipendono dalla natura del quadro informativo sull'informazione applicabile. In particolare, se esso è con scopi di carattere generale, il giudizio da parte del revisore può essere sia di conformità (il bilancio è presentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi) sia di corretta rappresentazione (il bilancio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta, in conformità al quadro normativo di riferimento).

Nel caso di **incarico di revisione legale** ai sensi del D.Lgs. n. 39/2010, stante la formulazione della norma, il giudizio espresso dal revisore fa riferimento al fatto che il bilancio “fornisce una rappresentazione veritiera e corretta”. Parimenti, anche le responsabilità degli amministratori fanno riferimento alla “redazione del bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria”.

Giudizio senza modifica

La formulazione del giudizio senza modifica si traduce nell'utilizzo della formulazione “**il bilancio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta**” da declinare in base alle specifiche circostanze dell'incarico. Nel seguito si delineano le fattispecie più frequenti di formulazione del paragrafo del giudizio senza modifica.

CASO 12 - Giudizio. Bilancio in forma abbreviata

In presenza di un incarico di revisione legale del bilancio al 31 dicembre 20XX della società XYZ SpA redatto in forma abbreviata sulla base delle norme del Codice civile e dei principi contabili OIC, il paragrafo del giudizio senza modifica avrà il seguente tenore:

Se revisore persona fisica:

A mio giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della XYZ SpA al 31 dicembre 20XX e del risultato economico per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

Se società di revisione:

A nostro giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della XYZ SpA al 31 dicembre 20XX e del risultato economico per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

CASO 13 - Giudizio. Microimpresa

In presenza di un incarico di revisione legale del bilancio al 31 dicembre 20XX della società XYZ Srl che si avvale delle semplificazioni nella redazione del bilancio previsti dal regime per le microimprese, il paragrafo del giudizio senza modifica avrà il seguente tenore:

Se revisore persona fisica:

A mio giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della XYZ Srl al 31 dicembre 20XX e del risultato economico per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

Se società di revisione:

A nostro giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della XYZ Srl al 31 dicembre 20XX e del risultato economico per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

Non vi sono differenze rispetto ai bilanci in forma abbreviata nella formulazione del paragrafo del giudizio.

CASO 14 - Giudizio. Bilancio OIC in forma ordinaria

In presenza di un incarico di revisione legale del bilancio al 31 marzo 20XX della XYZ SpA redatto in forma ordinaria sulla base delle norme del Codice civile e dei principi contabili OIC, il paragrafo del giudizio senza modifica avrà il seguente tenore:

Se revisore persona fisica:

A mio giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della XYZ SpA al 31 marzo 20XX, 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.

Se società di revisione:

A nostro giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della XYZ SpA al 31 marzo 20XX, 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.

Oltre alla differente data di chiusura dell'esercizio, è da notare che il giudizio professionale si estende ai "flussi di cassa" in quanto il bilancio redatto in forma ordinaria comprende necessariamente anche il prospetto del Rendiconto finanziario.

CASO 15 - Giudizio. Bilancio consolidato IFRS

In presenza di un incarico di revisione legale del bilancio consolidato al 30 settembre 20XX del Gruppo XYZ redatto in conformità ai principi contabili internazionali IFRS, il paragrafo del giudizio senza modifica avrà il seguente tenore:

Se revisore persona fisica:

A mio giudizio, il bilancio consolidato fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria del Gruppo XYZ al 30 settembre 20XX, 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.

Se società di revisione:

A mio giudizio, il bilancio consolidato fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situa-

zione patrimoniale e finanziaria del Gruppo XYZ al 30 settembre 20XX, 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.
Oltre alla modifica della data di chiusura dell'esercizio, sono da notare gli adattamenti apportati per tenere in considerazione della diversa natura del bilancio assoggettato a revisione.

CASO 16 - Giudizio. Bilancio d'esercizio IFRS

In presenza di un incarico di revisione legale del bilancio al 31 dicembre 20XX della XYZ SpA redatto in conformità ai principi contabili internazionali IFRS, il paragrafo del giudizio senza modifica avrà il seguente tenore:

Se revisore persona fisica:

A mio giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della XYZ SpA al 31 dicembre 20XX, 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.

Se società di revisione:

A nostro giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della XYZ SpA al 31 dicembre 20XX, 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.

L'ISA Italia 700 precisa che quando il revisore esprime un **giudizio senza modifica non è consentito** utilizzare espressioni che possano far ritenere che il giudizio sia sottoposto a condizioni oppure espresso con modifica, ad esempio utilizzando frasi come "in base alla precedente spiegazione", o "subordinatamente".

ELEMENTI ALLA BASE DEL GIUDIZIO

16.4.

Premessa

16.4.1.

Il paragrafo "elementi alla base del giudizio" fornisce informazioni circa il **contesto** dal quale deriva il giudizio del professionista, per chiarire agli utilizzatori del bilancio quali sono stati i principi di riferimento utilizzati nello svolgimento dell'attività di revisione.

Il paragrafo, sempre collocato successivamente al paragrafo del giudizio, ha un **contenuto obbligatorio**, da adattare nei casi di espressione di giudizi con modifica, che deve contemplare:

- una dichiarazione che la revisione è stata svolta in conformità ai principi di revisione internazionali ISA Italia;
- un riferimento al successivo paragrafo che descrive le responsabilità del revisore;
- una dichiarazione che il revisore è indipendente dalla società in conformità alle norme e ai principi di etica ed indipendenza applicabili;
- una dichiarazione che il revisore ritiene di aver ottenuto elementi probativi sufficienti ed appropriati.

Giudizio senza modifica da parte di una società di revisione

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 nel paragrafo "Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio d'esercizio" della presente relazione. Siamo indipendenti rispetto alla ABC [SpA] [Srl] 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 e appropriati su cui basare il nostro giudizio.

Dichiarazione di conformità

16.4.2.

La sezione si apre con un riferimento ai principi di revisione seguiti che, nel caso di incarichi conferiti ai sensi del D.Lgs. n. 39/2010, contempla un **rinvio ai principi di revisione internazionali ISA Italia** elaborati ai sensi dell'art. 11, c. 3, D.Lgs. n. 39/2010.

Tale dichiarazione serve a contestualizzare i **criteri di riferimento** applicati nello svolgimento della revisione legale.

16.4.3. Riferimento alle responsabilità

Il paragrafo deve contenere un **rinvio al paragrafo delle responsabilità** del revisore (➔16.6.) per la descrizione delle stesse nelle circostanze dell'incarico.

16.4.4. Dichiarazione di indipendenza

Il richiamo all'indipendenza, già presente nel titolo della relazione, costituisce una dichiarazione del revisore di **rispetto di tale requisito**, in assenza del quale, non può svolgere l'incarico.

Il riferimento alle norme di indipendenza applicabile è orientato ad incrementare la **trasparenza** circa la disciplina applicabile all'incarico di revisione.

L'ISA Italia 700 chiarisce che anche nel caso della revisione contabile di **gruppi**, in presenza di molteplici fonti di norme e principi in materia di etica ed indipendenza applicabili ai revisori delle componenti, anche a seguito dell'operatività del gruppo in più ordinamenti giuridici, la Relazione di revisione normalmente indica esclusivamente le norme ed i principi in materia di etica ed indipendenza applicabili al **team di revisione** del gruppo.

16.4.5. Elementi probativi

La sezione si chiude con una dichiarazione del revisore circa la **sufficienza ed appropriatezza** degli **elementi probativi acquisiti**, cosicché il lavoro svolto fornisca una ragionevole base per l'espressione del proprio giudizio professionale (➔14.7.).

Si tratta di un **prerequisito** per l'espressione di un giudizio sul bilancio, in assenza del quale si assiste ad una modifica del giudizio (➔17.3., ➔17.5.).

16.5. RESPONSABILITÀ DEGLI AMMINISTRATORI E DEL COLLEGIO SINDACALE

16.5.1. Premessa

Il concetto di revisione aziendale contempla, tra gli elementi caratterizzanti (➔7.):

- l'esistenza di un'informazione predisposta, secondo criteri verificabili, da un soggetto responsabile (la c.d. responsible party);
- la verifica dell'informazione da parte del professionista incaricato (appunto, il revisore).

Uno degli elementi cardine dei principi di revisione riguarda il **riconoscimento** da parte della direzione aziendale delle proprie **responsabilità** in merito alla predisposizione del bilancio e alla messa in atto di un sistema di controllo interno ritenuto adeguato al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Tale riconoscimento avviene normalmente già nella fase di conferimento dell'incarico (➔9.), mediante sottoscrizione della lettera di incarico che conferma tali specifiche responsabilità della direzione. È inoltre **imprescindibile** la conferma di tali responsabilità prima del completamento dell'incarico, mediante la sottoscrizione da parte della direzione di una **lettera di attestazione** in cui si dichiara *inter alia* di aver adempiuto alle proprie responsabilità in tema di predisposizione di bilanci non viziati da errori significativi (➔14.). In **assenza del riconoscimento** di tali responsabilità, vengono a mancare le condizioni per lo svolgimento della revisione, in quanto mancherebbe la separazione di ruoli tra il lavoro svolto dal soggetto assoggettato al controllo, la direzione della società, e quello proprio del soggetto incaricato del controllo, il revisore legale dei conti.

