

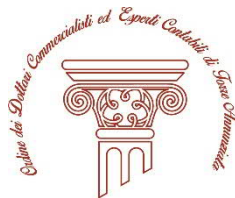


Gli Effetti del Covid-19 sulla Strategia di Revisione

Dott. Giovanni Verde – Dottore commercialista e revisore dei conti

Dott. Tullio Pighetti

Napoli, 01 Dicembre 2020



Completamento delle attività preliminari all'ottenimento dell'incarico di revisione

A seguito del diffondersi del Covid-19, nell'effettuazione delle procedure di accettazione e continuazione degli incarichi di revisione è necessario valutare «se» e «come» le risposte che determinano la rischiosità di un incarico, sono impattate.

In tale fase quindi, le principali categorie di rischio che possono presentare modifiche rispetto alla situazione antecedente il diffondersi del Covid-19 e che quindi possono avere impatto sulla rischiosità dell'incarico sono di seguito evidenziate:

Management attitude: il Management può essere oggetto di una costante pressione nell'ottica di raggiungere i propri obiettivi, questo lo può condurre a non seguire le procedure aziendali e nascondere i reali effetti derivanti dal COVID-19 nei bilanci predisposti.

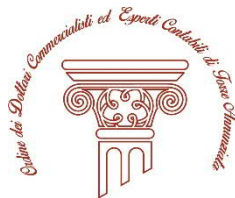


Internal control: A seguito della diffusione dello “smart working” il Sistema di controllo interno adottato fino ad oggi può non essere più efficace ed il suo adeguamento alla nuova condizione lavorativa può non essere immediate.

Financial condition: la situazione attuale può aver impattato significativamente sulla liquidità e sulla posizione finanziaria netta della Società, elemento che può impattare sulla capacità da parte della Società di operare secondo il “going concern”.

Business and industry: il settore di riferimento in cui opera la Società è determinante per la definizione del rischio in considerazione del fatto che alcuni di essi hanno avuto impatti molto più elevati di altri (ad esempio hospitality, Restaurants, Airlines, media and entertainment.)

Audit Complexity: il diffondersi del virus COVID-19 può aver generato una flessione dei ricavi ed una contrazione del business in generale incrementando quindi il rischio di impairment degli asset e del goodwill, la complessità delle poste di stima fino ad impattare il presupposto del going concern.



Determinazione della materialità (continua)

I fattori di rischio esterni e la misura in cui le condizioni finanziarie e i risultati delle operazioni dell'entità sono influenzati dagli effetti dell'emergenza Covid-19 possono avere un effetto significativo sulla nostra determinazione dei rischi di errori significativi e materialità, sulla nostra strategia di audit e sulla natura, tempi ed estensione delle nostre procedure di audit.

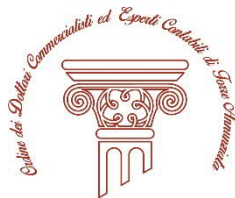
Nella predisposizione del calcolo della materialità è necessario domandarsi se a seguito della diffusione del Covid e degli impatti che questo ha avuto per la Società è opportuno modificare la base di calcolo della materialità rispetto agli esercizi precedenti, in considerazione del fatto che sono mutate le caratteristiche della Società e gli «interessi» degli stakeholders.



In considerazione del fatto che gli effetti della pandemia sul business delle Società possono cambiare repentinamente, è richiesto al revisore di aggiornare periodicamente il calcolo della materialità per verificare che lo stesso sia sempre appropriato alle circostanze.

È necessario documentare nelle carte di lavoro le motivazioni e le ragioni alla base del cambio di parametro per la determinazione della materialità o del mantenimento dello stesso, così come i risultati dei reassessment effettuati durante l'audit.

Nell'analizzare alcune aree di bilancio particolarmente sensibili per gli stakeholders è inoltre raccomandato utilizzare soglie di testing inferiori alla materialità allo scopo di riflettere il rischio aggiuntivo.

