



DOT
COM

LA PIANIFICAZIONE DELL'ATTIVITÀ DI CONTROLLO e LA RELAZIONE AL BILANCIO

Relatore: Dott.ssa Laura LOVERA

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

OPEN Dot Com Spa e CAF nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili Spa sono strutture operative spontanee, di proprietà di migliaia di iscritti agli Ordini dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, nate all'interno della Categoria, per fornire direttamente (senza mediazione di alcuno) servizi ai Colleghi.

Sono Soci anche molti Ordini locali, il CNDCEC, le due Casse Nazionali di Previdenza e l'Istituto di Ricerca (IRDCEC).

OPEN e CAF contano complessivamente oltre 34.000 Colleghi utenti, dei quali 4.000 sono anche Soci.



PSR è una soluzione on-line rivolta ai sindaci e ai revisori che consente di svolgere l'attività di vigilanza e la revisione in modo semplice, rigoroso e completo

Una guida fondamentale per:

- valutare l'indipendenza del sindaco/revisore
- pianificare il lavoro da svolgere
- stabilire la soglia di significatività
- identificare i rischi e la risposta agli stessi
- effettuare il controllo delle voci di bilancio
- produrre le carte di lavoro necessarie per documentare l'attività svolta, i verbali, la relazione al bilancio

- è possibile richiedere un'anagrafica di prova gratuita per 30 giorni, inviando una e-mail all'indirizzo psr@opendotcom.it
- chi acquista una o più anagrafiche entro i prossimi 14 giorni ha diritto allo sconto del 50% sul prezzo di listino (cumulabile con lo sconto soci del 25%); deve semplicemente indicare, all'atto dell'acquisto sul negozio virtuale, l'apposito codice coupon

LA PIANIFICAZIONE DELL'ATTIVITA' DI CONTROLLO

LA REVISIONE LEGALE (art. 14 D. LGS. 39/2010)

Il revisore o la società di revisione incaricati di effettuare la revisione legale dei conti:

- a) esprimono con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto;
- b) verificano nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili

I PRINCIPI DI REVISIONE

L'attività di revisione deve essere svolta in conformità ai principi di revisione adottati dalla Commissione europea (art. 11 comma 1 d.lgs. 39/2010).

Attualmente sono in vigore i principi di revisione elaborati dal CNDCEC.

Sul sito www.cndcec.it sono disponibili le bozze dei nuovi ISA Clarified che sono stati sottoposti alla Commissione per l'approvazione.

IMPRESE MINORI

I principi di revisione indicano principi e procedure validi per la revisione del bilancio di qualsiasi impresa, ma è comprensibile che la revisione dei bilanci delle imprese ed enti minori richieda considerazioni particolari.

E' impresa o ente minore un'entità in cui (aspetti qualitativi):

- la proprietà e la direzione sono concentrate in capo ad un numero ristretto di persone
- si riscontra una o più di queste caratteristiche
 - operazioni semplici e lineari
 - semplicità delle registrazioni contabili
 - numero limitato di linee di attività e di prodotti
 - numero limitato di controlli interni
 - numero limitato di livelli direzionali responsabili di un'ampia gamma di controlli ovvero numero limitato di dipendenti molti di quali rivestono una molteplicità di funzioni

(ISA 200)

IMPRESE MINORI

E' un'impresa di minori dimensioni (aspetti quantitativi):

- l'impresa che non supera due dei tre limiti dimensionali di cui all'art. 27 d.lgs. 127/91:
 - totale attività: 17.500.000 €
 - totale ricavi delle vendite e delle prestazioni: 35.000.000 €
 - dipendenti medi occupati durante l'esercizio: 250

- l'impresa che pur superando questi limiti dimensionali possiede le caratteristiche qualitative precedentemente illustrate

(CNDCEC, L'applicazione dei principi di revisione internazionali alle imprese di dimensioni minori, febbraio 2012)

IL PROCESSO DI REVISIONE LEGALE

Il processo di revisione legale si compone di tre fasi:

- **valutazione del rischio**
 - procedure preliminari all'accettazione dell'incarico
 - pianificazione del lavoro di revisione
 - procedure di identificazione e valutazione del rischio
- **risposta al rischio**
 - configurazione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati
 - esecuzione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati
- **reporting**
 - valutazione degli elementi probativi ottenuti
 - preparazione della relazione di revisione

PIANIFICAZIONE DELLA REVISIONE

La pianificazione della revisione richiede:

- la definizione della **strategia generale** di revisione e
- lo sviluppo di un **piano di revisione**,
al fine di ridurre il rischio di revisione ad un livello
accettabilmente basso.

Un'adeguata pianificazione è indispensabile per:

- prestare la dovuta attenzione alle aree importanti della
revisione
- identificare e risolvere tempestivamente eventuali problemi
- organizzare e gestire adeguatamente l'incarico di revisione
per svolgerlo in modo efficace ed efficiente

STRUTTURA E CONTENUTO DELLA STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE

La strategia può articolarsi nei seguenti punti:

- obiettivi dell'incarico
- caratteristiche della società ed eventuali cambiamenti significativi
- rischio
- significatività
- risultati di precedenti revisioni (o informazioni ottenute dal precedente revisore)
- team di revisione
- pianificazione delle procedure di revisione
- pianificazione degli incontri
- problematiche particolari

RISCHIO DI REVISIONE

Il rischio di revisione è il rischio che il revisore esprima un giudizio non corretto nel caso in cui il bilancio sia significativamente inesatto.

Componenti del rischio di revisione

- rischio di errori significativi:
 - rischio intrinseco
 - rischio di controllo
- rischio di individuazione

RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI

Rischio di errori significativi:

- rischio intrinseco - è il rischio che un'informazione di natura contabile sia inesatta e possa quindi produrre un errore significativo nell'informativa di bilancio, indipendentemente dalla presenza o meno di adeguati controlli interni
- rischio di controllo - è il rischio che un'inesattezza significativa non sia tempestivamente individuata e corretta dal sistema di controllo interno

ESEMPIO

Nel bilancio di ALFABETA le immobilizzazioni immateriali sono significative (pari al 40% del totale attivo e peso rispetto al patrimonio netto pari al 90%).

