

**DELIBERA IX/3856 DEL 25 LUGLIO 2012 REGIONE LOMBARDIA – CHIARIMENTI  
SULLA TEMATICA DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE**

**1. SCOPO DEL DOCUMENTO**

Confindustria Lombardia ha chiesto ad Assirevi<sup>1</sup>, in relazione alla Delibera IX/3856 del 25 luglio 2012 Regione Lombardia, così come modificata dalla Delibera IX/4606 del 28 dicembre 2012, (nel seguito, la “Delibera”), di fornire linee guida alle proprie Associate affinché le stesse possano “*produrre ai propri clienti una lettera che chiarisca la tipologia di giudizio e la portata della relazione di revisione emessa, con specifico riferimento al presupposto della continuità aziendale*”.

Il presente Documento, che fa anche seguito alla richiesta di Confindustria Lombardia, intende fornire linee guida per il modello di comunicazione che il revisore è chiamato a trasmettere alla società revisionata destinataria della Delibera.

**2. CONTESTO E RIFERIMENTI NORMATIVI**

L’art. 2 dell’Allegato 1 della Delibera, rubricato – *Requisiti per la sottoscrizione dei contratti* – dispone che le strutture private di cura e di ricovero accreditate (comprese fondazioni ed enti non profit), purché in possesso dei requisiti di accesso agli accordi contrattuali o ai finanziamenti per prestazioni rese per il Servizio Sanitario Regionale, devono, al fine di poter accedere alla stipula del contratto integrativo annuale, trasmettere, alle rispettive ASL competenti per territorio, entro la fine di febbraio di ogni anno e prima della firma di ciascun contratto, la relazione sull’ultimo bilancio approvato redatta da primaria società di revisione contabile “*che attesti in modo esplicito ed inequivocabile la regolarità della continuità gestionale e finanziaria a garanzia della solidità ed affidabilità della struttura e dell’eventuale gruppo*”; tale relazione “*deve obbligatoriamente riportare in modo esplicito l’assenza/evidenza di criticità*”.

Assirevi con lettera dell’8 novembre 2012 ha comunicato alla Direzione Generale Sanità della Regione Lombardia le proprie perplessità in merito alle previsioni della Delibera specificando, in particolare, che “per quanto d’interesse di questa Associazione, riteniamo che la Delibera in oggetto possa presentare alcuni aspetti di difficile applicazione, in particolare con riferimento al contenuto, alla forma ed alla tempistica dell’attestazione richiesta al revisore, nonché all’assenza di una disciplina transitoria per la predisposizione della relazione nei casi in cui il precedente bilancio d’esercizio non sia stato assoggettato a revisione contabile”.

---

<sup>1</sup> Rif. lettera Confindustria Lombardia Sanità Servizi del 15 febbraio 2013.

In assenza di un riscontro, l'Associazione, in data 11 dicembre 2012, ha inviato, sempre alla Direzione Generale Sanità della Regione Lombardia, una seconda lettera in cui è stata ribadita "la (nostra) preoccupazione per l'avvicinarsi della scadenza prevista dalla citata Delibera, in presenza di profili di difficile applicazione che non garantiscono la fattibilità, sotto il profilo degli standard professionali di generale accettazione, delle attività di verifica richieste al revisore e della conseguente attestazione".

La Direzione Generale Sanità della Regione Lombardia con e-mail del 13 dicembre 2012 ha fornito riscontro ad Assirevi senza tuttavia formulare alcun commento sulle problematiche sollevate dall'Associazione nella corrispondenza sopra richiamata.

Le tematiche sollevate da Assirevi relativamente agli obblighi di cui all'art. 2 dell'Allegato 1 della Delibera, sono state evidenziate anche dai rappresentanti di Confindustria Lombardia (Sanità Servizi), la quale ha instaurato contatti con la Direzione Generale Sanità della Regione Lombardia. In particolare, con lettera inviata in data 7 dicembre 2012 e sottoscritta dalle principali associazioni di categoria Confindustria Lombardia ha segnalato, come a loro stesso parere, *"la certificazione non è né può essere, per sua natura idonea a certificare la garanzia della solidità e dell'affidabilità. Tale impossibilità, a noi confermata da qualificate società di revisione e da verifiche con l'Associazione delle stesse, qualora l'adempimento fosse confermato nella sua totalità, renderebbe impossibile, per gli EEPA, ottemperare a un requisito che è essenziale alla firma dei contratti 2013"*.