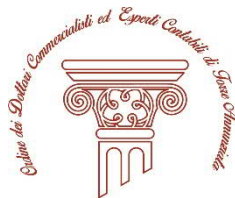


ESCLUSIONE DI ITEMS NON RICORRENTI

Alcune società potrebbero sostenere costi significativi a causa dell'impatto attuale e futuro della pandemia di COVID-19. Potrebbe essere opportuno escludere gli elementi non ricorrenti dalle misurazioni di tipo reddituale (Pre-tax) quando tali elementi sono materiali e si verificano raramente. Gli addebiti relativi alla pandemia COVID-19 molto probabilmente potrebbero essere definiti come non ricorrenti.

Se si decide di escludere tali elementi ai fini della determinazione della materialità, occorre considerare che il livello dei risultati operativi normalizzati sia impostato a un livello tale che sia ragionevole aspettarsi che l'utile dell'entità raggiungerà tale livello a breve termine (ovvero entro un anno). In caso contrario, occorre prendere in considerazione altre misure per determinare la materialità.

Infine, dobbiamo considerare che l'eventuale esistenza di costi di ristrutturazione e/o di asset disposal, ciò potrebbe significare che l'attività sta cambiando o diminuendo e potrebbe non essere corretto escludere tali costi.



RICAVI SIGNIFICATIVAMENTE INFLUENZATI DAL COVID-19

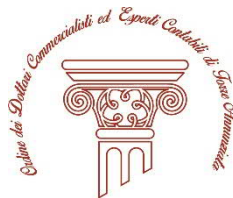
Il COVID-19 potrebbe aver influenzato in modo significativo i ricavi di un'entità, determinando la necessità di rivedere se le nostre soglie di rilevanza sono ragionevoli.

Se esistono prove che qualsiasi altra misura di bilancio diventa più significativa per gli utilizzatori del bilancio, possiamo considerare la possibilità di modificare la base di valutazione per la materialità.

Potrebbe essere possibile normalizzare i risultati per determinare la materialità rimuovendo l'effetto di COVID-19 dalla stima delle misure reddituali. Non si utilizzeranno utili normalizzati se non è ragionevole aspettarsi che i risultati dell'entità raggiungeranno tale livello a breve termine (in genere, nei prossimi 12 mesi).

Occorre inoltre considerare le aspettative degli utilizzatori del bilancio.

Questi potrebbero già aver identificato altri indicatori chiave per monitorare l'effetto delle attuali condizioni di mercato, influenzando così sulla scelta del parametro base per la determinazione della materialità.



IDENTIFICAZIONE DEI RISCHI SIGNIFICATIVI

La valutazione del rischio è un processo continuo e dinamico di raccolta e analisi delle informazioni.

Il calo dei risultati operativi causato dall'emergenza Covid-19 può aumentare gli incentivi e le pressioni sul management per raggiungere determinati obiettivi finanziari, ad esempio per proteggere i bonus personali o per evitare di violare i limiti di prestito.

Nell'attuale contesto, molte entità dovranno affrontare una pressione crescente per raggiungere gli obiettivi di fatturato, risultati, stime degli analisti o covenants. Queste pressioni possono indurre le entità a cambiare le pratiche commerciali, il che può influire sull'importo e sulla tempistica del riconoscimento dei ricavi.

Questi fattori devono essere considerati nell'identificazione dei potenziali rischi di frode e delle nostre risposte di audit correlate



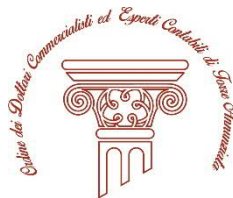
STIME SIGNIFICATIVE

Le circostanze correlate all'emergenza Covid-19 possono rappresentare fattori di rischio che influenzano le stime contabili e possono dare origine a complessità nella misurazione. Molte stime contabili sono influenzate direttamente o indirettamente.

