

## Documento di Ricerca n. 176R (Revised)

Delibera IX/3856 del 25 luglio 2012 Regione Lombardia –  
Chiarimenti sulla tematica della continuità aziendale

Il presente Documento di Ricerca aggiorna il Documento di Ricerca n. 176 (Febbraio 2013) al fine di recepire gli aggiornamenti dei principi di revisione internazionali ISA Italia n. 570 e ISA Italia n. 700.

Confindustria Lombardia ha chiesto ad ASSIREVI, in relazione alla Delibera IX/3856 del 25 luglio 2012 Regione Lombardia, così come modificata dalla Delibera IX/4606 del 28 dicembre 2012, 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.

Dicembre 2018  
(Aggiornamento dell'edizione Febbraio 2013)

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

**PREMESSA**

Il presente Documento di Ricerca sostituisce il Documento di Ricerca n. 176 (Febbraio 2013) al fine di recepire gli aggiornamenti dei principi di revisione internazionali ISA Italia n. 570 e ISA Italia n. 700<sup>1</sup>.

**1. SCOPO DEL DOCUMENTO**

Confindustria Lombardia ha chiesto ad ASSIREVI<sup>2</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 no 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”*.

---

<sup>1</sup> Adottati con Determina del Ministero dell'Economia e delle Finanze (Ragioneria Generale dello Stato) MEF - RGS - Prot. 157387 del 31/07/2017.

<sup>2</sup> Rif. lettera Confindustria Lombardia Sanità Servizi del 15 febbraio 2013.

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”.

In assenza di un riscontro, ASSIREVI, 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 (ASSIREVI – n.d.r.), 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>3</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 non può discostarsi nella sua formulazione da quelli che sono gli standard professionali di riferimento.

### 3. IL PRESUPPOSTO DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE

Le regole di comportamento del revisore in merito all'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale sono contenute nel Principio di Revisione Internazionale (ISA Italia) 570 *Continuità aziendale*, a cui è indispensabile fare riferimento per una corretta comprensione e applicazione di tali 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'entità in funzionamento per un periodo di almeno dodici mesi dalla data del bilancio<sup>4</sup> 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'appropriatezza 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<sup>5</sup>:

- il processo seguito nella valutazione della direzione,
- le assunzioni su cui si basa tale valutazione,
- i piani d'azione futuri della direzione,
- e se tali piani siano attuabili nelle circostanze,

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 di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 identifica le procedure da attivare da parte del revisore.

<sup>3</sup> Comunicazione Urgente alle Associate n. 1/2013 del 23 gennaio 2013.

<sup>4</sup> Rif. (ISA Italia) 570 par. 13.

<sup>5</sup> Rif. (ISA Italia) 570 par. A10.

#### 4. LA RELAZIONE DI REVISIONE

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) 700 *Formazione del giudizio e relazione sul bilancio* prevede che la relazione di revisione contenga una sezione intitolata “Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio” in cui viene esplicitato la responsabilità della direzione “per la valutazione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, nella redazione del bilancio, per l'utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale, nonché per una adeguata informativa sugli aspetti riguardanti la continuità aziendale<sup>6</sup>”.

La relazione di revisione deve inoltre includere una sezione dal titolo “Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio” che deve descrivere la revisione contabile dichiarando, fra le varie, che le responsabilità del revisore sono di “giungere ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte della direzione 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 dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Se il revisore giunge alla conclusione che esiste un'incertezza significativa, egli è 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 proprio giudizio. Le conclusioni del revisore sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della relazione di revisione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che un'impresa cessi di operare come un'entità in funzionamento.<sup>7</sup>”

Gli impatti delle conclusioni raggiunte sulla stesura della relazione di revisione 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 modifica;
- 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 modifica, ma inserirà nella propria relazione una sezione separata dal titolo “Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale” 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 estremamente rari, concludere di non essere in grado di esprimere il proprio giudizio<sup>8</sup>;
- 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 negativo;
- se l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale adottato dagli amministratori per la redazione del bilancio non risulta appropriato, il revisore esprimerà un giudizio negativo;

<sup>6</sup> Rif. (ISA Italia) 700 par. 33.

<sup>7</sup> Rif. (ISA Italia) 700 par. 38, b), iv).

<sup>8</sup> Rif. (ISA Italia) 570 par. A33.