L'ISA Italia 700 prevede che tali responsabilità vengano esplicitate in uno specifico paragrafo della Relazione di revisione che avrà il seguente tenore:

“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.”.

Adattamento del paragrafo

Particolare cura si dovrà avere nell'adattare il paragrafo al modello di amministrazione adottato dalla società assoggettata a revisione. Nel caso di **modello tradizionale o monistico**, il soggetto responsabile è costituito dagli amministratori, mentre nel caso di **modello dualistico**, l'organo responsabile per la redazione del bilancio d'esercizio è il consiglio di gestione. In tale ultimo caso, la formulazione in precedenza riportata andrà adattata, sostituendo gli amministratori con "i componenti del consiglio di gestione".

Attendibilità del bilancio

16.5.2.

La prima responsabilità degli amministratori evidenziata nel paragrafo in oggetto è quella relativa alla redazione del bilancio in **conformità alle norme di legge** in materia. Tale paragrafo andrà pertanto adattato in funzione dei principi contabili adottati dalla società.

CASO 17 - Paragrafo Responsabilità degli amministratori (bilancio consolidato, IFRS)

In caso di incarico di revisione legale del bilancio consolidato redatto in conformità ai **principi contabili internazionali IFRS**, il paragrafo avrà il seguente tenore:

- **in presenza di consiglio di amministrazione**, "Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio consolidato che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [omissis]";
- **in presenza di amministratore unico**, "L'amministratore Unico è responsabile per la redazione del bilancio consolidato che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [omissis]".

CASO 18 - Paragrafo Responsabilità degli amministratori (Codice civile, OIC)

In presenza di un incarico di revisione legale del bilancio d'esercizio redatto in conformità alle norme del **Codice civile e dei principi contabili OIC**, il paragrafo avrà il seguente tenore:

- **in presenza di consiglio di amministrazione**, Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio consolidato che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione [omissis];
- **in presenza di amministratore unico**, L'amministratore unico è responsabile per la redazione del bilancio consolidato che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione [omissis].

Assetto organizzativo

16.5.3.

Il paragrafo evidenzia la **responsabilità degli amministratori** anche con riferimento alla valutazione dell'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile della società, in considerazione della natura e alle dimensioni dell'impresa, ivi compresi l'implementazione ed il funzionamento di un adeguato sistema di controllo interno volto a prevenire e ad individuare frodi e/o errori. Le responsabilità riguardano anche quella parte del **controllo interno** che gli amministratori ritengono necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Continuità aziendale

16.5.4.

L'ISA Italia 700 richiede che venga esplicitata anche la responsabilità degli amministratori per la valutazione della capacità della società di continuare ad operare come un'**entità in funzionamento** (➔13.1.). Quest'ultimo aspetto evidenzia le responsabilità degli amministratori con riferimento all'adeguatezza della c.d. **going concern assumption**. Tale principio fondante del bilancio di un'entità in funzionamento, esplicitato anche nei documenti dell'OIC e negli IFRS, indica che il bilancio è redatto nella prospettiva della continuazione dell'attività e quindi tenendo conto del fatto che l'azienda costituisce un **complesso economico funzionante** destinato, almeno per un prevedibile arco temporale futuro, alla produzione di reddito (art. 2423-bis c.c.).

Vigilanza

16.5.5.

In presenza di un **organo di controllo** (collegio sindacale o sindaco unico nel sistema di amministrazione tradizionale), il paragrafo deve specificare le **responsabilità** proprie di tale organo con riferimento alla vigilanza sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria della società. Ciò in quanto, nell'ordinamento nazionale, il collegio sindacale è il soggetto deputato alla vigilanza sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento (art. 2403, c. 1, c.c.). Il paragrafo andrà pertanto adattato in funzione delle carat-

teristiche dell'organo di controllo della società, ed eliminato nel caso di assenza di tale organo in quanto non richiesto dalla normativa, avendo cura, in queste circostanze, di modificare anche il titolo dell'intero paragrafo "Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale", eliminando il riferimento a quest'ultimo.

CASO 19 - Paragrafo Responsabilità del collegio sindacale

In caso di incarico di revisione legale del bilancio consolidato, il paragrafo avrà il seguente tenore:

- **in presenza di collegio sindacale**, Il collegio sindacale ha la responsabilità della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria del Gruppo;
- **in presenza di sindaco unico**, Il sindaco unico ha la responsabilità della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria del Gruppo.

16.6. RESPONSABILITÀ DEL REVISORE

16.6.1. Aspetti generali e formali

Al paragrafo sulle responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale, nella struttura di relazione prevista dall'ISA Italia 700, segue una ampia sezione destinata ad illustrare le **responsabilità specifiche** del revisore.

Tale paragrafo ha l'obiettivo di descrivere, con riferimento alla revisione contabile svolta:

- gli obiettivi (➔16.6.2.);
- la natura, la portata e la finalità, per far comprendere le modalità e le caratteristiche del lavoro svolto (➔16.6.3.); e
- di dichiarare che sono state effettuate tutte le procedure di revisione ritenute necessarie per esprimere il giudizio professionale.

Il paragrafo richiede alcuni adattamenti nel caso della revisione contabile di Gruppi (➔16.6.4.).

16.6.2. Obiettivi della revisione

La **relazione**  deve contenere una **dichiarazione** che gli **obiettivi della revisione** sono:

- l'acquisizione di una **ragionevole sicurezza** che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti non intenzionali (➔8.1.);
- l'emissione di una **Relazione di revisione** che includa il giudizio del professionista.

Tali obiettivi sono esplicitati al fine di distinguerli e contrapporli alle responsabilità della direzione per la redazione del bilancio.

Il paragrafo delle responsabilità del revisore si apre pertanto con la dichiarazione che la revisione è stata pianificata e svolta al fine di acquisire una "ragionevole sicurezza" che il bilancio non contenga errori significativi.

È altresì necessario esplicitare nella relazione il significato del termine "ragionevole sicurezza", dichiarando che con esso si intende un livello di sicurezza che tuttavia non fornisce la garanzia che vengano identificati sempre eventuali errori significativi.

Il lavoro infatti si basa sulla raccolta di elementi probativi che hanno natura persuasiva e non conclusiva; a quest'ultime infatti il professionista non è tenuto, né potrebbe essere altrimenti, per ovvie ragioni di fattibilità, anche legate alle tempistiche di svolgimento dell'intervento di revisione contabile.

La percezione della qualità della revisione è condizionata dai contenuti della Relazione di revisione, in quanto essa è normalmente l'unico documento pubblico del professionista disponibile per le parti interessate. Per gli utilizzatori tecnici l'uniformità della Relazione di revisione comporta importanti vantaggi (➔16.1.); d'altro canto, con l'ampliamento della platea degli utilizzatori, l'eccessiva standardizzazione della relazione può essere interpretata erroneamente da una parte di essi, creando un "differenziale di aspettativa" (expectation gap). Con tale termine si intende il differenziale tra ciò che gli utilizzatori si aspettano dal revisore e dall'attività di revisione del bilancio d'esercizio e la reale portata della revisione contabile svolta in conformità agli ISA Italia. Il gap d'aspettativa comporta una svalutazione dell'attività di revisione in termini qualitativi, dato che l'attività svolta dai revisori è percepita come non efficace.

Il motivo per cui gli ISA Italia richiedono di dover esplicitare in tutte le relazioni, con formulazioni sostanzialmente "standard", il significato della terminologia utilizzata e la portata della revisione svolta, è riconducibile proprio all'obiettivo di **ridurre il gap di aspettativa**.

Con le stesse finalità di riduzione del gap di aspettativa, il paragrafo prosegue con la definizione di "errore significativo", inteso come deviazione dalle norme di redazione del bilancio che può derivare da frodi o da comportamenti non intenzionali (➔14.).

Al fine di descrivere la portata di tale termine, la relazione deve anche fornire una definizione o una descrizione del concetto di significatività (➔8.4.) correlata all'errore, chiarendo che l'errore è considerato significativo se esso, singolarmente o unitamente ad altre deviazioni, può ragionevolmente ritenersi **suscettibile di influenzare le decisioni economiche** degli utilizzatori del bilancio. Nel seguito la formulazione della prima parte del paragrafo delle responsabilità del revisore.

Paragrafo delle responsabilità della società di revisione (prima parte)

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.

Natura e portata della revisione

16.6.3.

La relazione deve includere anche **ulteriori informazioni** sulla natura e portata della revisione contabile. Queste, a differenza degli obiettivi della revisione (➔16.6.2.), possono essere collocate **in appendice** alla relazione, inserendo un riferimento alla stessa nel paragrafo delle responsabilità del revisore.

Nel corso dei primi anni di applicazione dell'ISA Italia 700, con riferimento alle relazioni emesse da società di revisione, è emersa la generale tendenza a mantenere le informazioni circa la natura e portata della revisione **all'interno del paragrafo** delle responsabilità del revisore, piuttosto che ricorrere alla possibilità prevista dall'ISA Italia 700 di collocarle in un'appendice alla relazione.