Aumenta inoltre l'impatto di altri fattori di rischio quali:

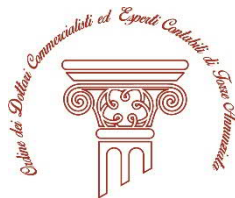
- Le risultanze delle stime del periodo precedente diventano incomparabili
- Circostanze che potrebbero richiedere modifiche all'applicazione o alla selezione di principi contabili
- Aumento della suscettibilità agli errori dovuti a stime errate da parte del management o frodi

Occorre quindi considerare il rischio di incoerenza delle assunzioni, tenendo presente che molte delle condizioni ed eventi che possono mettere in dubbio in modo significativo la continuità aziendale, potrebbero allo stesso modo sollevare dubbi sulla recuperabilità di attività materiali e immateriali, incluso l'avviamento e le imposte anticipate.



STRATEGIA DI AUDIT E CONTROLLO INTERNO

Nell'ambiente attuale, la società può essere sotto pressione per cambiare i suoi processi e le sue procedure di controllo per consentire operazioni soggette ai vincoli imposti dall'emergenza in corso. Occorre quindi verificare se i processi in essere sono stati modificati e sono stati previsti o modificati i controlli appropriati. Le attuali restrizioni possono creare limitazioni nelle nostre procedure di osservazione e ispezione durante l'esecuzione dei test sui controlli. In queste situazioni, dobbiamo quindi progettare procedure aggiuntive per raggiungere gli obiettivi prefissi sui test di controllo. Gli effetti sulle nostre valutazioni dei rischi possono essere significativi. Le sfide affrontate nell'attuale situazione possono avere l'effetto non intenzionale di distogliere le risorse aziendali esistenti dalle attività che normalmente fanno parte della funzione di controllo interno dell'entità. Di conseguenza, quando testiamo l'efficacia operativa dei controlli, in particolare i controlli di monitoraggio, dovremmo essere attenti a come le condizioni attuali potrebbero aver influenzato i controlli.



EVIDENZE DI AUDIT

Nel contesto attuale è necessario porre particolare enfasi ai requisiti dell'ISA 230 «Documentazione della revisione contabile» e ISA 500 «Elementi probativi», in particolare nelle situazioni in cui vi è prolungata esigenza di svolgere il lavoro da remoto per via del distanziamento sociale.

Occorre quindi porre enfasi addizionale sull'autenticità delle evidenze di revisione ottenute. In particolare, si potrebbero presentare i seguenti rischi:

- La persona che ha concretamente firmato un documento potrebbe non corrispondere al nome riportato del firmatario o non avere le necessarie deleghe / autorizzazioni
- Al fine di mitigare tali rischi, potrebbe rendersi necessario svolgere procedure di verifica addizionali, quali:
- Discutere elementi specifici del documento ricevuto con la persona responsabile; Effettuare procedure di *inquiries* aggiuntive con altre persone coinvolte nel processo; Confermare l'autenticità del documento direttamente con una parte terza esterna alla società.



IMPATTO SUI RISCHI DI FRODE

Lo scenario economico profondamente mutato per effetto dell'emergenza epidemiologica COVID 19 ha inevitabilmente inciso anche sulla valutazione del rischio frode demandato al revisore.

1. IDENTIFICAZIONE DEI RISCHI DI FRODE – con l'obiettivo di identificare i fattori di rischio ottenendo informazioni tramite:

- ❖ Conduzione di procedure analitiche volte a identificare transazioni/relazioni inusuali;
- ❖ Conduzione di interviste con il management aziendale;

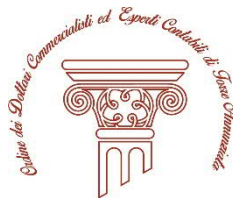
2. VALUTAZIONE DEI RISCHI – con l'obiettivo di valutare l'impatto che i fattori di rischio identificati potrebbero avere sul bilancio. La valutazione del rischio di frode indirizza la strategia di audit al fine di dare risposta al rischio di frode evidenziato.