La voce è costituita prevalentemente da oneri pluriennali.

La capitalizzazione è effettuata da un addetto contabile.

Il revisore dovrà verificare che la voce in esame sia correttamente esposta e valutata.

IPOTESI UNO

Rischio intrinseco:

molto elevato, dato dalla natura delle immobilizzazioni.

Rischio di controllo:

elevato, in quanto il lavoro del contabile non viene supervisionato da parte di un amministratore o di uno studio professionale.

Rischio di errori significativi:

elevato



verifica a campione estesa

IPOTESI DUE

Rischio intrinseco:

molto elevato, dato dalla natura delle immobilizzazioni.

Rischio di controllo:

Ridotto, in quanto il lavoro del contabile è oggetto di rigoroso controllo da parte di un amministratore o di uno studio professionale

Rischio di errori significativi:

limitato



verifica a campione ridotta

RISCHIO DI INDIVIDUAZIONE

È il rischio che le procedure di validità eseguite dal revisore non evidenzino un'inesattezza significativa.

Esso può essere ridotto estendendo le procedure di validità.

LA SIGNIFICATIVITÀ

Un'informazione è significativa se la sua omissione o non corretta presentazione può influenzare le decisioni economiche prese sulla base dei bilanci.

La significatività è quindi una grandezza al di sotto della quale gli eventuali errori riscontrati dal revisore sono ritenuti tollerabili ai fini dell'emissione del giudizio sul bilancio.

(ISA 320)

SIGNIFICATIVITÀ PER IL BILANCIO NEL SUO COMPLESSO

In termini concreti la significatività per il bilancio nel suo complesso determina il limite numerico al di sopra del quale il revisore valuta gli impatti sul giudizio di revisione degli errori individuati.

La determinazione della significatività implica l'esercizio del giudizio professionale. Nella prassi professionale viene spesso applicata una percentuale ad un valore di riferimento da individuare in relazione all'attività svolta dal cliente ed alle caratteristiche specifiche del bilancio.

Valore di riferimento	% minima	% massima
Ricavi	0,5	1
Risultato ante imposte	5	10
Totale attivo	0,5	1
Patrimonio netto	1	5

SIGNIFICATIVITÀ OPERATIVA

Se si pianificasse la revisione soltanto con l'obiettivo di individuare errori singolarmente significativi, si trascurerebbe il fatto che un insieme di errori, singolarmente non significativi, può rendere il bilancio significativamente errato.

La significatività operativa è determinata per ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati nel bilancio superi la significatività per il bilancio nel suo complesso.

Essa individua il limite numerico al di sotto del quale, salvo che vi siano specifici rischi da fronteggiare, i saldi o le transazioni o le asserzioni non vengono esaminati ai fini della revisione.

La prassi professionale la determina all'interno di un intervallo tra il 60% e l'85% della significatività per il bilancio nel suo complesso.

PIANO DI REVISIONE

Una volta definita la strategia di revisione, è possibile sviluppare il piano di revisione che include le indicazioni sulla natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione che devono essere svolte.

(ISA 300)

DOCUMENTAZIONE

- Strategia generale: decisioni principali necessarie per un'adeguata pianificazione, con particolare riferimento all'ampiezza del lavoro, alla sua tempistica e al suo svolgimento
- Piano di revisione: natura, tempistica ed estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate, nonché delle procedure di revisione conseguenti pianificate a livello di asserzioni, per ogni significativa classe di operazioni, saldo contabile e informativa in risposta ai rischi identificati e valutati
- Cambiamenti: motivazione dei significativi cambiamenti della strategia e del piano e dimostrazione che i cambiamenti significativi accertati durante la revisione sono stati considerati in maniera adeguata

(ISA 300)

LA RELAZIONE AL BILANCIO

LA RELAZIONE AL BILANCIO ex art. 2429, comma 2 c.c.

Art. 2429, comma 2 c.c.

Il collegio sindacale deve riferire all'assemblea sui risultati dell'esercizio sociale e sull'attività svolta nell'adempimento dei propri doveri, e fare le osservazioni e le proposte in ordine al bilancio e alla sua approvazione, con particolare riferimento all'esercizio della deroga di cui all'art. 2423, quarto comma.

LA RELAZIONE AL BILANCIO ex art. 14 D. LGS. 39/2010

Art. 14 comma 1 d.lgs. 39/2010

Il revisore o la società incaricata di effettuare la revisione legale dei conti:

a) esprimono con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto;

...

ORGANO DI CONTROLLO CON VIGILANZA E REVISIONE LEGALE

Nel caso in cui la revisione legale venga svolta dal collegio sindacale/sindaco unico, **la relazione sarà unica** e conterrà:

- una prima parte con l'espressione del giudizio sul bilancio, ex art. 14 d.lgs. 39/2010;
- una seconda parte con tutte le altre attestazioni richieste dall'art. 2429, comma 2 c.c. (risultati dell'esercizio sociale, attività svolta nell'adempimento dei propri doveri, osservazioni e proposte in ordine al bilancio e alla sua approvazione).

STRUTTURA DELLA RELAZIONE

ALFA BETA SPA

Bilancio chiuso al ...

**Relazione del collegio sindacale/sindaco unico
ex art. 14 d.lgs. 39/2010 e art. 2429, comma 2 c.c.**

All'assemblea dei soci della società ALFABETA SPA

Parte prima: Relazione ex art. 14 d.lgs. 39/2010

...

Parte seconda: Relazione ex art. 2429 comma 2 c.c.

...