Sempre con lettera in data 7 dicembre 2012, Confindustria Lombardia ha richiesto alcuni chiarimenti relativamente alla Delibera e, più in particolare:

- cosa si intenda per "primaria società di revisione contabile";
- se l'adempimento di cui sopra possa essere assolto, secondo le norme vigenti, anche dal Collegio Sindacale che già svolge l'attività di cui all'articolo 2403 del Codice Civile;
- se la relazione che dovrà redigere una primaria società di revisione riguardi il bilancio d'esercizio ovvero il bilancio consolidato (approvato per l'anno 2013).

La Giunta Regionale con D.g.r. 28 dicembre 2012 – n. IX/4606, *"a seguito delle numerose segnalazioni e richieste di chiarimenti pervenute da parte delle associazioni di categorie interessate e dalle A.S.L. soggetti sottoscrittori del contratto, che hanno evidenziato difficoltà applicative in merito alle disposizioni di cui al provvedimento n. IX/3856"* ha introdotto un regime transitorio in base al quale *"in sede di prima applicazione, qualora il soggetto erogatore non sia in grado di soddisfare entro il 28 febbraio il (presente) requisito, deve presentare entro lo stesso termine all'Asl territorialmente competente, istanza motivata di essere ammesso ad un regime transitorio correlata al conferimento di mandato ad una primaria società di revisione contabile o soggetto qualificato di predisporre la relazione sul bilancio relativo all'esercizio 2013"*.

Non sono stati, invece, forniti chiarimenti sulle problematiche applicative portate all'attenzione della Direzione Generale Sanità della Regione Lombardia da Assirevi e da Confindustria Lombardia, e con le quali si dovranno confrontare i soggetti destinatari degli obblighi della Delibera che non intendano usufruire del regime transitorio sopra richiamato.

Assirevi ha quindi comunicato<sup>2</sup> alle proprie Associate che, conseguentemente alle perplessità e alle tematiche sollevate con riferimento ai particolari obblighi imposti dalla Delibera in tema di continuità aziendale, la relazione di revisione che accompagnerà l'ultimo bilancio approvato (presumibilmente il bilancio chiuso al 31 dicembre 2011) non potrà discostarsi nella sua formulazione da quelli che sono gli standard professionali di riferimento richiamati nel Documento di ricerca Assirevi n. 157, e che pertanto non includerà le attestazioni esplicite richieste alla società di revisione nella delibera menzionata.

Assirevi ha, inoltre, suggerito alle proprie Associate (i) di informare tempestivamente gli amministratori delle società destinatarie della Delibera sulle problematiche interpretative ed applicative poste dagli specifici obblighi previsti da tale Delibera e (ii) di rendere edotti gli amministratori del significato e della portata di eventuali rilievi e/o richiami di informativa sulle tematiche di "continuità aziendale" formulati nella relazione di revisione.

### **3. IL PRESUPPOSTO DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE**

Le regole di comportamento del revisore in merito alla correttezza del presupposto della continuità aziendale sono contenute nel Principio di Revisione 570 del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri dell'ottobre 2007, adottato dalla Consob con delibera del 27 novembre 2007, che ricalca le analoghe indicazioni contenute nei principi di revisione internazionali (ISA). E' indispensabile fare riferimento al menzionato Principio di Revisione 570 per una corretta comprensione e applicazione di tale regole di comportamento che nel seguito del presente Documento sono sinteticamente richiamate.