L'attenzione sul rischio frode, a seguito della pandemia, è aumentata e relativa ai cambiamenti dovuti alla situazione contingente e al conseguente incremento del rischio di atti illeciti e fraudolenti.

In particolare, il focus maggiore fa riferimento ai rischi legati a:

- ❖ Rilevazione dei ricavi – a seguito dell'emergenza potrebbero essere registrati andamenti anomali dei ricavi (picchi o flessioni inusuali), da analizzare con attenzione;
- ❖ Segregazione dei compiti – per far fronte all'emergenza e al minor personale, i controlli potrebbero essere stati riassegnati e la loro efficacia potrebbe essere stata limitata dallo svolgimento in smartworking;
- ❖ Management overriding – in condizione di emergenza può accadere che per velocizzare procedure e tempi di risposta alcuni controlli non vengano eseguiti, un test delle procedure può quindi essere opportuno;
- ❖ Pressione sul management - essenzialmente dovuta alla necessità di raggiungere i target previsti, in una situazione divenuta improvvisamente molto complicata, il cui mancato raggiungimento impedisce peraltro al management stesso di ottenere premi e bonus.



Opportunità



- ▶ **La riduzione della forza lavoro** influenza il funzionamento dei controlli interni storici;
- ▶ **Il lavoro da remoto** può esporre i controlli di accesso ai sistemi a possibili violazioni;
- ▶ I tentativi di aggiramento dei controlli possono diventare la norma.



Razionalizzazione

La stragrande maggioranza dei "truffatori" è alla sua **prima esperienza** e non si considera un criminale.

- ▶ **Una causa 'nobile'**... «è per aiutare l'azienda»;
- ▶ **"La cosa 'giusta' ...** «è per evitare un maggiore controllo»;
- ▶ Prendere in prestito «Li restituirò quando le cose si risolleveranno».



Pressione



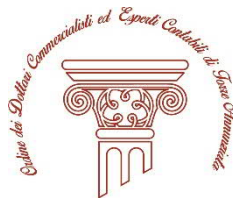
Le imprese possono avvertire maggiormente le pressioni del mercato a causa della **scarsa redditività**.

- ▶ **Il tono al vertice deve essere bilanciato** e deve essere mirato a garantire che il messaggio comunicato non sia inteso come «fai tutto quello che serve»;
- ▶ I dipendenti possono sentire la **pressione personale** ed appropriarsi indebitamente di beni per sostenere lo stile di vita precedente.



Generale

- ▶ È probabile che si verifichino diversi tipi di frode;
- ▶ Aumento degli sforzi "per l'azienda" vs. guadagno personale;
- ▶ L'ambiente esterno incerto e volatile e i cambiamenti interni al luogo di lavoro introducono nuovi rischi di business.



Rischio di frodi per falso in bilancio

- Il cliente potrebbe essere spinto a fare **dei sovra-accantonamenti** con l'obiettivo di rilasciare gli accantonamenti in eccesso in futuri esercizi fiscali per rispondere alle aspettative dei propri stakeholders.
- Il management potrebbe essere spinto a manipolare i risultati aziendali affinché raggiungano le soglie che danno diritto al riconoscimento di premi e incentivi ai suoi stessi componenti.
- i bilanci potrebbero essere manipolati affinché non riflettano fenomeni contingenti (es. volatilità nei tassi di cambio, l'interruzione dell'operatività aziendale, l'andamento del prezzo del petrolio).

Rischio di appropriazione indebita di beni aziendali

Coloro che sono responsabili della tutela degli assets in questo contesto potrebbero avere priorità diverse. È dunque importante valutare la possibilità che l'integrità del management possa essere stata compromessa. Per quanto concerne in generale i dipendenti, è opportuno valutare se eventuali appropriazioni indebite sistematiche si siano cumulate, diventando materiali, nonché se la cultura dell'integrità diffusa in azienda è adeguata e misurabile.