Data e luogo

Firma

LA RELAZIONE DEI SINDACI REVISORI ex art. 14 d.lgs. 39/2010

LA RELAZIONE AL BILANCIO ex art. 14 D. LGS. 39/2010

Art. 14 d.lgs. 39/2010:

2. La relazione redatta in conformità ai principi di cui all'art. 11, comprende:
 - a) un paragrafo introduttivo che identifica i conti annuali o consolidati sottoposti a revisione e il quadro delle regole di redazione applicate dalla società;
 - b) una descrizione della portata della revisione svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati;
 - c) un giudizio sul bilancio che indica chiaramente se questo è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio;
 - d) eventuali richiami di informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi;
 - e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio.

3. Nel caso in cui il revisore esprima un giudizio sul bilancio con rilievi, un giudizio negativo o rilasci una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, la relazione illustra analiticamente i motivi della decisione.

4. La relazione è datata e sottoscritta dal revisore.

LA STRUTTURA DELLA RELAZIONE

1° paragrafo	Identificazione del bilancio sottoposto a revisione e delle responsabilità	
2° paragrafo	Natura e portata della revisione	
3° paragrafo	Giudizio positivo	Rilievi
4° paragrafo	Richiami di informativa	Giudizio positivo con rilievi Giudizio negativo Impossibilità di esprimere un giudizio
5° paragrafo	Giudizio di coerenza con la relazione sulla gestione	Richiami di informativa
6° paragrafo		Giudizio di coerenza con la relazione sulla gestione

PRIMO PARAGRAFO: FORMULA

1. Abbiamo svolto la revisione legale del bilancio d'esercizio (consolidato) della società ALFABETA SPA (del gruppo ALFABETA) al

La responsabilità della redazione del bilancio d'esercizio (consolidato) in conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione compete agli amministratori della società ALFABETA.

E' nostra la responsabilità del giudizio professionale espresso sul bilancio e basato sulla revisione legale.

SECONDO PARAGRAFO: FORMULA

2. Il nostro esame è stato condotto secondo gli statuiti principi di revisione. In conformità ai predetti principi la revisione è stata pianificata e svolta al fine di acquisire ogni elemento necessario per accertare se il bilancio d'esercizio (consolidato) sia viziato da errori significativi e se risulti, nel suo complesso, attendibile. Il procedimento di revisione è stato svolto in modo coerente con la dimensione della società e con il suo assetto organizzativo. Esso comprende l'esame, sulla base di verifiche a campione, degli elementi probativi a supporto di saldi e delle informazioni contenute nel bilancio, nonché la valutazione dell'adeguatezza e della correttezza dei criteri contabili utilizzati e della ragionevolezza delle stime effettuate dagli amministratori.

Riteniamo che il lavoro svolto fornisca una ragionevole base per l'espressione del nostro giudizio professionale.

La responsabilità dei lavori di revisione contabile dei bilanci di alcune società controllate e collegate, per quanto riguarda importi delle partecipazioni che rappresentano ... [%] e ...[%] rispettivamente della voce partecipazioni e del totale attivo, è di altri revisori.

/.

SECONDO PARAGRAFO: FORMULA

./.

Per il giudizio relativo al bilancio dell'esercizio precedente, i cui dati sono presentati ai fini comparativi secondo quanto richiesto dalla legge, si fa riferimento alla relazione da noi [da altro revisore] emessa in data

[Il bilancio presenta a fini comparativi i dati dell'esercizio precedente che non sono stati assoggettati a revisione legale e, pertanto, il giudizio espresso nella presente relazione non si estende a tali dati.]

TERZO PARAGRAFO: GIUDIZIO POSITIVO - FORMULA

3. A nostro giudizio, il bilancio d'esercizio dalla ALFABETA al è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto è redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società (del gruppo ALFABETA) per l'esercizio chiuso al ...

TERZO PARAGRAFO: RILIEVI E CONSEGUENTE GIUDIZIO

Caso	Rilievi	Giudizi
A	Per errata applicazione dei principi contabili	- Positivo con rilievi - Negativo
B	Per limitazioni al procedimento di revisione	- Positivo con rilievi - Impossibilità di esprimere un giudizio
C	Per situazioni di incertezza	- Positivo con rilievi - Negativo - Impossibilità di esprimere un giudizio

CASO A: RILIEVO PER ERRATA APPLICAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI

Riguardano:

- disaccordi con gli amministratori riguardanti l'accettabilità dei principi contabili utilizzati o la loro applicazione
- l'adeguatezza delle informazioni fornite nel bilancio

RILIEVI PER ERRATA APPLICAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI - CASISTICA

Esempi:

- immobilizzazioni materiali e immateriali
- partecipazioni
- rimanenze di magazzino
- crediti commerciali
- imposte anticipate su perdite fiscali
- classificazione delle voci di bilancio
- carenze di informativa

RILIEVO PER ERRATA APPLICAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI

3. Descrizione dei fatti che originano il dissenso del collegio sindacale rispetto ai principi contabili utilizzati e agli errori nella loro applicazione, con quantificazione degli effetti sul bilancio, se del caso al netto dell'incidenza fiscale.
Descrizione dei fatti che originano il dissenso del collegio sindacale in relazione all'adeguatezza delle informazioni fornite nel bilancio.

ESEMPIO DI RILIEVO SULLA VALUTAZIONE DEI CREDITI COMMERCIALI

La Società non ha adeguato i crediti commerciali, iscritti nell'attivo circolante, al presunto valore di realizzo, come richiesto dalle norme di legge e dai principi contabili. Conseguentemente i crediti commerciali sono sopravvalutati per euro ..., mentre il patrimonio netto e il risultato d'esercizio sono rispettivamente sopravvalutati per euro ... ed euro... al netto di effetti fiscali.