Le informazioni da inserire in questa parte della relazione sono molteplici, ed esse sono intese a realizzare una sintesi della natura e della portata della revisione contabile svolta in base agli ISA Italia: si soffermano infatti su alcuni aspetti cardine del lavoro, quali lo **scetticismo professionale** (➔7.), **l'approccio basato sui rischi** (➔8.) e **l'analisi del controllo interno** da parte del revisore (➔10.), e vanno presentate nell'ordine che segue.

Natura della revisione contabile svolta

Il revisore deve dichiarare di aver esercitato il giudizio professionale e mantenuto lo scetticismo professionale per tutta la durata dell'incarico.

Portata della revisione contabile svolta

Il revisore deve specificare che le proprie responsabilità comprendono:

- identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio, definire e svolgere procedure di revisione in risposta a tali rischi, e acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio;
- acquisire una competenza del sistema di controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile;
- valutare l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dalla direzione, inclusa la relativa informativa;
- giungere ad una conclusione circa l'appropriatezza dell'utilizzo da parte della direzione aziendale del presupposto della continuità aziendale;
- valutare la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio nel suo complesso, inclusa l'informativa.

Con riferimento al controllo interno (➔8.), è da notare che nella relazione è obbligatorio indicare la finalità e l'estensione dell'analisi effettuata dal professionista, precisando che il revisore considera il controllo interno al solo fine di definire le proprie procedure, ossia valutare il rischio di controllo, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno stesso. Il **paragrafo delle responsabilità** intende inquadrare correttamente il **rapporto del revisore con il controllo interno**.

Dal punto di vista della **finalità dell'analisi**, il controllo interno della società rileva per il revisore in quanto può (o meno) consentire di svolgere in modo efficiente ed efficace la revisione di bilancio;

non è però oggetto della revisione, e pertanto l'analisi da parte del revisore non è svolta al fine di esprimere un giudizio sul controllo interno stesso.

Dal punto di vista dell'**estensione dell'analisi**, il revisore è esclusivamente tenuto ad acquisire una comprensione degli aspetti del controllo interno ritenuti rilevanti per i suoi fini, ossia per la riduzione del rischio di revisione. Esula quindi dall'attività di revisione un esame dell'intero sistema di controllo interno. È infatti del tutto normale che le società abbiano procedure e controlli ritenuti non rilevanti ai fini della valutazione del rischio di revisione, pur essendo gli stessi attinenti all'informativa finanziaria.

Responsabilità del revisore verso gli organi di governance

Il revisore deve dichiarare di aver comunicato ai responsabili delle attività di governance (ad esempio amministratori e collegio sindacale), 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 (→ 21.).

Il novellato ISA Italia 700 pone infine enfasi sul rispetto da parte del revisore degli obblighi di comunicazione nei confronti degli organi di governance, con particolare riferimento alla comunicazione delle carenze significative riscontrate nel controllo interno.

È pertanto importante verificare la coerenza tra il contenuto della relazione di revisione ed eventuali comunicazioni agli organi di governance effettuate ai sensi dell'ISA Italia 265 "Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione".

Allo stesso modo, è importante ricordare che il menzionato ISA Italia 265 sancisce l'obbligo di comunicazione in forma scritta delle **carenze significative** nel controllo interno.

Particolare cura andrà posta nel formalizzare in modo appropriato le comunicazioni agli organi di governance e nel verificare, ad esempio attraverso la lettura dei verbali dell'organo amministrativo e dell'organo di controllo, che esse siano state correttamente comprese.

Si riporta la formulazione della seconda parte del paragrafo delle responsabilità del revisore.

Paragrafo delle responsabilità della società di revisione (seconda parte)

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 e 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 a 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 un'incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare a 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;

Paragrafo delle responsabilità della società di revisione (seconda parte)

- 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 a 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.

Bilancio consolidato

16.6.4.

Nei casi in cui si applica l'ISA Italia 600 (➔22.), il **revisore** del bilancio del **gruppo** deve dichiarare di essere l'**unico responsabile** del giudizio di revisione espresso, nonché responsabile della direzione, supervisione e svolgimento della revisione contabile del gruppo (inclusa l'eventuale attività di revisori terzi, ad esempio operanti sulle controllate estere del gruppo stesso).

Saranno inoltre necessari alcuni **adattamenti** alla relazione per tenere conto della tipologia di bilancio, di cui nel seguito si fornisce un esempio per quanto attiene al paragrafo delle responsabilità del revisore.

Modifiche al paragrafo delle responsabilità della società di revisione (in caso di gruppi)

[In grassetto le modifiche necessarie in caso di applicazione dell'ISA 600 - ad esempio in caso di bilancio consolidato]

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 **consolidato**, 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 e 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 del **Gruppo**;

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

- siamo giunti a 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 un'incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità del **Gruppo** di continuare a 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 il **Gruppo** cessi di operare come un'entità in funzionamento;

- abbiamo valutato la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio **consolidato** nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio **consolidato** rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione;

- abbiamo acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati sulle informazioni finanziarie delle imprese o delle differenti attività economiche svolte all'interno del Gruppo per esprimere un giudizio sul bilancio consolidato. Siamo responsabili della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico di revisione contabile del Gruppo. Siamo gli unici responsabili del giudizio di revisione sul bilancio consolidato.

Abbiamo comunicato ai responsabili delle attività di governance, identificati a 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.

16.7. CASI PARTICOLARI

La relazione può richiedere **adattamenti** in circostanze specifiche, non necessariamente normate dagli ISA Italia.

Tra i casi più frequenti, si possono richiamare i **bilanci in forma abbreviata** (→16.7.1.), i **bilanci delle microimprese** (→16.7.2.) e i **bilanci di società in liquidazione** (→27.).

16.7.1. Bilanci in forma abbreviata

Le società che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati possono redigere il bilancio in forma abbreviata quando, nel primo esercizio o per due esercizi consecutivi, **non abbiano superato due dei seguenti limiti** (art. 2435-bis c.c.):

- totale dell'attivo dello Stato patrimoniale pari a **euro 4.400.000**. Il totale dell'attivo risulta dalla somma delle voci A, B, C e D dello schema di bilancio contenuto nell'art. 2424 c.c., dedotte le compensazioni previste dalla legge e dai principi contabili (ad esempio, crediti e debiti liquidi nei confronti di un medesimo soggetto);
- totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni pari a **euro 8.800.000**. Il totale dei ricavi corrisponde a quanto riportato nella voce A1 del Conto economico, al netto di resi, sconti, abbuoni e premi;
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio, pari a **50 unità**.

La facoltà di redigere il **bilancio in forma abbreviata** comporta numerose **semplificazioni**, tra le quali:

- **raggruppamento delle voci patrimoniali**: nel bilancio in forma abbreviata lo Stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell'art. 2424 c.c. con lettere maiuscole e con numeri romani; le voci A e D dell'attivo possono essere comprese nella voce CII; la voce E del passivo può essere compresa nella voce D; nelle voci CII dell'attivo e D del passivo devono essere separatamente indicati i crediti e i debiti esigibili oltre l'esercizio successivo;
- **esonero dal Rendiconto finanziario**: le società che redigono il bilancio in forma abbreviata sono esonerate dalla redazione del Rendiconto finanziario;
- **raggruppamento delle voci economiche**: nel Conto economico del bilancio in forma abbreviata possono essere tra loro raggruppate le voci A2 con A3, le voci B9 (c) con B9 (d) e con B9 (e), le voci B10 (a) con B10 (b) e con B10 (c), le voci C16 (b) con C16 (c), le voci D18 (a) con D18 (b) e con D18 (c) e con D18 (d), le voci D19 (a) con D19 (b) e con D19 (c) e con D19 (d);
- **semplificazione dell'informativa**: ferma restando la clausola generale che il bilancio fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, la Nota integrativa può includere solo le informazioni richieste dal c. 1, nn. 4) e 6), dell'art. 2426 c.c. e dal c. 1, art. 2427 c.c., nn. 1), 2), 6) (per quest'ultimo limitatamente ai soli debiti senza indicazione della ripartizione geografica), 8), 9), 13), 15) (per quest'ultimo anche omettendo la ripartizione per categoria), 16), 22-bis), 22-ter) (per quest'ultimo anche omettendo le indicazioni riguardanti gli effetti patrimoniali, finanziari ed economici), 22-quater), 22-sexies) (per quest'ultimo anche omettendo l'indicazione del luogo in cui è disponibile la copia del bilancio consolidato), nonché dal c. 1, art. 2427-bis, nn. 1) e 6), c.c.;
- **parti correlate**: le società possono limitare l'informativa richiesta dall'art. 2427, c. 1, n. 22-bis), c.c. alle operazioni realizzate direttamente o indirettamente con i loro maggiori azionisti ed a quelle con i membri degli organi di amministrazione e controllo, nonché con le imprese in cui la società stessa detiene una partecipazione;
- **esonero dalla relazione sulla gestione**: le società che redigono il bilancio in forma abbreviata sono esonerate dalla redazione della relazione sulla gestione. In tal caso esse devono fornire nella Nota integrativa le informazioni relative all'attività di ricerca e sviluppo, ai rapporti con imprese controllate, collegate, controllanti e sottoposte al controllo di queste ultime, al numero valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti detenute dalla società e/o acquistate o alienate nel corso dell'esercizio, anche per il tramite di società fiduciaria o interposta persona;
- **esonero dal costo ammortizzato**: le società che redigono il bilancio in forma abbreviata, in deroga a quanto disposto dall'art. 2426 c.c., hanno la facoltà di iscrivere i titoli al costo di acquisto, i crediti al valore di presumibile realizzo e i debiti al valore nominale.