Rischio di frode finalizzata ad occultare problemi di *going concern*

I finanziatori divengono gli stakeholders più importanti quando il business è in difficoltà, è quindi importante considerare se il cliente ha correttamente presentato la propria posizione finanziaria, ad esempio:

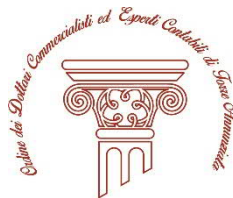
- se vi sono state "manipolazioni" per nascondere violazioni di covenant sui finanziamenti;
- se la liquidità dichiarata è effettivamente esistente;
- se un ammanco negli utili è stato nascosto con una transazione inter-company.

Rischio di atti illegali in risposta alla situazione contingente

Nel contesto attuale, alcune condotte illecite possono tradursi in danni significativi per gli investitori, i creditori, i lavoratori o la collettività.

È dunque rilevante considerare la possibilità che, ad esempio:

- vi siano state condotte che hanno messo a rischio la salute o la sicurezza dei lavoratori e/o dei clienti;
- vi siano state violazioni dei regolamenti antitrust;
- sia stato tratto indebito vantaggio da sussidi economici erogati per l'emergenza sanitaria.



BREVI SUGGERIMENTI

Management override: particolare attenzione alle procedure di affidamento in urgenza (cd. «emergency procurement») , accordi verbali, side-letters, violazione normativa antitrust. L'analisi approfondita del processo di procurement e di assegnazione di appalti/forniture è di primaria importanza al fine di escludere casi di corruzione e/o conflitti di interesse.

Appropriazione indebita: i più frequenti schemi di appropriazione indebita di risorse finanziarie sono:

- Pagamenti su conti correnti non autorizzati; il confronto tra IBAN beneficiari dei pagamenti e IBAN inclusi in anagrafica fornitori consente di escludere la disposizione di pagamenti improprie.

- Conflitti di interesse: l'attività di ricostruzione del quadro dei collegamenti nella catena societaria e il management del cliente coniugata al check reputazione delle principali nuove terze parti che hanno operato con il cliente durante la pandemia sarà una valida *audit response* al rischio.

Iscrizione Ricavi: l'analisi approfondita delle scritture di libro giornale che determinano andamenti anomali (picchi o brusche flessioni, rispetto all'esercizio precedente o non in coerenza rispetto al normale ciclo produttivo) dei ricavi per al fine di comprendere la natura delle operazioni svolte dalla società. Comprendere dal management come l'emergenza ha modificato il business, (es: sono state attivate per la prima volta delle vendite online e che processo di *recognition* ha seguito l'e-commerce?)

Segregazione dei compiti: la riduzione della forza lavoro potrebbe aver negativamente influito sulla *segregation of duties* qualora le mansioni e i controlli non siano stati correttamente riallocati. La verifica tramite appropriati test consentiranno di verificare che a fronte dell'emergenza non siano stati aggirati alcuni step di controllo.

Documentazione fraudolenta: l'uso di documentazione elettronica potrebbe aver fatto accrescere il rischio di falsificazione della stessa; sono diversi i segnali di avvertimento: formato del documento che si discosta dalla norma (es: fatture/lettere prive di logo), incoerenza di date afferenti la stessa transazione, calcoli errati in fattura, descrizione vaga di prodotti e servizi.

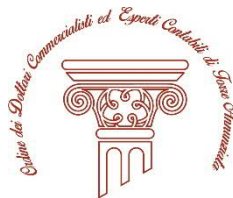


ATTIVITA' DI SOSTANZA: INVENTARI DI MAGAZZINO

Occorre innanzitutto ricordare che i test delle registrazioni contabili non rappresentano un'evidenza di revisione sufficiente per concludere sulle quantità di magazzino. Pertanto, nei casi in cui non siamo in grado di partecipare fisicamente alle conte di magazzino, possiamo considerare le seguenti alternative:

Utilizzare tecnologie di video-conferenza web o mobile (es. Microsoft Teams, Facetime, Zoom, Whatsapp), documentando in apposito memorandum l'impossibilità di partecipare alla conta di persona.
Considerare la possibilità di utilizzare una terza parte indipendente (es. un revisore terzo locale)

Nel caso di uso di tecnologie di video-conferenza), è necessario documentare nel relativo memorandum perchè si ritiene che la natura delle rimanenze e la location si prestino ad una conta "virtuale", nonchè i maggiori rischi derivanti dall'approccio "virtuale" e relative considerazioni per mitigarli.