ESEMPIO DI RILIEVO SULLA VALUTAZIONE DELLE RIMANENZE DI MAGAZZINO

Le rimanenze di magazzino ammontano a euro ..., al netto di un fondo svalutazione pari a euro ... Esse presentano per un rilevante ammontare di semilavorati e prodotti finiti, indici di rotazione estremamente bassi, che evidenziano livelli di giacenza largamente eccedenti rispetto al fabbisogno del normale ciclo operativo. La valutazione delle rimanenze dei semilavorati e dei prodotti finiti al costo di produzione presuppone che vi sia una ragionevole prospettiva di utilizzo e di vendita nel normale ciclo operativo. In mancanza di queste condizioni, si rende necessario, secondo i principi di riferimento, stanziare un fondo svalutazione adeguato al fine di ridurre le rimanenze al valore netto di realizzo.

Riteniamo, sulla base delle analisi effettuate in merito alla tipologia e alle caratteristiche merceologiche delle giacenze nonché sulla base degli indici di rigiro desumibili dal rapporto fra le vendite medie degli ultimi tre esercizi e la giacenza, che il fondo svalutazione stanziato in bilancio sia carente di un ammontare stimabile in almeno euro ..., ipotizzando per i prossimi esercizi vendite per singolo articolo in linea con il triennio ...

Conseguentemente, qualora il fondo svalutazione rimanenze fosse integrato coerentemente con la carenza sopra indicata, il patrimonio netto e la perdita dell'esercizio sarebbero risultati rispettivamente inferiore di circa euro ... e superiore di circa euro ..., al lordo dell'effetto fiscale al momento di difficile quantificazione.

... E RELATIVI GIUDIZI

Positivo con rilievi (quando gli effetti degli errori riscontrati sono significativi ma non così rilevanti da compromettere l'attendibilità e la capacità informativa del bilancio nel suo insieme)

4. A nostro giudizio, **ad eccezione degli effetti di quanto indicato al paragrafo 3**, il bilancio d'esercizio (consolidato) è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto è redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società ALFABETA (del gruppo ALFABETA) per l'esercizio chiuso al

Negativo (quando gli effetti degli errori riscontrati sono così rilevanti da rendere inattendibile il bilancio nel suo complesso)

4. A nostro giudizio, **a causa della significatività degli effetti di quanto indicato al precedente paragrafo 3**, il bilancio d'esercizio (consolidato) non è stato redatto con chiarezza e non rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della ALFABETA (del gruppo ALFABETA) per l'esercizio chiuso al

CASO B: RILIEVI PER LIMITAZIONI AL PROCEDIMENTO DI REVISIONE

Riguardano:

- scelte della direzione
- indisponibilità di sufficienti elementi probativi

RILIEVO PER LIMITAZIONI AL PROCEDIMENTO DI REVISIONE

3. Descrizione delle limitazioni al procedimento di revisione.

ESEMPIO DI RILIEVO RELATIVO A RESTRIZIONI IMPOSTE DAGLI AMMINISTRATORI

Come indicato nella nota integrativa, la società controllata... ha acquistato nel corso del 20.. un software destinato principalmente allo sviluppo della commessa

La direzione della società, per motivi di riservatezza riferibili alla commessa stessa, non ci ha fornito elementi sufficienti per valutare la sostanziale congruità del prezzo pagato.

ESEMPIO DI RILIEVO RELATIVO A RESTRIZIONI IMPOSTE DAGLI AMMINISTRATORI

La società, per dichiarati motivi di riservatezza, non ci ha consentito di effettuare la procedura di richiesta di conferma della sussistenza e dell'ammontare dei debiti commerciali ad un campione di fornitori. Conseguentemente non siamo in grado di esprimere un giudizio sulla voce debiti commerciali, iscritta nelle passività per euro.....

ESEMPIO DI RILIEVO RELATIVO A MANCANZA DI SUFFICIENTI ELEMENTI PROBATIVI

Non abbiamo potuto esaminare il bilancio chiuso al ... della controllata Beta srl iscritta in bilancio al costo, per euro ..., poiché non è stato ancora predisposto, né ci sono stati forniti altri elementi per accertare l'assenza di perdite permanenti di valore e, conseguentemente, la corretta valutazione della partecipazione.

... E RELATIVI GIUDIZI

Positivo con rilievi (quando gli effetti degli errori riscontrati sono significativi ma non così rilevanti da compromettere l'attendibilità e la capacità informativa del bilancio nel suo insieme)

4. A nostro giudizio, **ad eccezione dei possibili effetti di quanto indicato al paragrafo 3**, il bilancio d'esercizio (consolidato) è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto è redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società ALFABETA (del gruppo ALFABETA) per l'esercizio chiuso al ...

Impossibilità di esprimere un giudizio (quando i possibili effetti delle limitazioni alle procedure di revisione sono così rilevanti da far mancare elementi indispensabili per esprimere un giudizio sul bilancio)

4. A **causa delle gravi limitazioni incontrate nel procedimento di revisione, descritte nel paragrafo 3**, non siamo in grado di giudicare se il bilancio d'esercizio (consolidato) sia stato redatto con chiarezza e rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della ALFABETA (del gruppo ALFABETA) per l'esercizio chiuso al

CASO C: RILIEVO PER SITUAZIONI DI INCERTEZZA

Sulla base degli elementi probativi ottenuti, il revisore deve stabilire se, a suo giudizio, esiste un'incertezza significativa legata ad aventi o circostanze che, considerati singolarmente o nel loro insieme, possano far sorgere dei dubbi significativi riguardo alla continuità aziendale dell'impresa.

Un'incertezza significativa esiste quando la portata del suo effetto potenziale è tale che, a giudizio del revisore, si rende necessaria un'informativa chiara sulla natura e sulle implicazioni di tale incertezza, affinché la presentazione del bilancio non sia fuorviante.

