



**Direttore responsabile**  
ANSELMO CASTELLI

**Vice direttore**  
Stefano Zanon

**Coordinamento scientifico**  
Roberto Stanghellini

**Coordinatore di redazione**  
Alessandro Pratesi

**Consiglio di redazione**  
Giuliana Beschi, Laurenzia Binda,  
Paolo Bisi, Elena Fracassi,  
Carlo Quiri, Luca Reina

**Comitato di esperti**  
G. Alibrandi, G. Allegretti,  
O. Araldi, S. Baruzzi, F. Boni,  
A. Bonghi, A. Bortoletto, E. Bozza,  
B. Bravi, M. Brisciani, P. Clementi,  
G.M. Colombo, C. Corghi, L. Dall'Oca,  
C. De Stefanis, S. Dimitri, A. Di Vita,  
B. Garbelli, A. Guerra, M.R. Gheido,  
P. Lacchini, P. Meneghetti, M. Nicola,  
M. Nocivelli, A. Pescari, M. Piscetta,  
F. Poggiani, C. Pollet, R.A. Rizzi,  
A. Scaini, S. Setti, L. Simonelli,  
L. Sorgato, M. Taurino, E. Valcarenghi,  
L. Vannoni, F. Vollono, F. Zuech

**Hanno collaborato a questo numero**  
G. Alibrandi, P. Bisi, E. Bozza,  
P. Di Biase, M. Ferrari, M. Fiameni,  
G. Greco, S. Gritti, A. Pratesi,  
A. Romano, A. Scaini, R. Stanghellini,  
S. Stringa, S. Zanon

**Stampa**  
Tiber Spa - Via Industriale, 24/26  
Rodengo Saiano (BS) - Tel.  
030/6810155

**Editore**  
Centro Studi Castelli S.r.l.  
Via Bonfiglio, n. 33 - C.P. 25  
46042 Castel Goffredo (MN)  
Tel. 0376/775130 - Fax. 0376/770151  
P. IVA e C.F. 01392340202  
lunedì-venerdì  
ore 9:00/13:00 - 14:30/18:30  
Sito Web: WWW.RATIO.IT  
servizioclienti@gruppocastelli.com

Iscrizione al Registro Operatori  
della Comunicazione n. 3575  
Autorizzazione del Tribunale  
di Mantova n. 2/2007  
Periodico mensile,  
spedizione in abbonamento postale

**Chiuso per la stampa il 24.04.2024**

# RATIO

## Revisori & Sindaci

Periodico dedicato agli organi di controllo delle società e degli enti

### Sommario 5/2024

<b>Opinione</b>	- Revisione delle società cooperative conferme e novità	<b>3</b>
<b>Notizie in breve</b>		<b>5</b>

## Vigilanza

<b>Normativa</b>	- Relazione unitaria dei sindaci-revisori al Bilancio 2023	<b>6</b>
	- Redazione bilancio e continuità aziendale	<b>12</b>
<b>Verifiche</b>	- Proposta di concordato e finanziamenti garantiti	<b>16</b>
	- Illeciti del personale e indagini interne	<b>20</b>
<b>Responsabilità</b>	- Adeguamento del magazzino e responsabilità degli organi sociali	<b>24</b>

## Revisione legale

<b>Normativa</b>	- Relazione di revisione con focus sui Bilanci 2023	<b>26</b>
	- Cinque fasi della revisione legale	<b>32</b>
<b>Verifiche</b>	- Procedura di revisione applicate alla relazione sulla gestione	<b>36</b>
	- Attestazioni della direzione	<b>40</b>
<b>Informatica</b>	- ChatGPT e revisione legale	<b>42</b>

## Enti locali

<b>Nomina</b>	- Accettazione incarico revisore enti locali	<b>46</b>
---------------	--	-----------