ATTIVITA' DI SOSTANZA : IMPAIRMENT TEST

Aspetti da considerare nell'ambito della revisione dell'impairment test:

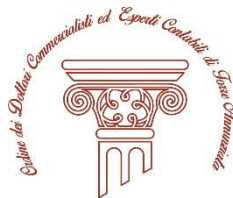
Data / frequenza dell'impairment:

È possibile che gli effetti negativi portati dal COVID-19 portino le società a svolgere test di impairment più frequentemente rispetto alla cadenza usuale e/o ad una data differente (es. sia al 30 giugno che al 31 dicembre)

È necessario valutare con attenzione i possibili indicatori di impairment, soprattutto alle date intermedie.

Esempi di procedure da svolgere ai fini della valutazione degli indicatori di impairment: (continua)

- Considerare diverse fonti di informazioni sia interne che esterne, quali il calo del prezzo delle azioni o delle materie prime, la chiusura di stabilimenti o negozi, la riduzione nella domanda o nei prezzi di vendita, etc.. È inoltre necessario considerare l'headroom presente nell'ultimo impairment test effettuato e concentrarsi in particolare sulle CGU con headroom più basso.



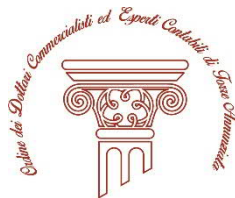
Esempi di procedure da svolgere ai fini della valutazione degli indicatori di impairment

- Comprendere approfonditamente la procedura seguita dal management per l'identificazione di indicatori di impairment e l'eventuale coinvolgimento di esperti
- Considerare anche le informazioni utilizzate dalla società per l'assessment sul going concern o per altre poste di stima quali i fondi rischi
- Considerare le informazioni contenute nelle minute degli incontri degli organi sociali
- Considerare se inserire attestazioni specifiche nella lettera di attestazione
- Documentare nelle carte di lavoro in modo dettagliato le considerazioni effettuate in merito ai possibili indicatori di impairment e le fonti prese in considerazione



Monitoraggio degli indicatori di impairment

- ▶ Le società sono tenute a condurre l'impairment test quando vi è un'indicazione della perdita di valore di un'attività alla data di bilancio. A seguito dell'impatto della Pandemia, molte società potrebbero quindi dover eseguire una analisi sulla possibile riduzione di valore delle attività. **Occorre quindi chiedersi se gli effetti della Pandemia sull'attività aziendale rappresentano un indicatore di impairment.**
- ▶ I fattori risultanti dalla Pandemia che indicano che il valore contabile di una CGU o di una attività potrebbe non essere recuperabile, senza voler essere esaustivi, possono includere (1) riduzione della domanda di prodotti o servizi della società; (2) aumento dei costi / interruzioni dell'attività a causa di problemi della catena di approvvigionamento; (3) annullamenti o rinvii di ordini da parte dei clienti; (4) situazione di difficoltà finanziaria da parte di clienti importanti per la società. **In questo contesto, la società dispone di strumenti di monitoraggio adeguati? E' quindi richiesta una reazione tempestiva.**



Aggiornamento dell'assessment sul going concern

Le assumptions utilizzate dal management nella valutazione della continuità aziendale devono essere regolarmente aggiornate per gli effetti di COVID-19 sulla base di considerazioni specifiche per l'entità tenendo conto di:

- Mercato e settore di appartenenza ed Effetti dei provvedimenti legislativi
- Continuità aziendale dei propri clienti e relativa capacità di pagamento
- Variabili chiave quali tasso di crescita, patrimonializzazione ed analisi di liquidità e fonti di finanziamento

Date le attuali condizioni economiche e di mercato è improbabile che i risultati storici forniscano una base per flussi di cassa futuri e pertanto il management dovrà considerare ulteriori fonti di informazioni per corroborare la ragionevolezza delle ipotesi utilizzate nella sua valutazione quali il recupero atteso e/o effettivo delle entità che operano in altre aree geografiche che sono state colpite dalla pandemia, report di settore e/o di analisti, studi indipendenti, dati sugli sviluppi della pandemia macroeconomici



Fattori che il management dovrebbe includere nel suo assessment

Considerazioni Normative	Ambiente Operativo	Liquidità	Informazioni del management e capacità previsionale	Fattori Compensativi
<ul style="list-style-type: none"> - Impatto delle misure adottate dai governi - Modifiche all'accesso del mercato del capitale - Capacità di rispettare le scadenze di reporting - Capacità di rispettare covenants/ratio normativi 	<ul style="list-style-type: none"> - Impatto ristrutturazioni aziendali - Contrazione ricavi e flussi di cassa operativi - Effetto pricing e volatilità dei volumi - Validità di operazioni hedging e capacità prospettica di rispettare covenants contrattuali - Rischi esecutivi (es. di delivery) - Perdita o differimento di contratti - Perdita clienti a favore della concorrenza durante il periodo COVID-19 - Modifiche al business model o supply chain - Costi associati a stabilimenti temporaneamente inattivi e per la loro riattivazione 	<ul style="list-style-type: none"> - Incremento del rischio di credito - Incremento onerosità o difficoltà ad attivare factoring - Impatto su strumenti finanziari commerciali - Rischi di business «nuovi» non sostenibili in futuro - Comprensione delle fonti di cassa effettivamente disponibili - Presenza di vincoli o covenants - Impatto generale sul credit rating della entità - Rischio di mancato supporto da parte del gruppo - Costi associati a stabilimenti temporaneamente inattivi e per la loro riattivazione 	<ul style="list-style-type: none"> - Qualità e tempestività dell'informativa per gestire il day by day - Appropriatezza del metodo per determinare il fabbisogno di cassa a breve termine - Track record del management nel stimare fatti aziendali non ricorrenti (es. ristrutturazioni etc...) - Se il management ha predisposto stress test su liquidità, covenants etc... - Se il management ha posto in essere azioni per fronteggiare le contingenze 	<ul style="list-style-type: none"> - Ogni azione disponibile al management per fronteggiare la situazione contingente (esempio riduzione di costi, non distribuzione di dividendi, riduzione del working capital, sfruttamento agevolazioni fiscali quali differimento pagamento imposte etc...)



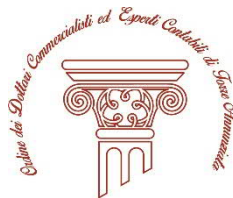
Risposte specifiche di revisione per valutare i piani e azioni future

Analisi dei forecast di cassa

- ☐ Valutare l'attendibilità dei dati sottostanti
- ☐ Determinare se esiste un appropriato supporto alle assunzioni sottostanti

Valutazione del piano

- ☐ Discutere con il management circa l'esistenza di piani di liquidare assets, sottoscrivere finanziamenti o ristrutturare il debito, ridurre o rinviare spese o altre operazioni sul capitale
- ☐ Valutare la probabilità che il piano possa essere effettivamente implementato



Periodo di riferimento per l'assessment del going concern (continua)

- ❑ I framework contabili internazionali e nazionali (v. IAS 1 e OIC11) richiedono che tutte le informazioni disponibili sul futuro, che sono almeno, ma non limitate a, dodici mesi dalla fine del periodo di rendicontazione, dovrebbero essere prese in considerazione dalla direzione. Il principio di revisione ISA (ITALIA) 570 è coerente con questa impostazione.

- ❑ Di norma gli stessi framework stabiliscono però che eventi successivi alla data di riferimento di bilancio che incidono sulla capacità della Società di continuare ad operare come un going concern sono di norma «adjusting event»



- ❑ L'articolo 7 del Decreto Legge 8 aprile 2020 n.23, convertito dalla L. 5 giugno 2020, n. 40, al comma 1 prevede che *“Nella redazione del bilancio di esercizio in corso al 31 dicembre 2020, la valutazione delle voci nella prospettiva della continuazione dell'attività di cui all'articolo 2423 bis, comma primo, n. 1), del codice civile **può** comunque essere operata se risulta sussistente nell'ultimo bilancio di esercizio chiuso in data anteriore al 23 febbraio 2020, fatta salva la previsione di cui all'articolo 106 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18. Il criterio di valutazione è specificamente illustrato nella nota informativa anche mediante il richiamo delle risultanze del bilancio precedente”*.
- ❑ Sulle modalità applicative della norma si sofferma il **documento interpretativo 6 dell'OIC (giugno 2020)** che ne sottolinea e chiarisce alcuni aspetti:
- ❑ La deroga è facoltativa
- ❑ Non è diretta alle imprese che, indipendentemente dalla crisi COVID-19, si trovavano autonomamente in stato di perdita di continuità
- ❑ E' applicabile solo alle entità che predispongono i bilanci secondo la normativa italiana



- ❑ Nei bilanci degli esercizi chiusi in data anteriore al 23 febbraio 2020 (e non ancora approvati a tale data) la società può avvalersi della deroga se sulla base delle informazioni disponibili alla data di chiusura dell'esercizio (ad esempio il 31 dicembre 2019) sussisteva la prospettiva della continuità aziendale in applicazione del paragrafo 21 oppure del paragrafo 22 dell'OIC 11. Non è invece possibile attivare la deroga se alla data di chiusura dell'esercizio (ad esempio il 31 dicembre 2019) la società si trovava già nelle condizioni descritte dal paragrafo 23 oppure dal paragrafo 24 dell'OIC 11 (ossia assenza di ragionevoli alternative alla prosecuzione aziendale oltre i 12 mesi o avvenuta dichiarazione di causa di scioglimento)
- ❑ Se la società si avvale di tale facoltà il bilancio è redatto applicando tutti i principi contabili in vigore ad eccezione dei paragrafi 23 e 24 dell'OIC 11 e del paragrafo 59 c) dell'OIC 29. Questo significa che i principi di funzionamento saranno quelli ordinari «non modificati» ed eventi successivi che incidono sulla continuità aziendale saranno considerati «non adjusting».



- ❑ In merito all'informativa in bilancio la società che si avvale della deroga deve:
- descrivere nella nota integrativa le significative incertezze sul going concern
 - fornire le informazioni relative ai fattori di rischio, alle assunzioni effettuate e alle incertezze identificate, nonché ai piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze.
 - Inoltre, nei casi in cui, nell'arco temporale futuro di riferimento, non si ritenga sussistano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, nella nota integrativa sono descritte tali circostanze e, per quanto possibile e attendibile, i prevedibili effetti sulla situazione patrimoniale ed economica della società.

Gli impatti dell'adozione della deroga sulla relazione di revisione sono trattati dal DDR Assirevi 235 «*Linee guida per la relazione di revisione nei casi di utilizzo della deroga sulla continuità aziendale ai sensi dell'art. 7 del D.L. 8 aprile 2020, n. 23*»



Lettera di supporto finanziario

- ❑ Nel caso in cui una società faccia affidamento sul supporto finanziario del gruppo è essenziale che il revisore ottenga informazioni circa la società che sta fornendo il supporto finanziario. Tali informazioni devono includere l'assessment del management circa le prospettive finanziarie del gruppo
- ❑ La lettera di supporto deve essere sottoposta a procedure di verifica. Non ci si può limitare a fare affidamento su tale lettera ma occorre avere evidenza della capacità della controllante di dare il supporto finanziario richiesto.