(PR 570)

RILIEVO PER SITUAZIONI DI INCERTEZZA

In particolare, il revisore deve verificare le valutazioni effettuate dagli amministratori in merito alla sussistenza della continuità aziendale al fine di giudicare se sia corretto redigere il bilancio in going concern.

La continuità aziendale va valutata, alla luce del Principio di revisione n. 570, in base ad indicatori:

- Economico – finanziari – patrimoniali
- Gestionali
- Altri

RILIEVO PER SITUAZIONI DI INCERTEZZA

Indicatori economico – finanziari – patrimoniali

- situazione di deficit patrimoniale o di capitale circolante netto negativo
- bilanci storici o prospettici che mostrano cash flow negativi
- principali indici economico-finanziari negativi
- consistenti perdite di esercizio
- mancanza o discontinuità nella distribuzione dei dividendi
- prestiti a scadenza fissa prossimi alla scadenza senza che vi siano prospettive di rinnovo o di rimborso
- impossibilità di saldare i debiti e di incassare i crediti alla scadenza
- difficoltà nel rispettare le clausole contrattuali dei prestiti
- peggioramento delle condizioni di pagamento concesse dai fornitori
- incapacità di ottenere i finanziamenti necessari per lo sviluppo di nuovi prodotti o per altri investimenti necessari

RILIEVO PER SITUAZIONI DI INCERTEZZA

Indicatori gestionali

- dimissioni di consiglieri
- perdita di dirigenti che non vengono sostituiti
- perdita di mercati fondamentali, di franchising, di concessioni o di fornitori importanti
- difficoltà nella gestione del personale
- scarsità di rifornimenti fondamentali

Altri indicatori

- riduzione di capitale per perdite (artt. 2446 e 2447 c.c.)
- termine della durata statutaria senza previsione di prolungamento
- contenziosi legali e fiscali per i quali la società non sarebbe in grado di sopportare le conseguenze in caso di soccombenza
- sopravvenuta mancanza dei requisiti per il mantenimento delle autorizzazioni necessarie allo svolgimento dell'attività sociale
- previsione di modifiche legislative o iniziative governative sfavorevoli

RILIEVO PER SITUAZIONI DI INCERTEZZA

3. Descrizione delle incertezze riscontrate (circostanze atte ad influenzare il bilancio, connesse ad azioni o eventi futuri ed incerti al di fuori del controllo degli amministratori alla data di redazione del bilancio – comunicazione CONSOB DAC/99088450).

TERZO PARAGRAFO: RILIEVO PER SITUAZIONI DI INCERTEZZA

Presupposto di Continuità	Condizione	Giudizio
1) Appropriato ma con un'incertezza significativa	Informativa adeguata	- Positivo (con richiami) - Impossibilità di esprimere il giudizio (in caso di molteplici e significative incertezze)
	Informativa NON adeguata	- Positivo con rilievi - Negativo
2) Non appropriato	Bilancio redatto sul presupposto di continuità	- Negativo
	Bilancio redatto senza il presupposto della continuità	- Positivo (con richiami)

TERZO PARAGRAFO: RILIEVO PER SITUAZIONI DI INCERTEZZA

Presupposto di Continuità	Condizione	Giudizio
3) Rifiuto della direzione di effettuare o estendere la propria valutazione secondo le richieste del revisore	Il revisore riesce comunque a verificare la presenza della continuità	- Positivo
	Il revisore NON riesce a verificare la presenza della continuità	- Positivo con rilievi per limitazioni al procedimento di revisione - Impossibilità di esprimere il giudizio

RILIEVO PER SITUAZIONI DI INCERTEZZA – 1° CASO

Presupposto di continuità ritenuto **appropriato** ma con incertezze significative

Informativa ritenuta adeguata

Giudizio positivo con richiami

Impossibilità di esprimere il giudizio (in caso di molteplici e significative incertezze)

4. **A causa delle molteplici e significative incertezze esaminate al precedente paragrafo 3**, non siamo in grado di giudicare se il bilancio d'esercizio (consolidato) sia stato redatto con chiarezza e rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale finanziaria e il risultato economico della ALFABETA (del gruppo ALFABETA) per l'esercizio chiuso al

ESEMPIO DI RILIEVO PER SITUAZIONI DI INCERTEZZA CON IMPOSSIBILITA' DI ESPRIMERE IL GIUDIZIO

Alla data di approvazione del progetto di bilancio da parte del CdA, risultano pervenute adesioni non sufficienti a soddisfare le percentuali previste dal piano (di ristrutturazione della posizione debitoria).

Gli amministratori danno evidenza del fatto che il mancato raggiungimento delle percentuali previste dal piano comporterebbe per la società la necessità di adire procedure alternative previste dalla legge fallimentare.

Le risorse finanziarie per far fronte al rimborso dei debiti secondo le modalità di riscadenziamento sopra esposte, nonché al rimborso dei creditori non aderenti all'accordo, si basano in larga misura sulle previsioni di dismissioni immobiliari. Gli amministratori illustrano in dettaglio le principali dismissioni previste, specificandone quale fattore di incertezza l'effettiva realizzazione degli ammontari e il rispetto dei tempi ipotizzati. Particolare rilievo assume, quale fattore critico di realizzabilità del piano, il rispetto della tempistica di esecuzione delle cessioni previste nel corso dell'esercizio perché da essere sono attese le risorse necessarie per soddisfare, successivamente all'omologa del piano da parte del Tribunale, i creditori non aderenti all'accordo. ./.

ESEMPIO DI RILIEVO PER SITUAZIONI DI INCERTEZZA CON IMPOSSIBILITA' DI ESPRIMERE IL GIUDIZIO

./.

Nel più ampio contesto di incertezze descritte in precedenza si evidenzia che il piano prevede, tra l'altro, la concentrazione di buona parte delle attività del gruppo nella controllata spagnola XXX che fa fronte alle proprie esigenze di liquidità prevalentemente attingendo ad affidamenti bancari, in un contesto di difficoltà del mercato bancario spagnolo.