# ILLECITI DEL PERSONALE E INDAGINI INTERNE

## SOMMARIO

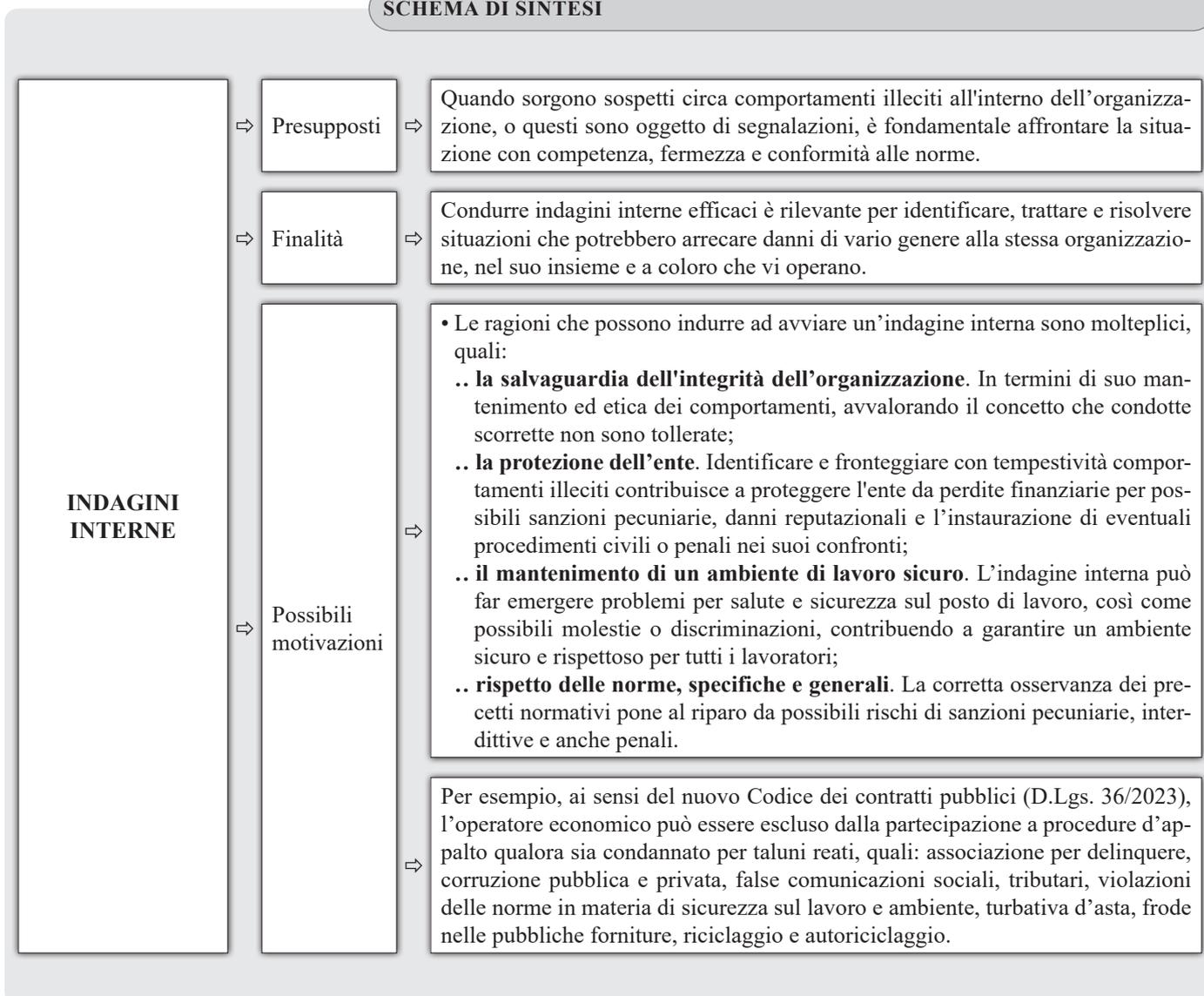
- SCHEMA DI SINTESI
- APPROFONDIMENTI
- ITER PROCEDURALE DELLE INDAGINI INTERNE

D.Lgs. 10.03.2023, n. 24

Negli ambienti di lavoro il fattore umano è il perno intorno al quale gira tutta l'organizzazione e la reciproca fiducia tra l'azienda e il suo personale è fattore determinante per il buon funzionamento, sviluppo e benessere dei lavoratori.

Qualora tale fiducia dovesse venir meno a causa di condotte illecite interne è essenziale che l'organizzazione agisca tempestivamente e con efficacia, a tutela di sé stessa, ma anche di coloro che vi operano. In tal senso, le indagini interne sono lo strumento più adatto per identificare e affrontare eventuali violazioni da parte del personale, un processo teso ad accertare e risolvere questioni riconducibili a comportamenti scorretti o illeciti all'interno dell'organizzazione e che possono riguardare una gamma diversificata di casistiche: frodi, abusi di potere, molestie sessuali, discriminazioni, violazioni della sicurezza, altri tipi di illeciti. L'avvio di un'indagine interna comporta l'osservanza di alcuni fondamentali aspetti operativi che, se non rispettati, possono inficiare l'intero processo investigativo, con il possibile rischio di inibire eventuali provvedimenti disciplinari da adottare.