- se la direzione dell'impresa è giunta alla conclusione che il presupposto della continuità aziendale non sia appropriato ed ha conseguentemente redatto il bilancio sulla base di un altro criterio<sup>9</sup> il revisore potrà esprimere un giudizio senza modifica, sempre che sia fornita un'informativa adeguata;
- se, a seguito di specifica richiesta del revisore, la direzione rifiuti 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.

## 5. LA COMUNICAZIONE DEL REVISORE

Il Principio di revisione ISA (Italia) n. 700 impone una struttura di relazione di revisione che consente al lettore della stessa, congiuntamente alla lettura del bilancio a cui essa è riferita, di avere piena contezza in merito alle tematiche connesse alla continuità aziendale sia con riferimento alle responsabilità attribuibili, rispettivamente, alla Direzione aziendale ed al revisore legale, sia all'esito delle verifiche svolte dal revisore legale. Pertanto, ogni eventuale comunicazione che il revisore è chiamato a trasmettere alla società revisionata destinataria della Delibera deve espressamente ribadire il contenuto della relazione di revisione e gli esiti delle verifiche svolte. Questa comunicazione non costituisce un aggiornamento del giudizio formulato nella relazione di revisione sul bilancio.

L'Allegato A al presente Documento fornisce un modello di comunicazione utilizzabile nelle situazioni in cui il revisore abbia ritenuto che l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale sia appropriato e, pertanto, il revisore abbia espresso un giudizio senza modifica. Nelle altre situazioni<sup>10</sup>, il modello dovrà essere adattato alle specifiche circostanze tenuto conto del contenuto della relazione di revisione e della data di emissione della stessa.

DICEMBRE 2018

*"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."*

<sup>9</sup> Come, ad esempio, nel caso di bilancio redatto in accordo con i requisiti del par. 23 dell'OIC 11.

<sup>10</sup> A titolo esemplificativo: i) giudizio modificato, ii) giudizio negativo, iii) impossibilità di esprimere il giudizio, iv) dalla data dell'ultimo bilancio approvato sono decorsi più di dodici mesi.

Allegato A

Spettabile

[società cliente]

**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>11</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 e dalla Delibera X/2569 del 31 ottobre 2014, precisiamo quanto segue:

- siamo stati incaricati di svolgere la revisione contabile del bilancio d'esercizio della [società cliente] chiuso al 31 dicembre 201X ed abbiamo emesso la nostra relazione di revisione in data [gg] [mm] [aa];
- dopo la data del [gg] [mm] [aa] (data di emissione della relazione di revisione) non abbiamo svolto la revisione contabile di alcun bilancio d'esercizio e/o infrannuale;
- compete agli amministratori la valutazione della capacità della [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 ai principi di revisione di riferimento e, segnatamente al Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570, il processo revisionale ha incluso lo svolgimento di specifiche procedure di revisione in merito all'adeguatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale nella predisposizione del bilancio;
- sulla base degli elementi probativi ottenuti, abbiamo formulato nella nostra relazione di revisione in data [gg] [mm] [aa] un giudizio senza rilievi conformemente agli standard professionali di riferimento richiamati nel Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700.

Vogliamo in ultimo precisare che il Principio di Revisione internazionale (ISA Italia) n. 570, al par. 7, afferma che *"...gli effetti potenziali dei limiti intrinseci della capacità del revisore di individuare errori significativi sono maggiori per gli eventi o le circostanze futuri che possono comportare che un'impresa cessi di operare come un'entità in funzionamento. Il revisore non è in grado di prevedere tali eventi o circostanze futuri. Pertanto l'assenza di riferimenti, all'interno della relazione di revisione, ad un'incertezza significativa sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento non può essere intesa come una garanzia di tale capacità."*

<sup>11</sup> Il modello qui presentato si riferisce al caso in cui non vi siano, nel testo della relazione, modifiche in merito alla sussistenza del presupposto della continuità aziendale. In caso contrario, essa andrà adattata alle diverse circostanze.

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 [gg] [mm] [aa] (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 e dalla Delibera X/2569 del 31 ottobre 2014 – Revisione del sistema di esercizio e accreditamento delle unità d'offerta sociosanitarie linee operative per le attività di vigilanza e controllo – 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.

Luogo, data

Società di revisione