Quanto sopra descritto evidenzia la sussistenza di molteplici significative incertezze, con possibili effetti cumulati rilevanti sul bilancio d'esercizio che fanno sorgere dubbi significativi sulla sua continuità aziendale e, conseguentemente, sulla capacità della società di realizzare le proprie attività e soddisfare le proprie passività nel normale corso della gestione.

A causa degli effetti connessi alle incertezze sopra descritte non siamo in grado di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio della società.

RILIEVO PER SITUAZIONI DI INCERTEZZA – 1° CASO

Presupposto di continuità ritenuto **appropriato** ma con incertezze significative

Informativa ritenuta non adeguata

Giudizio positivo con rilievi

- 4. A nostro giudizio, **ad eccezione degli effetti della mancata informativa indicata al paragrafo 3**, il bilancio d'esercizio (consolidato) è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto è redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società ALFABETA (del gruppo ALFABETA) per l'esercizio chiuso al ...

Giudizio negativo

- 4. A nostro giudizio, **a causa della rilevanza degli effetti della mancata informativa descritte al precedente paragrafo 3**, il bilancio d'esercizio (consolidato) non è stato redatto con chiarezza e non rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della ALFABETA (del gruppo ALFABETA) per l'esercizio chiuso al

RILIEVO PER SITUAZIONI DI INCERTEZZA – 2° CASO

Presupposto di continuità ritenuto **non appropriato**

Giudizio negativo

4. A nostro giudizio, **a causa delle significative incertezze descritte al precedente paragrafo 3**, il bilancio d'esercizio (consolidato) non è stato redatto con chiarezza e non rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della ALFABETA (del gruppo ALFABETA) per l'esercizio chiuso al

Giudizio positivo con richiami

RILIEVO PER SITUAZIONI DI INCERTEZZA – 3° CASO

Rifiuto della direzione di effettuare o estendere la propria valutazione secondo le richieste del revisore

Il revisore riesce comunque a verificare la presenza della continuità

Giudizio positivo

RILIEVO PER SITUAZIONI DI INCERTEZZA – 3° CASO

Rifiuto della direzione di effettuare o estendere la propria valutazione secondo le richieste del revisore

Il revisore **non** riesce a verificare la presenza della continuità aziendale

Giudizio positivo con rilievi per limitazioni al procedimento di revisione

4. A nostro giudizio, **ad eccezione degli effetti di quanto indicato al paragrafo 3**, il bilancio d'esercizio (consolidato) è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto è redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società ALFABETA (del gruppo ALFABETA) per l'esercizio chiuso al

Impossibilità di esprimere il giudizio per limitazione alla revisione

4. **A causa delle limitazioni descritte al precedente paragrafo 3**, non siamo in grado di giudicare se il bilancio d'esercizio sia stato redatto con chiarezza e rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società ALFABETA (del gruppo ALFABETA) per l'esercizio chiuso al

QUINTO PARAGRAFO: RICHIAMI DI INFORMATIVA

5. Sono informazioni di particolare rilevanza che, per quanto già esposte diffusamente dagli amministratori, meritano di essere richiamate all'attenzione del lettore del bilancio.

Non possono modificare il giudizio del revisore sul bilancio.

QUINTO PARAGRAFO: RICHIAMI DI INFORMATIVA

Esempi:

- modifiche statutarie
- eventi straordinari avvenuti nel corso dell'esercizio
- situazioni di incertezza e passività potenziali
- criteri di valutazione utilizzati o cambiamento dei criteri di valutazione o di contabilizzazione
- modifica dei piani di ammortamento dei beni ammortizzabili
- obbligo di redazione del bilancio consolidato
- prestiti obbligazionari
- iscrizione delle imposte anticipate su perdite fiscali
- attività di direzione e coordinamento
- informazioni sul fair value degli strumenti finanziari derivati
- adesione a condoni fiscali o a strumenti deflativi del contenzioso

ESEMPIO DI RICHIAMO DI INFORMATIVA RELATIVO AD UN CONFERIMENTO DI RAMO D'AZIENDA

Come illustrato nella Relazione sulla gestione, in data ... è stato stipulato l'atto di conferimento a favore della controllata ..., con effetto dal ..., del seguente ramo d'azienda:

- attività, passività e rapporti giuridici attinenti le attività svolte direttamente dalla Società nel comparto autostradale in regime di concessione, nonché la concessione relativa alla tratta autostradale Torino – Milano risultante dalla convenzione stipulata con la ... il ... e successivi atti aggiuntivi, scadente il ...
- partecipazioni detenute in società impegnate in iniziative per lo sviluppo e la realizzazione di nuove infrastrutture.

ESEMPIO DI RICHIAMO DI INFORMATIVA RELATIVO AL CAMBIAMENTO DI UN CRITERIO DI VALUTAZIONE

Come indicato nella nota integrativa, la Società ha modificato il criterio relativo alla contabilizzazione dei costi di sviluppo. Tali costi, che precedentemente venivano imputati al conto economico dell'esercizio in cui erano stati sostenuti, a decorrere dal 1° gennaio 20.. vengono capitalizzati fra le immobilizzazioni immateriali. Le motivazioni di tale cambiamento e il relativo effetto sul bilancio sono descritti nella nota integrativa.

ESEMPIO DI RICHIAMO DI INFORMATIVA RELATIVO A SITUAZIONI DI INCERTEZZA

Come esposto nella nota integrativa, il bilancio è stato redatto in ipotesi di continuità aziendale sulla base dei presupposti indicati dagli amministratori nella Relazione sulla gestione.

Nel corso del 2012, gli amministratori hanno intrapreso una serie di azioni volte al sostegno della situazione patrimoniale e al riequilibrio della gestione finanziaria della società e del Gruppo. In particolare, sono state portate a compimento con esito positivo le seguenti iniziative:

...