### SCHEMA DI SINTESI



APPROFONDIMENTI

**RISPETTO DEI DIRITTI DELLE PERSONE**

<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Condizione necessaria</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Quando si avviano indagini interne finalizzate a individuare responsabilità personali per comportamenti illeciti o scorretti, è imprescindibile garantire il rispetto dei diritti di tutte le persone coinvolte. Nella specie, equità, trasparenza, garanzia del rispetto dei diritti della persona sospettata o implicata nel fatto illecito e suo trattamento conforme alle norme sono i fondamentali punti di riferimento che devono orientare l'azione di chi conduce l'indagine.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Riservatezza e privacy</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Il diritto alla riservatezza deve essere garantito alla persona sospettata della condotta illecita, a eventuali altre persone coinvolte nella stessa, nonché a chi l'ha eventualmente segnalata.</b> Per quanto riguarda il trattamento dei dati personali è necessario attenersi alle prescrizioni della normativa di riferimento; per esempio, potrebbe essere opportuno, per quanto di necessità, nominare preventivamente responsabile del trattamento dati il soggetto incaricato di condurre l'indagine interna.</li> <li>• Le informazioni personali raccolte durante l'indagine devono essere trattate in modo riservato e accessibile solo alle parti coinvolte direttamente nell'indagine; indispensabile è impedire la diffusione non autorizzata di informazioni sensibili che potrebbero danneggiare la reputazione o violare la privacy delle persone coinvolte nell'indagine.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Presunzione di innocenza</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Altro diritto fondamentale riguarda la presunzione d'innocenza della persona sospettata o segnalata per comportamento illecito: essere soggetto a indagine interna non significa essere automaticamente colpevole.</li> <li>• Il dipendente sottoposto a indagine interna non dovrebbe subire discriminazioni, punizioni o altre conseguenze negative prima che siano raccolte prove sufficienti a dimostrare la sua colpevolezza.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Rappresentanza sindacale</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• In relazione al tipo di condotta illecita per la quale è stata avviata l'indagine interna, <b>il dipendente ha diritto di farsi assistere da un rappresentante sindacale</b>, il cui compito è accertare che i diritti dello stesso dipendente siano tutelati e che siano osservate le normative applicabili al caso concreto.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Assenza di ritorsioni</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• I dipendenti che partecipano all'indagine interna non devono subire ritorsioni o intimidazioni, sia quelli soggetti all'indagine sia coloro che forniscono informazioni o testimonianze durante l'iter procedurale. Al riguardo, <b>la politica aziendale deve espressamente vietare qualsiasi forma di ritorsione, prevedere canali interni per segnalarle e provvedimenti disciplinari nei confronti di chi viola tale divieto.</b></li> </ul> <div data-bbox="762 1444 1503 1512" style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px;"> <p>Principio assunto a precetto normativo con la nuova disciplina in materia di segnalazioni.</p> </div>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Trasparenza, imparzialità ed equità</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Regola generale è che nessuno può essere sanzionato o sottoposto a procedimento disciplinare per un fatto, se prima non è stato correttamente informato delle conseguenze cui va incontro a seguito del compimento del fatto stesso. Da qui la necessità per l'organizzazione di adottare codici di condotta e/o disciplinari, i cui contenuti devono essere idoneamente diffusi al suo interno.</li> <li>• Il dipendente coinvolto nell'indagine interna deve essere informato in modo chiaro e tempestivo circa procedimenti, accuse ed eventuali conseguenze delle sue azioni, gli deve essere garantita l'opportunità di fornire la propria versione dei fatti, nonché presentare prove a suo favore.</li> <li>• Inoltre, le decisioni assunte sulla base di indagine interna devono essere motivate in modo trasparente e fondate su prove concrete.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Finalità</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rispettare i diritti del personale durante le indagini interne non è solo una questione di etica e imparzialità, ma anche un requisito legale e normativo.</li> <li>• Assicurare che i dipendenti siano trattati equamente e con rispetto durante tutto l'iter procedurale non solo rafforza la fiducia e il morale all'interno dell'organizzazione, ma contribuisce anche a garantire l'integrità e l'efficacia delle stesse indagini.</li> </ul>

ITER PROCEDURALE DELLE INDAGINI INTERNE

AVVIO DELL'INDAGINE INTERNA

- **Motivazioni**
    - L'indagine interna può prendere avvio a seguito del sorgere di sospetti su condotte illecite, della ricezione di segnalazioni o anche a seguito di monitoraggi effettuati attraverso il sistema dei controlli interni.
  - **Segnalazioni**
    - Per quanto riguarda le segnalazioni, queste possono provenire dagli stessi dipendenti, da clienti, da fornitori o anche da altre fonti.
    - **Con l'introduzione del decreto in materia di tutela dei segnalanti (D.Lgs. 24/2023)** gli enti aventi determinate caratteristiche sono obbligati a istituire appositi canali interni di comunicazione che, nel caso di quelli dotati di Modello 231, si affiancano al canale di comunicazione diretto e riservato gestito dell'Organismo di vigilanza. Entrambi i canali di segnalazione devono poter consentire, a chi lo voglia o lo ritenga opportuno, di riferire eventuali illeciti in modo sicuro e riservato.
  - **Finalità**
    - Nello svolgimento dell'indagine interna deve essere tenuto conto del tipo di condotta illecita e delle conseguenze cui potrebbe incorrere l'organizzazione qualora non intervenga.
    - Scopo esclusivo dell'organizzazione deve essere quello di tutelare sé stessa e anche i propri lavoratori, qualora si tratti di comportamenti illeciti che possano violarne la personalità (ad esempio, le molestie sessuali o le discriminazioni, di qualunque genere).
  - **Pianificazione**
    - Prima di avviare un'indagine interna l'organizzazione dovrebbe valutare preliminarmente se sussistono elementi sufficienti per procedere in modo formale. Stabilito ciò, è opportuno pianificare attentamente l'iter procedurale, in particolare:
      - .. individuazione del soggetto competente, imparziale e che non versi in situazione di conflitto di interessi rispetto all'indagine, cui affidarla;
      - .. definizione degli obiettivi dell'indagine da condurre;
      - .. identificazione delle risorse necessarie da mettere in campo;
      - .. valutazione dei potenziali rischi e conseguenze.
- Negli enti dotati di Modello 231 il soggetto cui affidare l'indagine interna potrebbe essere l'Organismo di vigilanza, eventualmente supportato da esperti esterni all'organizzazione se il caso concreto lo richiede.

RACCOLTA DI INFORMAZIONI E PROVE

- **Ambito oggettivo**
    - **Fase critica dell'indagine interna può essere costituita dalla raccolta delle informazioni e delle prove:** analisi di documenti, verifica dello svolgersi di determinati processi interni e delle relative attività, ascolto delle persone coinvolte e/o presenti al fatto per acquisire utili informazioni, sono in genere i primi passi da seguire.

Per quanto attiene alla raccolta delle prove, una sentenza della Corte di Cassazione (n. 10934/2024), riguardante un caso di condotta illecita del dipendente, ha sancito il principio dell'inapplicabilità dell'art. 220 disposizioni attuative c.p.p. (Attività ispettive e di vigilanza) in ambito privatistico, valutato che gli accertamenti interni compiuti dall'ente non andavano "al di là della verifica di circostanze specifiche", e gli stessi "non costituivano oggetto di un'indagine penale né amministrativa (nel senso di esercitata da una pubblica autorità amministrativa), ma solamente preludevano alle scelte inerenti alla (eventuale) presentazione di querela nonché alla prosecuzione del rapporto di lavoro".
- **Interviste al personale**
  - Relativamente alle interviste al personale, è importante che siano condotte in modo rispettoso, obiettivo ed equilibrato, tenendo sempre in buona evidenza che scopo dell'indagine è tutelare l'organizzazione e chi vi lavora.

**RACCOLTA  
DI INFORMAZIONI  
E PROVE  
(segue)**

• **Massima riservatezza**

- Essenziale è altresì serbare la massima riservatezza durante l'intera fase procedurale, al fine di mantenerne l'integrità ed evitare che interferenze esterne possano condizionarlo.
- Le informazioni, specie se sensibili, dovrebbero essere accessibili solo a chi conduce l'indagine e alle parti interessate direttamente coinvolte nella stessa, prevenirne le possibili fughe è fondamentale sia per il buon esito dell'indagine che per garantire la riservatezza delle persone coinvolte.

- Qualora l'indagine interna sia stata avviata a seguito di segnalazioni pervenute mediante uno dei citati canali di comunicazione, la riservatezza sull'identità deve essere rispettata sia per il segnalante che per il segnalato.
- In merito, la nuova disciplina in materia di tutela dei segnalanti fornisce i criteri da seguire per mantenere riservatezza e privacy delle persone coinvolte nella segnalazione, in particolare, adozione di una specifica procedura organizzativa atta a disciplinare la gestione delle segnalazioni.

**ATTIVITÀ  
CONCLUSIVE**

• **Valutazioni**

- Conclusa la fase di raccolta delle prove e delle interviste, si valutano tutte le informazioni acquisite per formulare conclusioni e raccomandazioni da indirizzare agli organi dell'ente preposti ad assumere le decisioni del caso, chi conduce l'indagine interna non dovrebbe coincidere con chi deve assumere le decisioni (per esempio, colui che detiene il potere disciplinare all'interno dell'organizzazione).

• **Redazione di un report**

- La redazione di una reportistica è la forma più indicata per dettagliare quanto constatato nel corso dell'indagine, le conclusioni raggiunte e le raccomandazioni per eventuali azioni correttive, che possono includere provvedimenti disciplinari da adottare, miglioramenti o adeguamento dei processi, maggiore formazione/informazione del personale, altre appropriate misure.

**Finalità**

Fronteggiare le condotte illecite identificate e prevenirne il loro ripetersi in futuro.

• **Monitoraggio successivo**

- Da non trascurare, inoltre, il successivo monitoraggio nell'attuazione delle azioni correttive, valutandone periodicamente operatività ed efficacia.

**CONCLUSIONI**

- Avviare indagini interne per illeciti del personale comporta la pianificazione attenta dell'iter da seguire, l'accurata raccolta delle prove, il rispetto dei diritti del medesimo personale e l'implementazione di azioni correttive adeguate.
- Le indagini sono strumenti necessari per affrontare e gestire comportamenti illeciti all'interno dell'organizzazione, che non solo aiutano a tutelarla, ma contribuiscono a promuovere un ambiente di lavoro sano, sicuro e etico per chi vi lavora.

# PROCEDURA DI REVISIONE APPLICATE ALLA RELAZIONE SULLA GESTIONE

## SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- PROCEDURE DI VALIDITÀ
- REDAZIONE DELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE

*D.Lgs. 27.01.2010, n. 39 - (SA Italia) 720B - Art. 2428 c.c.*

La relazione sulla gestione è un documento molto importante che fa parte del sistema informativo di bilancio di ogni impresa ed è obbligatorio per tutte le società, ad eccezione di quelle che redigono il bilancio in forma abbreviata. Tale obbligo trova il suo fondamento nell'art. 2428 c.c. che ne disciplina il suo contenuto. La sua importanza risiede nella possibilità che offre agli *stakeholder*, come azionisti, creditori e dipendenti, di valutare l'effettivo andamento e la situazione finanziaria della società. La relazione sulla gestione, infatti, rappresenta un importante strumento di comunicazione che consente di comprendere meglio la realtà aziendale e le scelte strategiche adottate. La relazione sulla gestione deve essere allegata al bilancio d'esercizio e resa disponibile al pubblico insieme agli altri documenti di rendicontazione finanziaria dell'impresa. I revisori, nella seconda parte della propria relazione al bilancio d'esercizio redatto in forma ordinaria, devono esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformità alle norme di legge. Il giudizio deve contenere anche una dichiarazione circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione.

### SCHEMA DI SINTESI

<p><b>RIFERIMENTI NORMATIVI</b></p>	<p>• Sulla relazione sulla gestione il revisore, ai sensi dell'<b>art. 14 D.Lgs. 39/2010</b> e del correlato <b>principio di revisione (SA Italia) 720B</b>, deve:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>.. <b>esprimere un giudizio</b> se la stessa è coerente con il bilancio dello stesso esercizio e se è stata preparata in conformità dei requisiti di legge applicabili;</li> <li>.. <b>dichiarare se, in base a ciò che ha conosciuto e compreso dell'impresa e relativo contesto nel corso della revisione</b>, ha individuato rilevanti dichiarazioni errate nella stessa e fornire un'indicazione sulla natura di tali dichiarazioni errate.</li> </ul>
<p><b>AMBITO DI APPLICAZIONE</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La predisposizione della relazione sulla gestione è obbligatoria per la generalità delle società di capitali, con esclusione delle società di minori dimensioni che redigono il bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis, c. 7 c.c.) e delle microimprese (art. 2435-ter, c. 2 c.c.).</li> <li>• Tali soggetti sono esonerati dalla predisposizione della relazione sulla gestione a condizione che forniscano apposite informazioni in nota integrativa, ovvero, nel caso delle microimprese, in calce allo stato patrimoniale.</li> </ul>
<p><b>CONTENUTO DELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE</b></p>	<p><b>Il contenuto della relazione sulla gestione è previsto dall'art. 2428 c.c.</b>, che richiede agli amministratori di corredare il bilancio con una relazione "contenente un'analisi fedele, equilibrata e esauriente della situazione della società e dell'andamento e del risultato della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, nonché una descrizione dei principali rischi ed incertezze cui la società è esposta ...", nonché di riportare, in ogni caso, tra le altre informazioni, "le attività di ricerca e sviluppo; l'evoluzione prevedibile della gestione; in relazione all'uso di strumenti finanziari: gli obiettivi e le politiche della società in materia di gestione e copertura del rischio finanziario, l'esposizione al rischio di prezzo, di credito, di liquidità, di variazione dei flussi finanziari".</p>
<p><b>RESPONSABILITÀ DELLA REDAZIONE DELLA RELAZIONE</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La responsabilità della redazione della relazione sulla gestione e del suo contenuto in conformità a quanto previsto dalle norme di legge ricade sugli amministratori della società.</li> <li>• Gli amministratori sono responsabili sia delle fonti di riferimento applicabili relativamente al contenuto della relazione sulla gestione sia per la parte del sistema di controllo interno che permette la redazione di tali relazioni, coerentemente con le informazioni del bilancio cui si riferiscono e in conformità alle norme di legge.</li> </ul>
<p><b>RESPONSABILITÀ DEL REVISORE</b></p>	<p>Il revisore, nell'apposita sezione della relazione di revisione, deve inserire un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformità alle norme di legge. Il suddetto giudizio deve comprendere una dichiarazione (rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione legale) circa l'identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione, fornendo altresì le indicazioni sulla natura degli errori rilevati.</p>

**PROCEDURE IN FASE DI PIANIFICAZIONE**

**PROCEDURE DI REVISIONE AI FINI DEL GIUDIZIO DI COERENZA**

**PROCEDURE DI REVISIONE AI FINI DELLA CONFORMITÀ ALLE NORME DI LEGGE**

**PROCEDURE DI REVISIONE AI FINI DELLA DICHIARAZIONE SUGLI EVENTUALI ERRORI**

**PROCEDURE DI VALIDITÀ**

- Già in fase di pianificazione il revisore deve svolgere alcune procedure riguardanti, nello specifico, **la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera acquisendo una comprensione generale:**
  - .. delle norme di legge relative alla relazione sulla gestione e al settore di attività in cui opera l'impresa;
  - .. delle modalità con cui l'impresa rispetta tali norme nella redazione della relazione sulla gestione.
- Inoltre, deve concordare con la direzione aziendale le tempistiche e modalità con le quali la relazione sulla gestione deve essere messa a disposizione per permettergli di poterla verificare.

- Ai fini del giudizio di coerenza il revisore deve verificare se esistono incoerenze tra le informazioni incluse nel bilancio e quelle incluse nella relazione sulla gestione.
- Ai fini della verifica della coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione, al revisore non è richiesto di confrontare tutti gli importi e/o le informazioni contenuti in tali documenti rispetto al bilancio, potendo lo stesso selezionare gli importi e/o le informazioni sulla base del suo giudizio professionale tenendo conto della loro significatività nel contesto in cui sono presentati.

- **Possibili incoerenze tra le informazioni presenti nella relazione sulla gestione e quanto presente in bilancio possono, a titolo esemplificativo, consistere in:**
  - .. differenze tra dati, importi o commenti forniti in bilancio e quelli riportati nella relazione sulla gestione;
  - .. contraddizioni tra dati e importi contenuti nel bilancio e relativi commenti forniti nella relazione sulla gestione;
  - .. informazioni contenute nella relazione sulla gestione formulate in base a criteri di presentazione e misurazione diversi da quelli utilizzati in bilancio.

- **Attività di verifica**
- **Check-list**
- **Presenza di non conformità**

- Ai fini della verifica della conformità della relazione sulla gestione alle norme di legge, il revisore nella lettura critica della relazione sulla gestione, deve riscontrare che le informazioni richieste dalle norme di legge siano oggetto di informativa nella relazione e non siano state omesse.
- Tale verifica include anche quelle circostanze in cui le informazioni richieste sono presentate separatamente rispetto alla relazione sulla gestione senza riferimenti appropriati.

- Il revisore può utilizzare delle *check-list* riepilogative delle norme di legge da applicare alle circostanze reperibili nell'appendice del **principio di revisione (SA Italia) 720B**.

- Qualora il revisore concluda che una o più informazioni richieste dalle norme di legge non siano contenute nella relazione sulla gestione dovrà stabilire la significatività della mancanza di tale conformità.
- La presenza di non conformità dovrà essere oggetto di pronta comunicazione con il collegio sindacale o altri responsabili dell'attività di *governance*.

- **Attività di verifica**
- **Conseguenze alla correzione**

- Ai fini del rilascio della dichiarazione su eventuali errori significativi nella relazione sulla gestione il revisore deve effettuare una lettura critica della stessa.
- **Laddove il revisore concluda che esiste una incoerenza significativa, una mancanza di conformità o un errore significativo,** deve chiederne la correzione agli amministratori.

- Se gli amministratori dichiarano di voler procedere con la correzione, il revisore dovrà verificare che la correzione sia stata effettivamente apportata.
- In caso, invece, di rifiuto, il revisore deve notiziare della circostanza i responsabili delle attività di *governance* (ad esempio il collegio sindacale) chiedendo che si proceda con la correzione, e in caso di mancata correzione deve valutare le implicazioni sulla propria relazione di revisione.

**REDAZIONE DELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE**

**ESPRESSIONE DEL GIUDIZIO DEL REVISORE**

- **Sezione separata**
  - Il giudizio sulla coerenza e sulla conformità e di rilascio di eventuali errori significativi **deve essere inserita dal revisore in una sezione separata della relazione di revisione**, che deve riportare il sottotitolo “Relazione su altre disposizioni di legge e regolamenti”.
- **Contenuto**
  - La sezione separata deve contenere:
    - .. la descrizione delle responsabilità degli amministratori per la predisposizione della relazione sulla gestione e per il suo contenuto coerente con il bilancio e conforme con quanto previsto dalle norme di legge;
    - .. la descrizione delle responsabilità del revisore, come previste dal principio di revisione;
    - .. il giudizio sulla coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione e sulla loro conformità alle richieste provenienti dalle norme di legge;
    - .. con riferimento alla dichiarazione di cui all’art. 14, c. 2, lett. e) D.Lgs. 39/2010, l’indicazione che, alla luce delle conoscenze e della comprensione dell’impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione contabile ai fini dell’espressione del giudizio del bilancio, il revisore non ha nulla da riportare.

**GIUDIZIO SENZA RILIEVI**

- Quando il revisore giunge a una conclusione per cui non esiste una incoerenza significativa, una mancanza di conformità o un errore significativo nella relazione sulla gestione, la relazione di revisione, nel caso non ci siano modifiche che interessino il bilancio, includerà un paragrafo da inserire successivamente alla parte della relazione di revisione relativa al bilancio.

Tavola n. 1

**Esempio di paragrafo da inserire nella relazione di revisione in caso di giudizio senza rilievi**

**Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari - Giudizio ai sensi dell’art. 14, c. 2, lett. e) D.Lgs. 39/2010**

Gli amministratori della Alfa S.p.a. sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della Alfa S.p.a. al 31.12.20XX, incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d’esercizio e la sua conformità alle norme di legge. Ho svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d’esercizio della Alfa S.p.a. al 31.12.20XX e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi. A mio giudizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d’esercizio della Alfa S.p.a. al 31.12.20XX ed è redatta in conformità alle norme di legge. Con riferimento alla dichiarazione di cui all’art. 14, c. 2, lett. e) D.Lgs. 39/2010, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell’impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell’attività di revisione, non ho nulla da riportare.

**GIUDIZIO CON RILIEVI SULLA RELAZIONE SULLA GESTIONE**

- **Presenza di errori**
  - Se, a seguito delle procedure poste in essere, il revisore giunge alla conclusione che esiste un’incoerenza significativa, una mancanza di conformità o un errore significativo nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione, deve chiedere alla direzione, e in particolare agli amministratori, di correggerlo.
- **Possibili scenari**
  - La direzione o gli amministratori dichiarano di procedere alla correzione degli errori:
    - .. in questo caso il revisore deve verificare che la correzione sia stata effettivamente effettuata.
  - La direzione o gli amministratori si rifiutano di effettuare la correzione:
    - .. in questo caso il revisore deve comunicare ciò ai responsabili dell’attività di *governance* (collegio sindacale compreso se presente) chiedendo che la correzione sia effettuata.

**GIUDIZIO CON RILIEVI  
SULLA RELAZIONE  
SULLA GESTIONE  
(segue)**

- **Conseguenze**
  - In quest’ultimo caso, qualora ciò non sia effettuato, il revisore deve valutare le implicazioni per la propria relazione di revisione e comunicare ai responsabili delle attività di governance le modalità con cui formulerà il giudizio sulla coerenza e sulla conformità della relazione sulla gestione e di rilasciare la dichiarazione sugli eventuali errori significativi nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario.
  - **Se il revisore giunge alla conclusione di essere in presenza di una incoerenza significativa, di mancanza di conformità e/o errori significativi dovrà:**
    - .. esprimere un giudizio sulla coerenza con rilievi o negativo;
    - .. esprimere un giudizio di non conformità alle norme di legge;
    - .. dichiarare l’esistenza di errori significativi, descrivendo e fornendo indicazioni nella relazione.

**Tavola n. 2**

**Esempio di paragrafo da inserire nella relazione di revisione in caso di esistenza di una incoerenza significativa e/o una mancanza di conformità nella relazione sulla gestione**

**Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari - Giudizio ai sensi dell’art. 14, c. 2, lett. e) D.Lgs. 39/2010**

Gli amministratori della Alfa S.p.a. sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della Alfa S.p.a. al 31.12.20XX, incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d’esercizio e la sua conformità alle norme di legge.

Ho svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d’esercizio della Alfa S.p.a. al 31.12.20XX e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

*[Descrizione delle eventuali incoerenze e/o non conformità e della natura delle stesse]*

A mio giudizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d’esercizio della Alfa S.p.a. al 31.12.20XX ed è redatta in conformità alle norme di legge.

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

**GIUDIZIO  
CON RILIEVI  
SUL BILANCIO  
ED IMPATTO  
SULLA RELAZIONE  
SULLA GESTIONE**

- **In caso di errori significativi nel bilancio e/o nel caso di impossibilità di acquisire elementi probativi e sufficienti**, il revisore deve valutare i riflessi che ciò comporta sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità della relazione sulla gestione.
- Nel caso di giudizio sul bilancio con modifica sul bilancio, i giudizi che potranno essere formulati sulla relazione sulla gestione saranno i seguenti.

Tipologia di giudizio su bilancio	Effetti sul giudizio sulla coerenza e conformità
Giudizio con rilievi per errori significativi.	Effetto sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità da valutare nelle specifiche circostanze.
Giudizio con rilievi per impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati.	Effetto sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità da valutare nelle specifiche circostanze.
Dichiarazione di impossibilità di esprimere un Giudizio.	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza e conformità.
Giudizio negativo.	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza e conformità.

**Tavola n. 3**

**Esempio di paragrafo da inserire nella relazione di revisione in caso di esistenza di giudizio negativo sul bilancio per errori significativi e pervasivi**

**Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari - Giudizio ai sensi dell’art. 14, c. 2, lett. e) D.Lgs. 39/2010**

Gli amministratori della Alfa S.p.a. sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della Alfa S.p.a. al 31.12.20XX, incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d’esercizio e la sua conformità alle norme di legge.

Ho svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d’esercizio della Alfa S.p.a. al 31.12.20XX e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A causa della significatività di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio negativo” della relazione sulla revisione contabile del bilancio d’esercizio, non sono in grado di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d’esercizio della Alfa S.p.a. al 31.12.20XX e sulla conformità della stessa alle norme di legge, né di rilasciare la dichiarazione di cui all’art. 14, c. 2, lett. e) D.Lgs. 39/2010 sulla base delle conoscenze e della comprensione dell’impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell’attività di revisione.