Il presupposto della continuità aziendale rappresenta, come noto, un principio fondamentale nella redazione del bilancio. La direzione aziendale ha la responsabilità di effettuare una valutazione sulla capacità della società di continuare ad operare come un'azienda in funzionamento per un periodo di almeno dodici mesi dalla data del bilancio e, sulla base di essa, deve definire se il bilancio debba essere redatto nella prospettiva della prosecuzione dell'attività e quale sia l'informativa eventualmente da fornire al riguardo. Tale valutazione comporta l'espressione di un giudizio, in un dato momento, sull'esito futuro di eventi o circostanze che sono, per loro natura, incerti.

Durante la pianificazione e lo svolgimento delle procedure di revisione, nonché nella valutazione dei relativi risultati, il revisore deve, da parte sua, valutare l'adeguatezza dell'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella predisposizione del bilancio e considerare se vi siano incertezze significative sulla continuità aziendale tali da richiedere un'apposita informativa (disclosure) in bilancio. Nel far questo, il revisore considera:

- il processo seguito nella valutazione della direzione,
- le assunzioni su cui si basa tale valutazione,
- i piani d'azione futuri della direzione,

nonché ogni altra informazione pertinente di cui sia venuto a conoscenza a seguito delle procedure di revisione svolte. Qualora vengano identificati eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi sulla continuità aziendale, il citato Principio 570 identifica le procedure da attivare da parte del revisore.

---

<sup>2</sup> Comunicazione Urgente alle Associate n. 1/2013 del 23 gennaio 2013.

Sulla base degli elementi probativi ottenuti, il revisore deve concludere se, a suo giudizio, esiste un'incertezza significativa in merito alla sussistenza del presupposto della continuità aziendale, che renda necessaria una chiara informativa sulla sua portata e sulle sue implicazioni, affinché la presentazione del bilancio non risulti fuorviante.

Gli impatti delle conclusioni raggiunte sulla stesura della relazione di revisione (predisposta secondo gli standard professionali di riferimento richiamati nel Documento di ricerca Assirevi n. 157 del novembre 2010) possono essere diversi a seconda delle diverse fattispecie che vengono di seguito sintetizzate:

- se l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale risulta appropriato il revisore esprimerà un giudizio senza rilievi;
- se l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale risulta appropriato, ma esiste un'incertezza significativa di cui viene data adeguata informativa in bilancio, il revisore esprimerà un giudizio senza rilievi, ma inserirà nella propria relazione un paragrafo d'enfasi che richiama la situazione di incertezza descritta nell'informativa di bilancio;
- se l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è soggetto a molteplici significative incertezze di cui viene data adeguata informativa in bilancio, il revisore può, in casi estremi, concludere di non essere in grado di esprimere il proprio giudizio;
- se l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale risulta appropriato, ma esistono una o più incertezze significative di cui non viene data adeguata informativa in bilancio, il revisore esprimerà un giudizio con rilievi o, qualora gli effetti derivanti dalla inadeguatezza dell'informativa siano così rilevanti e pervasivi da rendere inattendibile il bilancio, un giudizio avverso;
- se l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale adottato dagli amministratori per la redazione del bilancio non risulta appropriato, il revisore esprimerà un giudizio avverso;
- se la direzione dell'impresa è giunta alla conclusione che il presupposto della continuità aziendale non sia appropriato ed ha conseguentemente redatto il bilancio su basi alternative, il revisore potrà esprimere un giudizio senza rilievi, sempre che sia fornita un'informativa adeguata;
- se, a seguito di specifica richiesta del revisore, la direzione rifiuta di effettuare o di estendere la propria valutazione del presupposto della continuità aziendale, il revisore deve considerare gli effetti sulla propria relazione della limitazione al lavoro di revisione ed esprimere, a seconda delle circostanze, un giudizio con rilievi per limitazioni al lavoro di revisione oppure dichiararsi impossibilitato ad esprimere il giudizio.

#### **4. LA COMUNICAZIONE DEL REVISORE**

L'Allegato A al presente Documento fornisce un modello di comunicazione utilizzabile nelle situazioni in cui il revisore ha ritenuto che l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è appropriato e, pertanto, il revisore ha espresso un giudizio senza rilievi. Nelle altre situazioni il modello dovrà essere adattato alle specifiche circostanze tenuto conto del contenuto della relazione di revisione e della data di emissione della stessa.

Inoltre, nel caso in cui la comunicazione sia riferita all'ultimo bilancio approvato e siano decorsi più di dodici mesi dalla data di riferimento del predetto bilancio il revisore valuterà la possibilità di rilasciare la comunicazione.

FEBBRAIO 2013

Superato

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

Spettabile  
Cliente SpA

**Oggetto: Delibera IX/3856 del 25 luglio 2012 Regione Lombardia, così come modificata dalla successiva Delibera IX/4606 del 28 dicembre 2012 - Determinazioni in ordine ai requisiti previsti per la sottoscrizione del contratto da parte delle strutture accreditate di diritto privato<sup>3</sup>**

Egregi Signori,

con riferimento alla Delibera IX/3856 Regione Lombardia del 25 luglio 2012, così come modificata dalla successiva Delibera IX/4606 del 28 dicembre 2012, precisiamo quanto segue:

- siamo stati incaricati di svolgere la revisione contabile del bilancio d'esercizio di (società cliente) chiuso al 31 dicembre 201X ed abbiamo emesso la nostra relazione di revisione in data xx/xx/xxxx;
- [dopo la data del xx/xx/xxxx (data di emissione della relazione di revisione) non abbiamo svolto la revisione contabile di alcun bilancio d'esercizio e/o infrannuale]<sup>4</sup>;
- compete alla direzione aziendale la valutazione della capacità di (società cliente) di continuare ad operare come un'azienda in funzionamento per un periodo di almeno dodici mesi dalla data del bilancio e, sulla base di essa, definire se il bilancio debba essere redatto nella prospettiva della prosecuzione dell'attività e quale sia l'informativa eventualmente da fornire al riguardo;
- in ottemperanza agli statuiti principi di revisione e, segnatamente al Principio di Revisione n. 570 del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili dell'ottobre 2007, adottato dalla Consob con delibera del 27 novembre 2007, il processo revisionale ha incluso lo svolgimento di specifiche procedure di revisione in merito all'adeguatezza dell'utilizzo da parte della direzione aziendale del presupposto della continuità aziendale nella predisposizione del bilancio;
- sulla base degli elementi probativi ottenuti, abbiamo formulato nella nostra relazione di revisione in data xx/xx/xxxx un giudizio senza rilievi conformemente agli standard professionali di riferimento richiamati nel Documento di ricerca Assirevi n. 157.

Vogliamo in ultimo precisare che il Principio di Revisione n. 570, al par. 10, afferma che *“il revisore non è in grado di predire eventi o circostanze future che potrebbero comportare il venir meno della continuità aziendale dell'impresa; conseguentemente la mancanza di riferimenti a incertezze sulla continuità aziendale nella relazione di revisione non può essere*

---

<sup>3</sup> Il modello qui presentato si riferisce al caso in cui non vi siano, nel testo della relazione, rilievi o paragrafi d'enfasi in merito alla sussistenza del presupposto della continuità aziendale. In caso contrario, essa andrà adattata alle diverse circostanze.

<sup>4</sup> Vedi nota 3.

## ASSIREVI

*intesa come una garanzia sulla capacità dell'impresa di continuare a operare come un'entità in funzionamento."*

Non esiste da parte nostra alcun obbligo di aggiornare la presente comunicazione alla luce di fatti, accadimenti e operazioni aziendali intervenuti successivamente alla data del xx/xx/xxxx (data di emissione della relazione di revisione).

La presente comunicazione è predisposta esclusivamente in relazione alla Delibera IX/3856 del 25 luglio 2012 Regione Lombardia, così come modificata dalla successiva Delibera IX/4606 del 28 dicembre 2012 - Determinazioni in ordine ai requisiti previsti per la sottoscrizione del contratto da parte delle strutture accreditate di diritto privato – e pertanto essa non potrà essere utilizzata per altri fini, o divulgata a terzi, né essere in alcun modo richiamata in altri documenti, in tutto o in parte.

Data

Nome e Cognome  
(Socio)

Superato