Il bilancio al 31.12.2012 tuttavia evidenzia significative perdite di esercizio. Inoltre, a tale data, il totale dei debiti esigibili entro l'esercizio successivo è superiore al totale attivo circolante e il bilancio consolidato evidenzia costi di ricerca e sviluppo e differenze di consolidamento iscritti tra le immobilizzazioni immateriali per rispettivi ... euro e ... euro.

La posizione finanziaria netta, al 31.12.2012, è negativa e pari a ... euro, rispetto ad una posizione finanziaria netta negativa al 31.12.2011 pari a euro

Gli amministratori hanno pertanto proseguito le iniziative volte a garantire le risorse finanziarie necessarie per la continuazione dell'attività aziendale che, in sintesi, sono le seguenti:

ESEMPIO DI RICHIAMO DI INFORMATIVA RELATIVO A SITUAZIONI DI INCERTEZZA

Come esposto dagli amministratori, queste iniziative si collocano in una prospettiva in cui il Gruppo dovrebbe cominciare a generare cassa dalla gestione caratteristica e vi sia una crescita dei ricavi consolidati delle vendite e delle prestazioni nel 2012 di circa il ...%. Eventuali condizioni del mercato ulteriormente sfavorevoli potranno influire anche sensibilmente sui risultati del Gruppo e della Società e sugli effetti delle azioni intraprese che, ancorché parzialmente incerte nel loro esito finale, costituiscono i presupposti per l'ottenimento nel breve periodo del riequilibrio dei flussi economici entro l'esercizio 2013.

ESEMPIO DI RICHIAMO DI INFORMATIVA RELATIVO A PASSIVITA' POTENZIALI

La Società ha in essere alcuni contenziosi, descritti nella Relazione sulla gestione, a fronte dei quali gli amministratori, anche supportati dai pareri dei propri legali, ritengono che non si manifesteranno passività significative per la società.

SESTO PARAGRAFO: GIUDIZIO DI COERENZA CON LA RELAZIONE SULLA GESTIONE

Incoerenza: situazione di contraddizione fra le informazioni contenute nella relazione sulla gestione e quelle contenute nel bilancio oggetto di revisione.

Incoerenza significativa: è significativa un'incoerenza che potrebbe influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori del bilancio assumono sulla base del bilancio stesso.

SESTO PARAGRAFO: GIUDIZIO DI COERENZA CON LA RELAZIONE SULLA GESTIONE

Un'incoerenza può consistere ad esempio in:

- differenze tra dati, importi o commenti forniti in bilancio o riconducibili al bilancio stesso, e quelli riportati nella relazione sulla gestione
- contraddizioni tra dati e importi contenuti nel bilancio, o riconducibili al bilancio stesso, e relativi commenti forniti nella relazione sulla gestione
- informazioni fornite nella relazione sulla gestione secondo criteri di presentazione e di misurazione diversi da quelli utilizzati in bilancio, in assenza di appropriati commenti che ne permettano la riconducibilità al bilancio

SESTO PARAGRAFO: GIUDIZIO DI COERENZA CON LA RELAZIONE SULLA GESTIONE

Giudizio sul bilancio positivo e

a) assenza di incoerenze significative nella relazione sulla gestione rispetto al bilancio

6. La responsabilità della redazione della relazione sulla gestione in conformità a quanto previsto dalle norme di legge compete agli amministratori della ALFABETA SPA.

È di nostra competenza l'espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, come richiesto dall'art. 14, comma 2, lettera e) del d.lgs. 39/2010. A tal fine abbiamo svolto le procedure indicate dal principio di revisione n. PR 001 emanato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e raccomandato dalla CONSOB.

A nostro giudizio la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della ALFABETA SPA al

SESTO PARAGRAFO: GIUDIZIO DI COERENZA CON LA RELAZIONE SULLA GESTIONE

Giudizio sul bilancio positivo e

b) presenza di incoerenze significative e relazione sulla gestione non modificata dagli amministratori

6. La responsabilità della redazione della relazione sulla gestione in conformità a quanto previsto dalle norme di legge compete agli amministratori della ALFABETA SPA.

È di nostra competenza l'espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, come richiesto dall'art. 14, comma 2, lettera e) del d.lgs. 39/2010. A tal fine abbiamo svolto le procedure indicate dal principio di revisione n. PR 001 emanato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e raccomandato dalla CONSOB.

Descrizione delle significative incoerenze riscontrate.

A nostro giudizio, ad eccezione di quanto precedentemente descritto, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della ALFABETA SPA al

SESTO PARAGRAFO: GIUDIZIO DI COERENZA CON LA RELAZIONE SULLA GESTIONE

Giudizio sul bilancio positivo e

c) presenza di incoerenze significative molteplici o pervasive

6. Valutare l'opportunità di esprimere un giudizio avverso sulla coerenza della relazione rispetto al bilancio

SESTO PARAGRAFO: GIUDIZIO DI COERENZA CON LA RELAZIONE SULLA GESTIONE

Giudizio sul bilancio negativo o impossibilità di esprimere il giudizio

e) impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio

6. La responsabilità della redazione della relazione sulla gestione in conformità a quanto previsto dalle norme di legge compete agli amministratori della ALFABETA SPA.

È di nostra competenza l'espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, come richiesto dall'art. 14, comma 2, lettera e) del d.lgs. 39/2010. A causa della [rilevanza delle limitazioni alle nostre verifiche] [rilevanza degli effetti connessi alle incertezze] [significatività delle deviazioni dai principi contabili di riferimento] descritte [i] nel precedente paragrafo 3, non siamo in grado di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della ALFABETA SPA al

LA RELAZIONE DEI SINDACI AL BILANCIO (ex art. 2429, comma 2 C.C.)