Obbligo di ritorno al bilancio ordinario

Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata devono redigerlo in forma ordinaria quando per il secondo esercizio consecutivo abbiano superato due dei tre limiti che autorizzano la redazione del bilancio abbreviato. La norma si interpreta nel senso che sia per beneficiare della facoltà, sia per perderne il beneficio, sono necessari **due esercizi consecutivi** in cui i limiti risultano o meno supe-

rati. Si fornisce nel seguito un'esemplificazione che chiarisce i casi in cui è applicabile la redazione del bilancio in forma abbreviata e relativo ritorno al bilancio in forma ordinaria.

Anno	Superamento dei limiti	Bilancio abbreviato
2013	Si	No
2014	No	No
2015	No	Si
2016	Si	Si
2017	Si	No
2018	No	No

Collegio sindacale

In passato (➔1.3.3.), i limiti previsti dall'art. 2435-bis c.c. per la redazione del bilancio in forma abbreviata rilevavano anche per la nomina dell'organo di controllo nelle società a responsabilità limitata (ex art. 2477 c.c.). Occorreva però prestare attenzione alla diversa decorrenza delle disposizioni. Infatti, nel caso in cui fossero stati superati i limiti per due esercizi consecutivi, era previsto che l'assemblea che approvava il bilancio in cui venivano superati (per la seconda volta) i limiti dovesse provvedere, entro 30 giorni, alla nomina dell'organo di controllo (➔1.). Di fatto, pertanto, il bilancio relativo al secondo esercizio in cui venivano superati i limiti, redatto in forma ordinaria, era approvato in assenza dell'organo di controllo, in quanto lo stesso veniva *ex lege* nominato successivamente.

In presenza di un bilancio in forma abbreviata è necessario considerare i seguenti adattamenti nella redazione della relazione di revisione.

Paragrafo del giudizio

Nel paragrafo introduttivo è opportuno inserire un rimando all'art. 2435-bis c.c., che disciplina le semplificazioni per i soggetti che si avvalgono della facoltà di redigere il bilancio in forma abbreviata, affinché venga favorita l'identificazione del quadro normativo di riferimento.

Occorre prestare attenzione ad adattare il contenuto del paragrafo del giudizio ove è citato il **Rendiconto finanziario**, dalla cui redazione i soggetti che redigono il bilancio in forma abbreviata sono esonerati. È da notare che, conseguentemente, nel paragrafo del giudizio sono eliminati i riferimenti ai flussi di cassa.

Modifiche al paragrafo introduttivo (bilancio in forma abbreviata)	
[In grassetto le modifiche necessarie in caso di bilancio redatto in forma abbreviata]	Confronto con la relazione standard (in grassetto le parti da eliminare nel caso di bilancio abbreviato)
<p>Giudizio Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della ABC Srl (nel seguito anche la "Società"), redatto in forma abbreviata secondo quanto disposto dall'art. 2435-bis c.c. e costituito dallo Stato patrimoniale al 31 dicembre 2018, dal Conto economico 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 ABC Srl al 31 dicembre 2018 e del risultato economico per l'esercizio chiuso a tale data in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.</p>	<p>Giudizio Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della ABC Srl (nel seguito anche la "Società"), costituito dallo Stato patrimoniale al 31 dicembre 2018, 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 ABC Srl al 31 dicembre 2018, 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.</p>

Paragrafo delle responsabilità della direzione

Nel caso di società prive del collegio sindacale in quanto esonerate ai sensi dell'art. 2477 c.c., occorrerà eliminare i riferimenti a tale organo.

Modifiche al paragrafo delle responsabilità della direzione (bilancio in forma abbreviata)	
Confronto con la relazione standard (in grassetto le parti da eliminare nel caso di bilancio abbreviato)	
Responsabilità degli amministratori della ABC Srl per il bilancio d'esercizio	Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale della ABC Srl 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 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 a 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.	Gli amministratori sono responsabili per la valutazione della capacità della Società di continuare a 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.

Paragrafo delle responsabilità del revisore

Tale paragrafo non necessita di particolari accorgimenti nel caso di bilanci abbreviati. Può essere utile confermare che la parte conclusiva del paragrafo ("Abbiamo comunicato ai responsabili delle attività di governance, identificati a 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") **va mantenuta** anche in assenza del collegio sindacale, in quanto tra gli organi di governance rientra anche la direzione aziendale (incluso il consiglio di amministrazione o l'amministratore unico).

16.7.2. Bilanci delle microimprese

La categoria delle microimprese, introdotta recentemente nell'ordinamento italiano, è potenzialmente molto ampia e può beneficiare di importanti **semplificazioni** (D.Lgs. n. 139/2015).

L'introduzione di tale categoria di società rappresenta l'intervento principale del legislatore per perseguire uno degli obiettivi della Direttiva n. 2013/34/UE, ovvero la riduzione degli oneri amministrativi in capo alle società di minori dimensioni.

L'approccio normativo è consistito nel delineare regole contabili differenti in funzione della dimensione delle società, non limitandosi a prevedere unicamente esoneri nel dettaglio delle informazioni da fornire, ma introducendo semplificazioni rilevanti sia in termini di prospetti e documenti contabili da redigere sia in termini di criteri di valutazione da utilizzare.

Peraltro, occorre rilevare fin da subito come le semplificazioni introdotte possano condurre ad una minore trasparenza informativa, quantomeno in termini di numero ed estensione delle disclosures, per la maggioranza delle società italiane, di cui solo in futuro si potrà valutarne i reali effetti.

Parametri dimensionali

La nuova categoria delle microimprese è individuata nelle società che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti (art. 2435-ter c.c.):

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

Semplificazioni

Le **microimprese**, oltre ad usufruire delle agevolazioni previste per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata, sono caratterizzate da altre rilevanti semplificazioni, quali:

- **esonero dalla redazione della Nota integrativa**, a condizione che in calce allo Stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell'art. 2427, nn. 9) e 16), c.c., in tema di impegni, garanzie, passività potenziali e rapporti con parti correlate;
- **esonero dalla redazione della relazione sulla gestione** a condizione che in calce allo Stato patrimoniale risultino le informazioni richieste dall'art. 2428, nn. 3) e 4), c.c. in materia di azioni proprie e di società controllanti;
- **esonero dal Rendiconto finanziario**;
- **esclusione** dall'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 2423, c. 5, c.c., ovvero dall'**obbligo di deroga** dalle norme di redazione del bilancio nei casi in cui le stesse non permettano di fornire una rappresentazione veritiera e corretta;
- **esonero** dalla valutazione al **costo ammortizzato** dei crediti, dei debiti e dei titoli di debito;
- **esclusione** dall'applicazione dell'art. 2426, c. 1, n. 11-bis), c.c., in materia di rilevazione del **fair value degli strumenti finanziari derivati**. Si tratta di esclusione e non di esonero, nel senso che le microimprese non possono rilevare in bilancio il fair value di tali strumenti neanche in via opzionale.

Gli obblighi in tema di informativa finanziaria richiesti alle società appartenenti a tale nuova categoria sono significativamente **semplificati**: è sufficiente che le stesse redigano un prospetto di Stato patrimoniale e un prospetto di Conto economico, secondo le regole semplificate previste per i bilanci abbreviati, usufruendo inoltre di alcune agevolazioni nell'applicazione dei criteri di valutazione.

Rappresentazione veritiera e corretta

L'impianto legislativo adottato per le microimprese lascerebbe presumere che l'applicazione di regole semplificate di redazione del bilancio d'esercizio sia ritenuta sufficiente a fornire quella "rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, economica e finanziaria della società", richiesta come postulato generale (art. 2423 c.c.).

L'assunto sottostante è che la dimensione particolarmente ridotta della società comporti l'esistenza di transazioni e circostanze semplici e che pertanto regole semplici siano sufficienti a conseguire l'obiettivo generale di rappresentazione veritiera e corretta.

Ove tuttavia ciò non accada, possono presentarsi profili di particolare delicatezza per il revisore.

Si pensi ad esempio alla circostanza in cui gli amministratori, a conclusione della valutazione prospettica della continuità aziendale della società, svolta in accordo con quanto previsto dal nuovo principio contabile OIC 11, identifichino delle significative incertezze in merito alla capacità della stessa di continuare a costituire un complesso economico funzionante.

In tali circostanze, lo stesso principio contabile richiede che la **Nota integrativa** al bilancio fornisca chiaramente le informazioni relative ai **fattori di rischio**, alle assunzioni effettuate ed alle incertezze identificate ed ai piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze, esplicitando inoltre le ragioni che qualificano le stesse e le ricadute che esse possono avere sulla continuità aziendale.

È evidente che la mancanza di tale informativa assumerebbe particolare rilevanza ai fini di una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società.

In conseguenza dell'esonero dalla redazione della Nota integrativa si potrebbe anche giungere alla conclusione che il mancato inserimento di tale informativa nel bilancio d'esercizio della microimpresa non rappresenti una deviazione dalle norme, per quanto i rischi in parola siano rilevanti. Né sarebbe possibile invocare l'applicazione dell'art. 2423, c. 5, c.c. ("se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione degli articoli seguenti è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata"), in quanto le microimprese sono specificamente esonerate dall'applicazione di tale disposizione.

Al revisore è richiesto di esprimere attraverso la propria relazione un giudizio sulla “rappresentazione veritiera e corretta” del bilancio. In queste circostanze, ai fini della revisione, l'esonero dalla redazione della Nota integrativa non risulta appropriato, in quanto rende il bilancio della microimpresa non idoneo a fornire una rappresentazione veritiera e corretta.

Il revisore dovrà pertanto richiedere che la microimpresa presenti l'informativa necessaria richiesta dai principi contabili di riferimento, eventualmente anche attraverso note in calce ai prospetti di bilancio, comunque **preservando la finalità di rappresentazione veritiera e corretta** del bilancio. Un comportamento diverso da parte del redattore del bilancio comporterebbe conseguentemente l'emissione di un giudizio con modifica da parte del revisore.

In presenza di un bilancio di una microimpresa è necessario considerare i seguenti adattamenti nella redazione della relazione di revisione.

Paragrafo del giudizio

È opportuno inserire una specificazione nel paragrafo introduttivo per favorire l'identificazione che il quadro normativo di riferimento per la redazione del bilancio è costituito anche dalla norma che disciplina le semplificazioni per i soggetti che si avvalgono della facoltà di redigere il bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.).

Occorre prestare attenzione ad adattare il contenuto del paragrafo del giudizio ove è citato il Rendiconto finanziario, dalla cui redazione i soggetti che redigono il bilancio in forma abbreviata sono esonerati. È da notare che, conseguentemente, nel paragrafo del giudizio sono eliminati i riferimenti ai flussi di cassa.

Modifiche al paragrafo introduttivo (bilancio microimprese)	
[In grassetto le modifiche necessarie in caso di bilancio redatto in forma abbreviata]	Confronto con la relazione standard (in grassetto le parti da eliminare nel caso di bilancio microimprese)
<p>Giudizio</p> <p>Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della ABC Srl (la “Società”) redatto ai sensi dell'art. 2435-ter c.c., costituito dallo Stato patrimoniale al 31 dicembre 2018 e dal Conto economico per l'esercizio chiuso a tale data.</p> <p>A nostro giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della ABC Srl al 31 dicembre 2018 e del risultato economico per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.</p>	<p>Giudizio</p> <p>Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della ABC Srl (nel seguito anche la “Società”), costituito dallo Stato patrimoniale al 31 dicembre 2018, dal Conto economico e dal Rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla Nota integrativa.</p> <p>A nostro giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della ABC Srl al 31 dicembre 2018, 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.</p>

Gli altri paragrafi della relazione di revisione riferita ad un bilancio di una microimpresa saranno soggetti alle medesime modifiche previste per i bilanci in forma abbreviata.

16.8. CONFRONTO CON LA PREVIGENTE NORMATIVA

L'attuale versione dell'ISA Italia 700 si applica alle revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che sono iniziati a partire dal 6 agosto 2016.

Nel caso di imprese con esercizio coincidente con l'anno solare, si tratta pertanto dei bilanci chiusi al **31 dicembre 2017**.

Non è pertanto infrequente imbattersi in relazioni di revisione predisposte in base alla precedente versione dell'ISA Italia 700, che è stata in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi iniziati dal 1° gennaio 2015 e che, nel caso di imprese con esercizio coincidente con l'anno solare, è rimasto in vigore per due soli esercizi, quelli chiusi al 31 dicembre 2015 e al 31 dicembre 2016.

È utile, pertanto, evidenziare i principali elementi di discontinuità con la precedente versione dell'ISA Italia 700.

Struttura della relazione

La **precedente normativa** prevedeva che la relazione comprendesse i seguenti paragrafi nell'ordine in cui sono elencati:

- paragrafo introduttivo;
- responsabilità degli amministratori per il bilancio;
- responsabilità del revisore;
- giudizio;
- eventuali richiami di informativa o paragrafi di altri aspetti.

La **principale modifica** nella struttura ha riguardato lo **spostamento nella parte iniziale** della relazione del **paragrafo del giudizio**, che ha **assorbito** anche il contenuto del **paragrafo introduttivo**. Tale modifica è volta a mettere maggiormente in evidenza il giudizio del revisore, che è considerato il "cuore" della relazione.

Altra novità nella struttura è l'introduzione del paragrafo "**elementi alla base del giudizio**", collocato sempre successivamente al paragrafo del giudizio; in passato invece era necessario inserire un paragrafo per precisare gli elementi alla base del giudizio, prima del paragrafo del giudizio stesso, nei soli casi in cui il giudizio fosse con modifica.

Responsabilità per la predisposizione del bilancio

Il paragrafo si è arricchito dell'indicazione delle **responsabilità del collegio sindacale**, assente nella precedente versione del principio ISA Italia 700.

Ciò è avvenuto attraverso l'aggiornamento del titolo e l'inserimento dell'affermazione, al termine del corpo del paragrafo: "il collegio sindacale ha la responsabilità della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria della Società".

L'attuale versione dell'ISA Italia, nella sostanza, esige che il lettore della relazione venga portato a conoscenza di tutti i soggetti che, pur con funzioni differenti, sono in qualche modo responsabili del bilancio oggetto di revisione.

La nuova formulazione del paragrafo include una descrizione delle responsabilità degli amministratori in merito alla valutazione del presupposto di **continuità aziendale**: va infatti ricordato che la genesi delle modifiche oggi recepite negli ISA Italia risale al Green Paper ed alla crisi finanziaria, che avevano evidenziato in particolare l'importanza di identificare (in modo possibilmente anti-ciclico e non pro-ciclico) gli aspetti che avrebbero condotto alla cessazione dell'attività di impresa o alla necessità di un intervento di salvataggio.

La soluzione prescelta è stata quella di ribadire, sia nel paragrafo delle responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale, sia nel successivo paragrafo delle responsabilità del revisore, il ruolo di questi soggetti con riferimento alla valutazione dell'appropriatezza del presupposto della continuità aziendale.

Responsabilità del revisore

La stesura del paragrafo è stata notevolmente estesa: basti pensare che nella precedente edizione dell'ISA Italia 700 contava solo 19 righe, divenute adesso oltre 46 nel caso di un bilancio consolidato. Tuttavia, vista la standardizzazione che caratterizzerà le formulazioni del paragrafo, e per evitare di appesantire il contenuto della relazione riducendone la leggibilità o offuscando aspetti di maggiore rilevanza, è stata introdotta la possibilità di collocare in appendice una parte di tale paragrafo, in passato non consentita.

Va sottolineata anche la novità di indicare di aver adempiuto agli **obblighi comunicativi** nei confronti dei responsabili dell'attività di governance, ad esempio il collegio sindacale.

Si tratta di una soluzione equilibrata rispetto all'inserimento degli stessi nel paragrafo delle responsabilità degli amministratori. Infine, occorre tenere a mente che le relazioni riferite a bilanci consolidati si arricchiscono dell'indicazione dell'ulteriore responsabilità del revisore del gruppo.

Nel seguito si riporta un esempio di relazione di revisione redatta secondo le **previdenti** disposizioni.

Relazione di revisione redatta secondo la normativa vigente

RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14, D.LGS. N. 39/2010

Agli Azionisti della
ABC SpA

Relazione di revisione redatta secondo la normativa previgente

Relazione sul bilancio d'esercizio

Abbiamo svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio d'esercizio della ABC SpA, costituito dallo Stato patrimoniale al 31 dicembre 2016, dal Conto economico e dal Rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla Nota integrativa.

Responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio

Gli amministratori della ABC SpA 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.

Responsabilità della società di revisione

È nostra la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio sulla base della revisione contabile. Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, D.Lgs. n. 39/2010. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici, nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio non contenga errori significativi.

La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio d'esercizio. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio d'esercizio dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, nonché la valutazione della presentazione del bilancio d'esercizio nel suo complesso.

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

Giudizio

A nostro giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della ABC SpA al 31 dicembre 2016, 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.

[Nome, Cognome e Firma del revisore]

[Sede del revisore]

[Data]

Si riporta un esempio di relazione di revisione redatta secondo le **attuali disposizioni** con evidenza, in corsivo, delle principali modifiche apportate.

L'esempio è riferito ad un bilancio d'esercizio redatto dagli amministratori in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione, per il quale il revisore è giunto alla conclusione che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, è appropriato esprimere un giudizio senza modifica.

Relazione di revisione redatta secondo la normativa vigente

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

Agli azionisti della
ABC SpA

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio

Ho svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Società ABC SpA (la Società) costituito dallo Stato patrimoniale al 31 dicembre 2017, dal Conto economico e dal Rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla Nota integrativa.

A mio giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società al 31 dicembre 2017, 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.

Relazione di revisione redatta secondo la normativa vigente

Elementi alla base del giudizio

Ho svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Le mie responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio d'esercizio della presente relazione. Sono indipendente rispetto alla Società in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio. Ritengo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio 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 necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Nel redigere il bilancio d'esercizio gli amministratori sono responsabili per la valutazione della capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e 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 non sussistano le condizioni per la liquidazione della Società o per l'interruzione dell'attività o non vi siano alternative realistiche a tali scelte.

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

Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio d'esercizio

I miei obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, e l'emissione di una relazione di revisione che includa il mio 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 so-no 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), ho esercitato il giudizio professionale e ho mantenuto lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile. Inoltre:

- ho identificato e valutato i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; ho definito e svolto procedure di revisione in risposta a tali rischi; ho acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;

- ho acquisito una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della Società;

- ho valutato l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;

- sono giunto ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, sono tenuto a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio, ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del mio giudizio. Le mie conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della relazione di revisione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società cessi di operare come un'entità in funzionamento;

Relazione di revisione redatta secondo la normativa vigente

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

Ho comunicato 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.

[Nome, Cognome e Firma del revisore]

[Sede del revisore]

[Data]

16.9. DEPOSITO DEL BILANCIO E DELLA RELAZIONE DI REVISIONE

Entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio d'esercizio da parte dell'assemblea, occorre procedere al **deposito** presso l'Ufficio del Registro delle Imprese in cui ha sede la società di una copia del bilancio medesimo, **corredata** dalle **relazioni di amministratori**, sindaci e soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti e dai **documenti accompagnatori** previsti dall'art. 2429, c. 3, c.c., nonché dal **verbale** assembleare di approvazione.

Il deposito è un adempimento a carico degli amministratori della società e presuppone che venga rispettato il processo di approvazione del bilancio e di emissione delle relazioni del collegio sindacale e del revisore.

In caso di mancata approvazione del bilancio d'esercizio da parte dell'assemblea dei soci (per essere andata deserta l'assemblea convocata o per voto contrario della maggioranza dei partecipanti), viene meno l'obbligo di pubblicazione.

16.9.1. Processo di formazione del bilancio

La competenza in merito alla redazione del **progetto di bilancio** è esclusiva dell'**organo amministrativo in carica** al momento dell'approvazione del bilancio medesimo, non delegabile ad uno o più dei consiglieri, né a terzi. Qualora tra la data di chiusura dell'esercizio sociale, che solitamente coincide con la data del 31 dicembre, e quella di approvazione del progetto di bilancio da parte dell'organo amministrativo, che nella normalità dei casi avviene entro fine marzo, dovesse verificarsi un cambiamento nella composizione dell'organo amministrativo, la redazione del progetto di bilancio e la sua approvazione spetterà ai **consiglieri in carica** in quel momento. Analogamente la **relazione di revisione** e il **giudizio sul bilancio** sono rilasciati dal **soggetto incaricato della revisione legale** dei conti in carica al momento dell'approvazione del bilancio.

L'**assemblea ordinaria** deve essere convocata **almeno una volta l'anno**, entro il termine stabilito dallo statuto e comunque non superiore a 120 dalla chiusura dell'esercizio sociale, per l'**approvazione** del bilancio d'esercizio. Lo statuto può prevedere un maggiore termine non superiore a 180 giorni, nel caso di società tenute alla redazione del bilancio consolidato ovvero quando lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto della società, segnalando nella relazione sulla gestione le ragioni della dilazione (art. 2364 c.c., "Assemblea ordinaria delle società prive del consiglio di sorveglianza").

Il progetto di bilancio d'esercizio, corredato dalla relazione sulla gestione, deve essere comunicato dagli amministratori al collegio sindacale e al soggetto incaricato della revisione legale dei conti **almeno 30 giorni** prima di quello fissato per l'assemblea che deve discuterlo (art. 2429 c.c., "Relazione dei sindaci e deposito del bilancio").

Il progetto di bilancio d'esercizio, corredato dalla relazione sulla gestione, dalle copie integrali dell'ultimo bilancio delle società controllate e da un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio delle società collegate, deve restare depositato in copia nella sede della società insieme con le relazioni del collegio sindacale e del soggetto incaricato della revisione legale dei conti **durante i 15 giorni** che precedono l'assemblea e finché sia approvato (art. 2429 c.c., "Relazione dei sindaci e deposito del bilancio").

L'organo amministrativo ai fini della predisposizione del progetto di bilancio svolge attività propedeutiche che includono la rilevazione delle **scritture di rettifica e di assestamento**, la redazione del **bilancio di verifica** (anche in più fasi), la **chiusura contabile dei conti** con l'evidenziazione del risultato dell'esercizio. Procede poi alla formazione, ed approvazione, del progetto di bilancio. Al fine di rispettare i termini previsti per l'approvazione da parte dell'assemblea ordinaria del bilancio d'esercizio, in ipotesi di esercizio con chiusura al 31 dicembre, l'approvazione del progetto di bilancio da

parte dell'organo amministrativo dovrebbe intervenire, salvo le ipotesi di dilazione a 180 giorni, al massimo entro il 31 marzo (30 marzo, in caso di anni bisestili) di ogni anno.

Emissione delle relazioni di revisione

16.9.2.

Le **relazioni dei sindaci** e del **soggetto incaricato della revisione legale** dei conti devono essere emesse in tempo utile per poter essere depositate presso la sede sociale ed ivi restare **depositate durante i 15 giorni che precedono** la data fissata per l'assemblea.

Il computo per la data di deposito della relazione di revisione deve avvenire in modo tale da consentire la disponibilità della stessa per un numero di giorni almeno pari a quello indicato dai termini di legge.

Esempio

Qualora l'assemblea fosse convocata per il **30 aprile** la relazione di revisione dovrebbe essere depositata il **14 aprile** (8 aprile per gli emittenti quotati aventi l'Italia come Stato membro di origine).

Competenti ad emettere dette relazioni sono i soggetti in carica al momento del loro rilascio.

Esempio

Nel corso di un'operazione straordinaria di **fusione per incorporazione** in cui l'approvazione del bilancio dell'incorporata o alcune fasi del procedimento avvengono dopo che la fusione ha esplicato i suoi effetti reali (iscrizione dell'atto di fusione): a seconda di quando la fusione si concluda, alcuni adempimenti o l'intero procedimento di redazione, approvazione e controllo saranno di competenza degli organi della **società incorporante**, essendo ormai cessati gli organi dell'incorporata.

Casi particolari

16.9.3.

Omissione, ritardo o incompletezza nella comunicazione del progetto di bilancio

Il progetto di bilancio approvato dall'organo amministrativo deve essere trasmesso, almeno **30 giorni prima dell'assemblea di approvazione** del bilancio medesimo, al collegio sindacale e al soggetto incaricato della revisione legale dei conti.

La mancata o ritardata comunicazione **costituisce un vizio del procedimento** di approvazione del bilancio in grado, se non sanato, di riflettersi sulla successiva delibera di approvazione dello stesso da parte dell'assemblea, che sarebbe per tale motivo **annullabile entro 90 giorni**.

Impedito controllo

La mancata consegna del progetto di bilancio, in particolare quando sia stato di fatto predisposto e approvato dall'organo amministrativo, al soggetto incaricato della revisione legale dei conti, è idonea ad integrare la fattispecie dell'impedito controllo. La fattispecie dell'**impedito controllo** sanziona gli amministratori che impediscono od ostacolano, tra l'altro, lo svolgimento delle attività di controllo delle società di revisione, occultando documenti o con altri artifici, con la sanzione amministrativa pecuniaria fino ad **euro 10.329**, ovvero con la reclusione fino ad un anno se dalla loro condotta sia derivato un danno alla società e sempre che sia intervenuta la querela della persona offesa; la pena è raddoppiata se si tratta di società aperta (art. 2625 c.c.).

L'impedito controllo e l'ostacolo allo svolgimento dell'attività di revisione legale dei conti sono disciplinati autonomamente dall'art. 29, D.Lgs. n. 39/2010.

Rinuncia ai termini da parte dei soci

Per le società chiuse sussiste la possibilità che tutti i soci **rinuncino al termine di 15 giorni** previsto per il deposito del progetto di bilancio e della documentazione di corredo presso la sede sociale, così autorizzando il collegio sindacale e il soggetto incaricato della revisione legale dei conti ad un deposito tardivo delle loro relazioni.

È opportuno in queste circostanze che il collegio sindacale ed il revisore ricevano, prima dello scadere del termine per il deposito delle proprie relazioni, una **comunicazione scritta da ciascun socio** che attesti la volontà di rinunciare ai termini previsti.

Attestazione di rinuncia da parte dei soci al termine di 15 giorni per il deposito del progetto di bilancio
<p>Spett.le [Società] alla cortese attenzione del [legale rappresentante] e del Presidente del collegio sindacale e</p> <p>Spett.le [Società di revisione] alla cortese attenzione del Dott. [-] [data]</p> <p>Rinuncia ai termini di cui all'art. 2429 c.c. per il deposito presso la sede sociale del progetto di bilancio e degli altri documenti ivi indicati, incluse le relazioni del collegio sindacale e del soggetto incaricato della revisione legale dei conti.</p> <p>Il sottoscritto [nominativo del socio o del legale rappresentante del socio], in qualità di [socio o legale rappresentante di [-], socio] della società [nominativo della Società], con sede legale in [-], codice fiscale ed iscrizione al Registro delle Imprese di [-] [-], R.E.A. della Camera di Commercio di [-] n. [-] (di seguito la "Società"), preso atto che l'assemblea di approvazione del bilancio della Società al [-] è stata convocata per il giorno [-]</p> <p>DICHIARA DI RINUNCIARE IRREVOCABILMENTE</p> <p>al termine di 15 giorni previsto dall'art. 2429 c.c. per il deposito presso la sede della Società di copia del progetto di bilancio e dei documenti ivi indicati, incluse le relazioni del collegio sindacale e del soggetto incaricato della revisione legale dei conti.</p> <p>Distinti saluti. [-] [Indicare qualifica]</p>

Mancata consegna del progetto di bilancio nei termini di legge

Nei casi in cui **si prospetti la mancata consegna del progetto di bilancio**, con la relativa documentazione di corredo, nei termini previsti per legge (ossia, per le società il cui esercizio chiude al 31 dicembre, al massimo il 29/30 marzo, a seconda che si tratti di anno bisestile o meno), all'approssimarsi di tale scadenza, mentre il collegio sindacale dovrà attivarsi tempestivamente con l'organo amministrativo perché sia convocata la riunione per l'approvazione del progetto di bilancio, indagando circa i motivi che hanno generato eventuali ritardi, il **soggetto incaricato della revisione legale** dei conti dovrà chiedere **informazioni anche al collegio sindacale** (art. 2429, c. 1, c.c.; art. 2409-septies c.c.).

Il collegio sindacale, autonomamente o su segnalazione del soggetto incaricato della revisione legale dei conti, accerta l'esistenza di eventuali disfunzioni della società (in particolare, del sistema di controllo interno), o inadempimenti degli amministratori, e valuta l'opportunità di prendere le iniziative più opportune.

Scaduto il termine suddetto (ossia, per le società il cui esercizio chiude al 31 dicembre, tendenzialmente il 30/31 marzo, a seconda che si tratti di anno bisestile o meno) senza che l'assemblea sia stata rinviata a 180 giorni e il progetto di bilancio risulti approvato e consegnato al collegio sindacale ed al soggetto incaricato della revisione legale dei conti, sarà opportuno che il **soggetto incaricato della revisione legale** dei conti invii alla società, e per conoscenza all'organo di controllo, una **formale comunicazione** in cui faccia presente di non aver avuto notizie in merito all'approvazione del progetto di bilancio, alla data di convocazione dell'assemblea, oltre a non aver ricevuto il progetto di bilancio e l'eventuale ulteriore documentazione richiesta per lo svolgimento delle procedure di revisione.

Comunicazione della mancata consegna del progetto di bilancio nei termini
<p>[Società] alla cortese attenzione del legale rappresentante e p.c. Egregio Signor Dott. [-] Presidente del collegio sindacale della [Società] [data]</p>

Comunicazione della mancata consegna del progetto di bilancio nei termini

Mancata consegna del progetto di bilancio nei termini di cui all'art. 2429, c. 1, c.c.

Egregi Signori,
rileviamo che alla data odierna il consiglio di amministrazione non risulterebbe aver ancora approvato il progetto di bilancio al 31 dicembre 20XX. Non ci è stata comunicata neppure la data in cui intendete convocare l'assemblea dei soci per l'approvazione del bilancio di esercizio.

Vi ricordiamo che ai sensi dell'art. 2429, c. 1, c.c., il progetto di bilancio deve esserci trasmesso almeno 30 giorni prima della data fissata per l'assemblea dei soci chiamata a deliberarne l'approvazione e la nostra relazione dovranno rimanere depositate presso la sede della società nei 15 giorni che precedono l'assemblea.

Al fine di poter svolgere tutte le necessarie procedure di revisione su tale bilancio per poter esprimere in tempo utile il nostro giudizio sullo stesso, abbiamo l'esigenza che ci vengano anticipate al più presto la bozza del progetto di bilancio d'esercizio, unitamente alla documentazione di supporto.

Restiamo in attesa di un gradito riscontro in merito.

Distinti saluti.

Mancato deposito del progetto di bilancio presso la sede sociale

In prossimità del termine previsto per il deposito del progetto di bilancio presso la sede sociale (ossia, per le società il cui esercizio chiude al 31 dicembre, 14/15 aprile, a seconda che si tratti di anno bise-stile o meno), e in mancanza di rinuncia dei termini da parte di tutti i soci o di rinvio dell'assemblea a 180 giorni, sarà opportuno che il soggetto incaricato della revisione legale dei conti invii alla società e, per conoscenza, all'organo di controllo, **un'ulteriore comunicazione scritta** in cui ricordi, a seconda dei casi, **di non aver ancora avuto notizie in merito all'approvazione del progetto di bilancio**, alla data di convocazione dell'assemblea, oltre a non aver ricevuto il progetto di bilancio e l'eventuale ulteriore documentazione richiesta per lo svolgimento delle procedure di revisione (art. 2429, c. 3, c.c.).

Nel seguito il facsimile di tali comunicazioni nei casi in cui:

- il progetto di bilancio **non risulti approvato**;
- il progetto di bilancio è **stato approvato, ma non è stato consegnato** al revisore. L'assemblea è stata convocata.

Comunicazione alla società per mancata consegna in tempo per il deposito: il bilancio non risulta approvato

Spett.le
[Società]
alla cortese attenzione del legale rappresentante

e p.c.

Egregio Signor

Dott. [-]

Presidente del collegio sindacale della [Società]

[data]

Mancata consegna in tempo per il deposito ex art. 2429, c. 3, c.c.

Egregi Signori,
facciamo seguito alla nostra precedente del [gg/mm/aa] e rileviamo che, a tutt'oggi, il consiglio di amministrazione non risulterebbe aver ancora approvato il progetto di bilancio al 31 dicembre 20XX.

Non ci è stata comunicata neppure la data in cui intendete convocare l'assemblea dei soci per l'approvazione del bilancio di esercizio.

Non siamo quindi in grado di svolgere le procedure di revisione ai fini di poter depositare la nostra relazione di revisione secondo quanto previsto dall'art. 2429, c. 3, c.c.

Copia della presente lettera viene trasmessa al collegio sindacale, per i profili di competenza.

Distinti saluti.

**Esempio di comunicazione alla società per mancata consegna in tempo per il deposito:
il progetto di bilancio è stato approvato, ma non è stato consegnato al revisore.
L'assemblea è stata convocata**

Spett.le
[Società]
alla cortese attenzione del legale rappresentante
e p.c.
Egregio Signor
Dott. [-]
Presidente del collegio sindacale della [Società]
[data]

Mancata consegna in tempo per il deposito ex art. 2429, c. 3, c.c.

Egredi Signori,
facciamo seguito alla nostra precedente del [gg/mm/aa] e rileviamo che, a tutt'oggi, non ci è stato ancora consegnato il progetto di bilancio al 31 dicembre 20XX, approvato dal consiglio di amministrazione in data [gg/mm/aa], con il relativo verbale di approvazione.
L'assemblea dei soci per l'approvazione del bilancio d'esercizio è stata convocata per il giorno [gg/mm/aa] in prima convocazione e il giorno [gg/mm/aa] in seconda convocazione.
Non siamo quindi in grado di svolgere le procedure di revisione ai fini di poter depositare la nostra relazione di revisione secondo quanto previsto dall'art. 2429, c. 3, c.c.
Vi chiediamo comunque di volerci mettere a disposizione con effetto immediato il progetto di bilancio d'esercizio, unitamente al relativo verbale di approvazione.
Sarà nostra cura provvedere al deposito presso la sede della società di una dichiarazione, indirizzata ai soci, di impossibilità di depositare la relazione di revisione sul bilancio d'esercizio e di esprimere un giudizio su di esso.
Copia della presente lettera viene trasmessa al collegio sindacale, per i profili di competenza.
Distinti saluti.

Nei casi in cui l'assemblea risulti convocata, 15 giorni prima della data in cui la stessa deve tenersi, in mancanza di rinuncia dei termini da parte di tutti i soci, il soggetto incaricato della revisione legale dei conti dovrà depositare presso la sede della società una **comunicazione indirizzata ai soci per informarli che**, a causa della mancata consegna del progetto di bilancio, **non è in grado di depositare la propria relazione** ed esprimere il proprio giudizio sul bilancio.
Nel seguito un facsimile di tali comunicazioni.

**Comunicazione all'assemblea dei soci per mancata
consegna in tempo per il deposito**

Spett.le
[Società]
alla cortese attenzione [dei soci/degli Azionisti]
e p.c.
Egregio Signor
Dott. [-]
Presidente del collegio sindacale della [Società]
[data]

Impossibilità di emettere una relazione sul bilancio secondo quanto previsto e nei tempi indicati dall'art. 2429, c. 3, c.c.

Egredi Signori,
con riferimento all'incarico di revisione contabile del bilancio al 31 dicembre 20XX, da Voi conferitoci con deliberazione dell'assemblea del [gg/mm/aa], con la presente Vi informiamo che, non essendoci stato consegnato a tutt'oggi il progetto del bilancio d'esercizio approvato dal consiglio di amministrazione, non siamo in grado di depositare la nostra relazione di revisione sul bilancio d'esercizio e di esprimere il nostro giudizio su di esso.
Naturalmente proseguiamo nell'esecuzione delle attività di nostra competenza quale soggetto incaricato della revisione legale dei conti della Vostra società.

Comunicazione all'assemblea dei soci per mancata consegna in tempo per il deposito

Copia della presente lettera viene trasmessa al collegio sindacale, per i profili di competenza.
Distinti saluti.

Nell'ipotesi in cui l'assemblea della società proceda all'approvazione del bilancio nonostante il mancato deposito del bilancio e dei documenti indicati dall'art. 2429 c.c., **è da escludere che la società di revisione debba proporre direttamente un'azione giudiziaria** per fare accertare l'annullabilità della delibera assembleare.

Trattandosi nel caso di specie di una delibera annullabile (e non di delibera nulla), infatti, la relativa azione può essere proposta soltanto dai soggetti a ciò espressamente legittimati dalla legge e cioè dai soggetti indicati, in linea generale, dagli artt. 2377 e 2434-bis c.c. e tra questi soggetti non è compreso il soggetto incaricato dell'esercizio della funzione di revisione legale dei conti, mentre vi figura il collegio sindacale.

Consegna ritardata, ma in tempo utile per il deposito presso la sede sociale

Laddove invece il progetto di bilancio, debitamente approvato dall'organo amministrativo, **sia consegnato al collegio sindacale e al soggetto incaricato della revisione legale** dei conti in un momento in cui il termine per il deposito della relazione di revisione non sia ancora scaduto, il soggetto incaricato della revisione legale dei conti, qualora ritenga di poter completare comunque nei termini la propria attività, **potrà ugualmente emettere la propria relazione** nei termini previsti dall'art. 2429, c. 3, c.c.

Nel caso in cui invece il soggetto incaricato della revisione legale dei conti **nutra dei dubbi** in merito alla possibilità di emettere la propria relazione nei termini previsti per il deposito del progetto di bilancio presso la sede sociale, in mancanza di rinuncia dei termini da parte di tutti i soci o di rinvio dell'assemblea, sarà opportuno che invii alla società, e per conoscenza, all'organo di controllo, un'**ulteriore lettera**.

In essa farà presente di aver ricevuto solo in quel momento il progetto di bilancio e, a causa di ciò, di non essere sicuro di poter completare le proprie procedure nei termini previsti dalla legge.

Comunicazione di consegna ritardata, ma in tempo utile per il deposito

Spett.le
[Società]
alla cortese attenzione del legale rappresentante

e p.c.

Egregio Signor

Dott. [-]

Presidente del collegio sindacale della [Società]

[data]

Consegna del progetto di bilancio oltre i termini di cui all'art. 2429, c. 1, c.c.

Egregi Signori,
facendo seguito alla nostra del [gg/mm/aa], abbiamo ricevuto in data odierna il progetto di bilancio al 31 dicembre 20XX, approvato dal consiglio di amministrazione in data [gg/mm/aa], con il relativo verbale di approvazione.

Ci avete inoltre comunicato che l'assemblea dei soci per l'approvazione del bilancio d'esercizio è stata convocata per il giorno [gg/mm/aa] in prima convocazione e il giorno [gg/mm/aa] in seconda convocazione.

Vi segnaliamo sin d'ora che, stante il poco tempo lasciato a nostra disposizione per svolgere le necessarie procedure di revisione, potremmo non avere il tempo sufficiente per completarle entro la data ultima per il deposito della nostra relazione, con conseguenti riflessi sulla formulazione del nostro giudizio professionale sul bilancio di esercizio.

Distinti saluti.

Quando poi si giunga alla scadenza per il deposito delle relazioni presso la sede sociale senza che sia intervenuta una sanatoria (rinuncia ai termini da parte dei soci in ipotesi di società chiusa o rinvio dell'assemblea), il soggetto incaricato della revisione legale dei conti **dovrà emettere comunque la propria relazione di revisione** dando atto dei **limiti incontrati** nello svolgimento dell'incarico e riflettendo gli eventuali effetti nel suo giudizio (➔17.).

Consegna ritardata, ma in tempo utile per l'assemblea

Nei casi in cui il progetto di bilancio, debitamente approvato dall'organo amministrativo, sia consegnato al collegio sindacale e al soggetto incaricato della revisione legale dei conti in un **momento precedente** alla data in cui è stata convocata l'assemblea dei soci per la sua approvazione, ma in ritardo per consentire il rispetto dei termini previsti dall'art. 2429, c. 3, c.c., in mancanza di rinuncia dei termini da parte di tutti i soci o di rinvio dell'assemblea, sarà opportuno che il soggetto incaricato della revisione legale dei conti invii alla società e, per conoscenza, all'organo di controllo, un'**ulteriore lettera**.

In essa farà presente di aver ricevuto solo in quel momento il progetto di bilancio e di non poter assicurare di poter completare le proprie procedure in tempo utile.

Comunicazione di consegna ritardata, ma in tempo utile per l'assemblea

Spett.le
[Società]
alla cortese attenzione del legale rappresentante

e p.c.
Egregio Signor
Dott. [-]
Presidente del collegio sindacale della [Società]

[data]

Consegna del progetto di bilancio oltre i termini di cui all'art. 2429, c. 3, c.c.

Egregi Signori,
riceviamo solo in data odierna il progetto di bilancio al 31 dicembre 20XX approvato dal consiglio di amministrazione in data [gg/mm/aa].

Nell'impossibilità di poter depositare la nostra relazione di revisione secondo quanto previsto dall'art. 2429, c. 3, c.c., sarà comunque nostra cura svolgere le necessarie procedure di revisione su tale bilancio per poter esprimere il nostro giudizio sullo stesso per il giorno dell'assemblea.

Vi segnaliamo tuttavia sin d'ora che, visti i tempi ristretti, potremmo comunque non avere il tempo sufficiente per completarle, con conseguenti riflessi sulla formulazione del nostro giudizio professionale sul bilancio di esercizio.

Distinti saluti.

Quando poi si giunga alla data dell'assemblea senza che sia intervenuta una sanatoria (rinuncia ai termini da parte dei soci in ipotesi di società chiusa o rinvio dell'assemblea), il soggetto incaricato della revisione legale dei conti dovrà emettere comunque la propria relazione di revisione dando atto dei limiti incontrati nello svolgimento dell'incarico e riflettendo gli eventuali effetti nel suo giudizio (➔17.).

Incompletezza del progetto di bilancio o inidoneità della documentazione di supporto

Nel caso in cui l'organo amministrativo nei tempi previsti trasmetta al soggetto incaricato della revisione legale dei conti non il progetto approvato con ogni allegato richiesto, bensì **una bozza del bilancio o un progetto approvato, ma incompleto** per quanto concerne la documentazione di supporto, il revisore non potrebbe esimersi dall'effettuare le verifiche di sua competenza con riferimento a quelle voci del bilancio rispetto alle quali ha ricevuto sufficienti elementi di supporto.

In queste ipotesi, **il revisore dovrà:**

- **segnalare immediatamente agli amministratori** e agli organi di controllo le carenze nel progetto di bilancio e nella documentazione di supporto, invitandoli ad effettuare tutte le necessarie integrazioni e precisando entro che termine queste ultime le devono essere consegnate per consentirle di depositare la propria relazione nei termini di legge;
- nel caso in cui la società non effettuasse le integrazioni richieste in tempo utile, il soggetto incaricato della revisione legale dei conti sarebbe tenuto a **depositare comunque la propria relazione di revisione** presso la sede sociale, in modo che la stessa rimanga depositata durante i 15 giorni che precedono l'assemblea, valutando gli effetti, sull'espressione del giudizio di revisione, delle mancate integrazioni richieste nonché del mancato completamento delle procedure di revisione necessarie ai fini dell'emissione del proprio giudizio sul bilancio (➔17.).

L'estratto che stai consultando
fa parte del volume in vendita
su **ShopWKI**,
il negozio online di **Wolters Kluwer**

[Torna al libro](#)



CEDAM

IPSOA

UTET[®]
GIURIDICA

il fisco

 ALTALEX