IL CONTENUTO

Il collegio sindacale deve riferire all'assemblea:

- sull'attività svolta nell'adempimento dei propri doveri
- sui risultati dell'esercizio sociale

e fare:

- proposte in ordine al bilancio e alla sua approvazione

SINTESI DELL'ATTIVITÀ SVOLTA

Attività del collegio

- Riunioni (art. 2404 c.c.)
- Partecipazione e intervento dei sindaci alle assemblee dei soci, ai consigli di amministrazione e ai comitati esecutivi, alle assemblee degli obbligazionisti (artt. 2405, 2415 c.c.)
- Ispezioni, controlli e richieste di informazioni (art. 2403 *bis* c.c.)
- Rilascio di pareri, osservazioni, consensi
- Denunce dei soci (art. 2408 c.c.)

SINTESI DELL'ATTIVITÀ SVOLTA

Conformità alla legge e allo statuto degli atti e delle deliberazioni degli organi sociali

- Organi collegiali: convocazione, oggetto, quorum costitutivi e deliberativi, esercizio del diritto di voto, rappresentanza, presidenza, eventuale rinvio, verbalizzazione

Osservanza della legge

- Rispetto delle norme generali e di quelle specifiche che disciplinano il settore in cui opera la società

SINTESI DELL'ATTIVITÀ SVOLTA

Verifica del rispetto del principio di corretta amministrazione

Verifica dell'adeguatezza e del funzionamento dell'assetto organizzativo

Verifica dell'adeguatezza e del funzionamento dell'assetto amministrativo e contabile

CONTROLLI SUL BILANCIO D'ESERCIZIO

Procedura di approvazione

- Comunicazione al collegio sindacale almeno 30 giorni prima della data dell'assemblea (termine rinunciabile)
- Deposito del bilancio, della relazione del collegio sindacale (e della relazione del revisore) presso la sede della società almeno 15 giorni prima della data dell'assemblea
- Convocazione dell'assemblea entro 120 giorni dalla data di chiusura dell'esercizio (verifica delle condizioni per il differimento del termine)

CONTROLLI SUL BILANCIO D'ESERCIZIO - CONTENUTI

Bilancio

- Conformità agli schemi previsti dal codice civile e corretta classificazione delle voci
- Rispondenza ai fatti e alle informazioni di cui il collegio è a conoscenza
- Completezza e chiarezza informativa

Nota integrativa

- Presenza del contenuto legale ex art. 2427 e 2427 *bis* c.c.
- In particolare:
 - indicazione dei criteri di valutazione adottati, della conformità rispetto alla legge e ai principi contabili
 - presenza dell'informativa in caso di assoggettamento ad attività di direzione e coordinamento
 - completezza dell'informativa con riferimento a situazioni od operazioni particolari

CONTROLLI SUL BILANCIO D'ESERCIZIO - CONTENUTO

Relazione sulla gestione

Presenza del contenuto minimo obbligatorio ex art. 2428 c.c.

In particolare:

- indicatori di risultato finanziario e, se del caso, quelli non finanziari pertinenti all'attività specifica della società, comprese le informazioni attinenti all'ambiente e al personale
- informazioni richieste in relazione all'uso di strumenti finanziari derivati
- rapporti intercorsi con chi esercita attività di direzione e coordinamento e gli effetti sull'esercizio dell'impresa e sui suoi risultati (ex artt. 2497 *bis* comma 5 e art. 2497 *ter* c.c.)

RIVALUTAZIONE ex L. 147/20013

- Verificare che gli amministratori nella **nota integrativa** e nella **relazione sulla gestione** abbiano indicato le motivazioni e i criteri seguiti nella rivalutazione
- Indicare e motivare nella **relazione al bilancio** i criteri seguiti nella rivalutazione delle varie categorie di beni
- Attestare nella **relazione al bilancio** che la rivalutazione non eccede il limite massimo consentito

(OIC - Documento interpretativo 3, marzo 2009)

OSSERVAZIONI SUL BILANCIO D'ESERCIZIO

- Bilancio redatto ai sensi di legge e regolarmente comunicato al collegio sindacale, unitamente alla relazione sulla gestione
- Corrispondenza alle risultanze della contabilità
- Rispetto della normativa – forma e contenuto
- Indicazione dei criteri di valutazione nella nota integrativa
- Contenuto della relazione sulla gestione conforme al minimo previsto dall'art. 2428 c.c. (anche con riferimento a particolari categorie di società)
- Esercizio della deroga ex art. 2423, comma 4 c.c. (motivazione nella nota integrativa e indicazione dell'influenza sulla situazione patrimoniale, finanziaria e sul risultato economico dell'esercizio; correttezza e legittimità dell'esercizio)
- Consenso all'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale di costi di impianto e ampliamento e di costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità ex art. 2426, n. 5 c.c.
- Consenso all'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale dell'avviamento ex art. 2426, n. 6 c.c.

OSSERVAZIONE E PROPOSTE SUL RISULTATO DELL'ESERCIZIO

Rispetto dei vincoli alla distribuibilità dell'utile

Ragionevolezza della distribuzione rispetto alle esigenze dell'impresa

DISSENSO DI UN SINDACO

In caso di dissenso di un sindaco circa il contenuto della relazione e con il consenso di quest'ultimo indicare le motivazioni del dissenso del sindaco e gli effetti di tali motivazioni sul giudizio sul bilancio e, se pertinente, sul giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, ovvero sull'approvazione dello stesso.

DISSENSO DI UN SINDACO - FORMULA

Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta, nonché il dissenso del sindaco ..., come sopra motivato, invitiamo l'Assemblea ad approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre ... dopo aver considerato tale dissenso e le sue motivazioni ed aver preso gli eventuali provvedimenti conseguenti.



DOT
COM

GRAZIE PER L'ATTENZIONE

Per informazioni di carattere generale: info@opendotcom.it

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

Sito: www.opendotcom.it

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili