



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

Brescia, 08 novembre 2023

COMMISSIONE CONSULTIVA COLLEGIO SINDACALE REVISIONE LEGALE

**La revisione contabile dei bilanci di
liquidazione: cenni (A.5.25)**

Relatore: Emanuele Ungaro

INDICE

- ✓ Il bilancio di liquidazione
- ✓ Normativa di riferimento
- ✓ Principi di redazione
- ✓ La valutazione delle poste di bilancio nella valutazione
- ✓ Le fasi della liquidazione e del controllo
- ✓ La relazione del revisore sul bilancio in caso di liquidazione di società

IL BILANCIO DI LIQUIDAZIONE

In generale tutti i documenti informativi redatti in fase di liquidazione sono riconducibili per le loro caratteristiche alla categoria dei bilanci straordinari.

La loro finalità è totalmente diversa da quella dei bilanci redatti in ipotesi di continuità aziendale, in questo caso lo scopo preliminare è quello di verificare la possibilità di portare a termine una liquidazione rispetto ad altre procedure più traumatiche e, se ciò è possibile, di determinare l'entità dell'attivo liquidabile e del passivo da estinguere.

Se questi presupposti non sussistono, il liquidatore incaricato deve presentare istanza di fallimento a tempo debito al Tribunale e far in modo che sia nominato un altro professionista che si occupi di condurre l'impresa verso le ipotesi di liquidazione o di altra forma prevista.

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

ATTUALI NORME DEL CODICE IN MATERIA DI LIQUIDAZIONE

- Artt. 2484-2496 in genere sulla liquidazione
- Art. 2423-*bis* – Problemi di *going concern*
- Artt. 2487-*bis*, 2490, 2492 e 2493 specifico per i bilanci di liquidazione
- OIC 5 – I bilanci di liquidazione

Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (in forma abbreviata C.C.I.I.) di cui al D.lgs. n. 14 del 12.01.2019, che è stato oggetto di un primo intervento correttivo nel 2020 (D.lgs. 26.10.2020, n. 147) e di un recente ed ulteriore aggiornamento normativo nel 2022 (d.lgs. 17 giugno 2022, 83) finalizzato a dare attuazione alla cd. *Direttiva Insolvency* (Dir. UE 2019/1023 del 20 giugno 2019).

IL BILANCIO DI LIQUIDAZIONE

La procedura di liquidazione richiede un periodo più o meno lungo, ma raramente si conclude in un esercizio, per cui si redigono bilanci di liquidazione intermedi da presentare con le scadenze e le modalità di redazione proprie del bilancio d'esercizio all'assemblea o ai soci.

Pur riferendosi ad un'operazione e ad uno scopo del tutto particolare, anche nella liquidazione le clausole generali di chiarezza, veridicità e correttezza non possono essere eluse, ma vanno adattate alle particolarità di questo bilancio.

Non ha invece più alcun senso rispettare alcuni postulati generali di bilancio tipicamente legati alla continuità aziendale ormai inesistente.

Ci si riferisce, ad esempio, alla osservanza del principio della **prudenza, del costo storico, della continuità** di applicazione dei criteri di valutazione e quello della comparabilità dei dati per la redazione dei bilanci in ambito liquidatorio.

IL BILANCIO DI LIQUIDAZIONE

La logica sottostante alla redazione di un bilancio di una impresa in liquidazione è il fatto che l'impresa “non è più tale”, cioè non è più un insieme di beni e di attività organizzate dall'imprenditore a fini di lucro e quindi questa funzione cessa.

Non ha quindi più senso parlare di attivo circolante e di immobilizzazioni perché tutti i beni vanno ceduti o eliminati ed il concetto temporale tra attivo e passivo corrente e non corrente non è più presente.

Non vi è nemmeno la necessità di determinare un risultato finale per ogni esercizio (utile o perdita d'esercizio), perché non essendovi continuità aziendale non sorge l'esigenza di “misurare” come la gestione si evolve, lo scopo, anche in presenza di bilanci intermedi di liquidazione, è solo quello di monitorare l'andamento della liquidazione orientata all'unico obiettivo finale di liquidare tutto e pagare tutti i debiti.

IL BILANCIO DI LIQUIDAZIONE

Sulla base di quanto previsto dall'OIC n. 5:

- **l'impresa** *cessa di essere un complesso produttivo destinato alla creazione del reddito e si trasforma in un insieme di beni destinati ad essere realizzati* (insieme o separatamente);
- viene meno la distinzione tra attivo circolante e immobilizzazioni, perché tutti i beni sono destinati ad essere ceduti;
- viene meno la determinazione di un utile distribuibile tra i soci, perché non c'è più un concetto di continuità dell'impresa;
- di conseguenza ad esempio non serve più fare degli ammortamenti.

IL BILANCIO DI LIQUIDAZIONE – PRINCIPI DI REDAZIONE

Un breve confronto tra i principi di redazione del bilancio in continuità aziendale e i bilanci di liquidazione aiuta il revisore e il redattore del bilancio a orientarsi in questo nuovo contesto

	Bilanci in continuità aziendale	Bilanci di liquidazione
Prudenza	Nel bilancio devono essere esposti gli utili quando sono certi e le perdite solo se ragionevolmente probabili. Non si possono costituire riserve occulte o equiparazione dei redditi nel tempo, ma il bilancio deve dare il quadro fedele della situazione patrimoniale economica e finanziaria dell'impresa.	La previsione di un valore di realizzo superiore al costo deve essere esposto, seppur con la prudenza necessaria, ai fini di favorire una rappresentazione vera e corretta.
Continuità aziendale	Capacità dell'impresa a perdurare nel tempo in condizioni di operatività.	Inapplicabile.
Competenza	Devono essere registrati i costi e i ricavi di competenza dell'esercizio indipendentemente dalla loro manifestazione numeraria.	La sua applicazione è opportuna.
Uniformità dei criteri di valutazione	Da un esercizio all'altro, si applicano i principi contabili per i bilanci in continuità aziendale di cui all'art. 2426 e ss.	Si applicano i principi contabili per i bilanci di liquidazione di cui al Principio contabile OIC n. 5 – <i>I bilanci di liquidazione</i> .
Separata valutazione degli elementi eterogenei		Permane anche durante la fase della liquidazione.

LA VALUTAZIONE DELLE POSTE DI BILANCIO NELLA LIQUIDAZIONE

In fase di liquidazione per le **attività** non ha più senso parlare di valutazione a costo storico, perché l'unico valore che interessa è di determinare il più correttamente possibile il **valore di realizzo per stralcio dei beni** ed il valore di realizzo dei crediti.

In questo senso ci si avvicina al concetto di *fair value* e man mano che la liquidazione conclude il suo *iter*, il *fair value* sarà uguale al valore di realizzo.

In fase di liquidazione per le **passività** l'unico criterio che si applica è **il valore di estinzione dei debiti**, che può essere diverso dal valore nominale. Non si consideri che esso sia tendenzialmente superiore o tendenzialmente inferiore al valore nominale, ma solamente che potrebbe essere diverso, per l'applicazione di interessi e penalità sui debiti come la capacità di ridurli per stralcio derivante dalla abilità negoziale dei liquidatori.

CRITERI DI VALUTAZIONE DIVERSI

- ATTIVITÀ – È inapplicabile il criterio del costo storico, ma permane il *valore di realizzo per stralcio dei beni ed il valore di realizzo dei crediti*
- PASSIVITÀ – Unico criterio: *il valore di estinzione dei debiti* (che non è identico al valore nominale!)

LE FASI DELLA LIQUIDAZIONE E DEL CONTROLLO

Per il revisore che opera in questa situazione è possibile individuare tre fasi, in cui l'incarico di controllo si sviluppa:

- a) dalla presentazione del bilancio degli amministratori alla formazione dell'inventario o stato iniziale di liquidazione;
- b) dalla formazione dell'inventario di liquidazione al compimento della fase di accertamento dell'attivo e del passivo patrimoniale;
- c) dalla fase di accertamento alla formazione del bilancio finale di liquidazione e del piano di riparto.

LE FASI DELLA LIQUIDAZIONE E DEL CONTROLLO

<i>Delibera di messa in liquidazione della società e nomina dei liquidatori</i>	La data della delibera di liquidazione costituisce la “data di inizio” della liquidazione: <i>a)</i> la data di riferimento del “conto della gestione” da redigersi da parte degli amministratori (ultimo bilancio della società “attiva”); <i>b)</i> la data di riferimento del bilancio iniziale di liquidazione (inventario di liquidazione);
<i>Deposito della delibera</i>	
<i>Iscrizione della delibera nel Registro delle imprese</i>	
<i>Fine periodo amministrativo</i>	Data di riferimento del primo bilancio intermedio di liquidazione
<i>Fine operazioni di liquidazione</i>	Data di riferimento del bilancio finale di liquidazione

LE FASI DELLA LIQUIDAZIONE E DEL CONTROLLO

In genere nella liquidazione l'intervento del revisore riguarda i seguenti aspetti:

- *Verifica dell'accertamento del passivo*
in via preliminare, prima della liquidazione e della distribuzione dell'attivo, occorre svolgere l'analisi delle posizioni debitorie della società. L'effettivo controllo si sostanzia in termini di risultanze contabili e di supporti documentali. In modo analogo si procede all'esame delle domande di restituzione di cose mobili possedute dalla società, ma non di sua proprietà.
- *Verifica della liquidazione dell'attivo*
prima di procedere alla liquidazione dei beni ricompresi nell'attivo, ossia alla loro realizzazione, essi devono essere oggetto di uno specifico inventario. Vanno anche verificate le reali possibilità di recupero dei crediti e le azioni di reintegro del patrimonio destinato al soddisfacimento dei creditori.
- *Al termine della liquidazione dell'attivo e del passivo si passerà all'analisi del riparto dell'attivo*
il riparto avviene con la formazione di un cosiddetto progetto di riparto, ossia di un elenco di creditori a favore dei quali si ipotizza la distribuzione delle somme. I creditori dovranno essere soddisfatti in base alle risultanze dello stato passivo, sia in termini di importi sia di titolo di prelazione.

LE FASI DELLA LIQUIDAZIONE E DEL CONTROLLO

Le metodologie d'intervento del soggetto incaricato del controllo si basano su un'indagine programmata per controlli specifici e su talune voci di bilancio.

Durante la fase iniziale della procedura liquidatoria, il revisore incaricato dovrà comportarsi, per alcuni aspetti, come se si trovasse in una situazione di primo incarico. Dato che i criteri sono mutati, siamo di fronte ad una fase di riconoscimento (*recognition*) o meno (*derecognition*) delle diverse poste di bilancio dovuta alla modifica dei postulati e criteri fondanti del bilancio.

Pur conoscendo quella che fu l'attività del cliente, all'inizio della liquidazione, si dovrà pianificare l'incarico considerando che l'obiettivo della liquidazione è diverso e di conseguenza lo saranno l'estensione delle procedure e delle verifiche da svolgere.

LE FASI DELLA LIQUIDAZIONE E DEL CONTROLLO

Il revisore deve stabilire quali sono gli elementi probativi necessari a sostenere le asserzioni relative alle componenti del bilancio, che sono:

- a) esistenza delle attività e passività;
- b) dimensione del patrimonio e suo grado di depauperamento;
- c) limiti della disponibilità delle attività in relazione alla presenza di diritti ed obblighi su di essa;
- d) completezza delle registrazioni, in quanto non vi sono eventi, attività, passività ed operazioni non contabilizzati o mancanti della documentazione informativa a supporto;
- e) manifestazione di un'operazione o di un evento di pertinenza dell'azienda;
- f) rispetto dei principi contabili generali;
- g) corretta classificazione e valutazione delle poste patrimoniali in relazione alle soluzioni proponibili.

LE FASI DELLA LIQUIDAZIONE E DEL CONTROLLO

Le asserzioni più significative riguardano:

- ***la reale esistenza dei beni aziendali*** accertata con un inventario fisico all'inizio della procedura.

il revisore potrà accertarsi dell'esistenza dei beni con verifiche dirette, prendendo parte attiva all'inventario in modo da vedere la correttezza delle procedure con cui si svolgono i conteggi, effettuando dei ricalcoli, ecc. Inoltre, attraverso delle verifiche dirette, si potrà valutare anche *lo stato* in cui si trovano i beni, ai fini di futura vendibilità, il loro livello di obsolescenza, depauperamento o deperimento e soprattutto la loro reale possibilità di cessione;

– ***la corretta valutazione delle poste di bilancio.***

questo secondo aspetto assume notevole rilevanza ai fini dei bilanci di liquidazione in quanto i valori devono essere iscritti al presumibile valore di realizzazione. Tale valore è incerto per natura e diventerà certo solo al momento del futuro realizzo, specialmente se tale valore è soggetto a rapide e frequenti oscillazioni nel tempo.

LE FASI DELLA LIQUIDAZIONE E DEL CONTROLLO

Ad esempio, se la società da liquidare operasse nell'informatica, sarà ragionevole ritenere che i beni costituenti il magazzino (dischi, programmi, beni materiali come Pc e periferiche) subiscano una rapida svalutazione per i rapidi sviluppi del settore, per cui in questo caso il criterio del *fair value* è frutto di un processo di stima, quindi soffre dei limiti propri di ogni valutazione soggettiva.

Le procedure di verifica delle suddette asserzioni per le aree di bilancio più significative per il procedimento di liquidazione potrebbero essere:

- CREDITI – esistenza, scadenza, grado di esigibilità;
- DEBITI – grado di privilegio, esistenza, contenzioso;
- GARANZIE – interne, esterne, reali, vincoli e contenzioso;
- SCORTE – sintesi di valutazione ed esistenza, funzionalità, giro, utilizzo nel tempo, grado di liquidità, attendibilità, influenza sul CCN, ecc.;
- ATTIVITÀ FISSE – beni strumentali indispensabili, beni realizzabili, partecipazioni, ammortamenti, rivalutazioni, ecc.

LE FASI DELLA LIQUIDAZIONE E DEL CONTROLLO

Per acquisire gli elementi probativi a supporto delle asserzioni, le procedure normalmente impiegate sono soprattutto:

- *verifiche dirette* del revisore, che consistono in conferme da terzi e riscontri differiti o successivi, ispezioni, osservazioni, ricalcoli. Questa procedura assume grande importanza nei bilanci di liquidazione;
- *analisi documentali* per la conformità alle procedure previste, o di sostanza in assenza di procedure.

LE FASI DELLA LIQUIDAZIONE E DEL CONTROLLO

Inventario fisico

È necessario accertare l'esistenza delle quantità fisiche iscritte in bilancio e delle loro libera disponibilità. In molti casi il valore delle scorte dovrà essere stimato in base a quanto si presume sarà realizzabile dalla loro alienazione, tenendo conto di fattori quali le caratteristiche della domanda di mercato, caratteristiche fisiche delle stesse (ad esempio se si vende coke, rame, ferro, carbone, ecc.).

Un problema importante riguarda la **svalutazione** del magazzino se si ravvisa il suo possibile e progressivo invecchiamento come nel caso di imprese operanti nel settore della telefonia o dell'informatica ove questo aspetto è assai significativo per il rapido rigiro o deperimento dei prodotti.

Dal momento che nella liquidazione il valore non è più determinato con riferimento al minore tra costo e valore di mercato, la stima del valore di realizzo richiede notevole discernimento, oculatezza e soprattutto prudenza da parte del liquidatore e di conseguenza del revisore. In genere, durante la procedura liquidatoria, è opportuno estendere le verifiche ad un campione più esteso di elementi, rispetto alle revisioni ordinarie, date ormai la carenza o assenza di sistemi di controllo interno operativi.

LE FASI DELLA LIQUIDAZIONE E DEL CONTROLLO

<i>Inventario fisico materie prime</i>				
Cartellino	Codice prodotto	Descrizione	Quantità	
✓	✓	✓	¥	
624	AQ50Y	Ventola (A)	n.ro	30
680	AF60R	Bracci supporto	n.ro	35
710	CH24	Nastri di acciaio	metri	20
445, 456, 457,488;	AB20Z.1, AB20Z.2, AB20Z.3, AB20Z.4	Rotelle ad incastro	n.ro	240
(A) ventole non più utilizzabili a causa del superamento tecnologico				
✓ come da cartellino inventariale				
¥ rilevato da nostra conta				

LE FASI DELLA LIQUIDAZIONE E DEL CONTROLLO

Accertamento dell'attivo

Occorre verificare la correttezza di tutte le aree di bilancio dalle quali si ritiene che la società possa ottenere degli incassi. In particolare, il rischio maggiore è che siano state effettuate delle stime in eccesso dei presumibili valori di realizzo. Le voci di bilancio più soggette a verifica in questa fase sono ovviamente:

Crediti

L'accertamento della loro esistenza risulta legato alla procedura di richiesta di conferma come nelle revisioni ordinarie al fine di verificare l'esistenza di fatti o circostanze rilevati in bilancio. Nel caso non si riceva una risposta alla conferma scritta richiesta, è necessario accertare l'esistenza del credito con procedure alternative.

L'aspetto, poi, della corretta stima del valore dei crediti assume notevole rilevanza, in quanto questi, insieme al denaro contante, fanno parte della liquidità utile per coprire il fabbisogno finanziario, nelle imprese in funzionamento, o a saldare le passività, nelle imprese in liquidazione.

LE FASI DELLA LIQUIDAZIONE E DEL CONTROLLO

Immobilizzazioni

La cessione delle immobilizzazioni rappresenta un'altra importante fonte di incasso per le società in liquidazione. Bisogna accertare l'esistenza dei cespiti con un **inventario fisico**, una analisi dei documenti che ne attestino la proprietà e accertare che non vi siano delle condizioni poste sulla loro libera disponibilità, quali pegni od ipoteche, spesso frequenti in questi casi.

Successivamente è necessario procedere alla verifica della correttezza del valore esposto in bilancio, che rappresenta il presunto valore di realizzo del cespite.

In molti casi per alcune attività immateriali, irrealizzabili sul mercato, il valore sarà pari a zero, come ad esempio il valore di brevetti incedibili oltre all'avviamento che non ha più ragion d'essere.

LE FASI DELLA LIQUIDAZIONE E DEL CONTROLLO

Accertamento del passivo

Questa è la fase che assume rilevanza maggiore, in quanto permette di capire l'entità delle somme che la società dovrà recuperare per soddisfare i propri impegni. Dalla determinazione del passivo è possibile capire se la liquidazione avrà esito positivo o meno o i motivi per cui i liquidatori possono decidere di chiedere il fallimento dell'impresa o del gruppo. I rischi maggiori sono quelli di non aver incluso tutte le passività dovute.

Gli impegni assunti dalla società sono infatti rappresentati da diverse forme di debito.

Il rischio di cui si deve tenere conto nelle verifiche di quest'area del bilancio di liquidazione è la loro mancata iscrizione o la sotto stima di determinati debiti che potrebbero non essere stati iscritti o essere stati sottostimati da parte della società.

L'accertamento dell'esistenza e della correttezza dell'importo avviene con una procedura di richiesta di conferma che richiede al debitore l'importo del debito in essere a una certa data.

LE FASI DELLA LIQUIDAZIONE E DEL CONTROLLO

Debiti a medio-lungo termine

Durante la procedura liquidatoria, bisogna considerare la necessità di dover rimborsare la parte restante del debito contratto in un'unica o poche soluzioni.

Il revisore deve accertarsi, esaminando i contratti sottostanti il debito, della possibile presenza di clausole sfavorevoli alla società nel caso in cui il rimborso avvenga anticipatamente, e non secondo il prefissato piano di ammortamento, o non avvenga del tutto.

Inoltre possono esserci stati dei ritardi nel pagamento delle rate, dovuti alla situazione di crisi in cui verteva la società, con conseguenti ulteriori oneri accessori da considerare (sanzioni, penali, ecc.), infine, va verificata la presenza o meno di cause legali in essere legate ai debiti.

LE FASI DELLA LIQUIDAZIONE E DEL CONTROLLO

DATA DI RIFERIMENTO: aprile 2018

Le informazioni sono disponibili a far tempo dal 01/06/2018

(... continua da pagina precedente)

Si analizzano le singole categorie e per ognuna si verificano i dati segnalati dall'intermediario e l'utilizzo delle linee. Particolare attenzione alla sezione informativa.

Intermediario:

Categoria	Localizzazione	Durata Residua	Divisa	Import Export	Tipo Attività	Stato Rapporto	Tipo Garanzia	Ris. Affid.	Accordato	Accordato Operativo	Utilizzato	Saldo Medio	Importo Garanzito
RISCHI AUTOLIQUIDANTI	Cash	Fino a 1 anno	Euro	Export	Anticipo inf. su fatture, su affitti e loc. rapp. cred. ossia. (antrop)	Rapp non contestati- crediti diversi da scatti e rimborsi	Assenza di garanzie reali e/o privilegi	0	50.000	50.000	21.500	0	0
RISCHI A SCADENZA	Cash	Da oltre un anno fino a cinque anni	Euro	Operazioni diverse da import e export	Altri titoli a scadenza	Rapp non contestati- crediti diversi da scatti e rimborsi	Assenza di garanzie reali e/o privilegi	0	179.454	179.454	179.454	0	0
RISCHI A REVOCA	Cash		Euro	Operazioni diverse da import e export		Rapp non contestati- crediti diversi da scatti e rimborsi	Assenza di garanzie reali e/o privilegi	0	163	163	163	162	0

Sezione informativa

Situazione corrente

Categoria	Localizzazione	Stato Rapporto	Importo
RISCHI AUTOLIQUIDANTI - CREDITI SCADUTI	Debiti residente nel sud-ovest	Credit pagati	122.332

LE FASI DELLA LIQUIDAZIONE E DEL CONTROLLO

Debiti commerciali

Per verificare l'esistenza e la correttezza dei debiti commerciali si procede ad una richiesta scritta ai fornitori da cui potrebbero emergere interessi di ritardato pagamento richiesti e sanzioni da accantonare o da contrattare per determinare un credibile valore di estinzione.

Debiti diversi

Questi debiti sorgono in seguito a ritardi nel pagamento di imposte o errato calcolo dell'importo, anche in questo caso sarà necessario prevedere la possibilità di estinguere la posizione passiva, da parte della società.

LA RELAZIONE DEL REVISORE SUL BILANCIO IN CASO DI LIQUIDAZIONE DELLA SOCIETA'

In fase di liquidazione i bilanci da redigere possono essere almeno di tre tipi:

- Bilancio iniziale di liquidazione
- Bilanci intermedi di liquidazione
- Bilancio finale di liquidazione e piano di riparto

L'informativa di società in liquidazione è redatta per il periodo di tempo necessario ad attuare la cessazione dell'attività aziendale dalla decisione dello scioglimento della società e fino alla completa liquidazione di attivo e passivo.

Questa informativa può durare diversi anni. Il suo scopo ultimo è di stabilire l'ammontare residuo spettante ad ogni socio o eventualmente quello da reintegrare a carico di ogni socio per concludere l'attività.

LA RELAZIONE DEL REVISORE SUL BILANCIO IN CASO DI LIQUIDAZIONE DELLA SOCIETA'

Il revisore è chiamato ad esprimere un giudizio sul primo bilancio intermedio di liquidazione o sul bilancio finale di liquidazione ma dovrà leggere criticamente anche il bilancio iniziale di liquidazione al fine di individuare eventuali incoerenze o errori.

Il giudizio professionale espresso, tuttavia, non si intenderà esteso anche al bilancio iniziale di liquidazione.

Il conto economico del primo bilancio intermedio di liquidazione dovrà essere suddiviso in tre parti:

- 1) la gestione degli amministratori dall'inizio dell'esercizio e fino alla data di inizio della gestione liquidatoria;
- 2) la gestione degli amministratori dall'inizio del periodo di gestione dei liquidatori e fino al termine dell'esercizio;
- 3) Il totale dei valori delle prime due parti.

LA RELAZIONE DEL REVISORE SUL BILANCIO IN CASO DI LIQUIDAZIONE DELLA SOCIETA'

Con riferimento al bilancio finale di liquidazione, il giudizio espresso su quest'ultimo comprenderà anche l'esecuzione di procedure di revisione sul piano di riparto o prospetto di riparto nell'estensione ritenuta necessaria ad esprimere un giudizio sul bilancio finale di liquidazione nel suo complesso.

Nei casi più complessi potrebbe essere necessario svolgere procedure di revisione integrative la cui assenza, per limitazioni imposte dal liquidatore o da particolari circostanze, deve essere valutata ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio finale di liquidazione.

In generale, l'assenza o la non disponibilità di sufficienti elementi probativi a sostegno delle stime di valori iscritti nel bilancio pone al revisore diverse fattispecie da considerare in relazione finale, ad esempio:

- le carenze documentali daranno origine, in base alla loro rilevanza, a un giudizio con rilievi o ad una impossibilità ad esprimere un giudizio;
 - le incertezze specifiche, anche se dichiarate dai liquidatori, daranno origine, a seconda della loro rilevanza, ad un paragrafo di enfasi o ad una impossibilità ad esprimere un giudizio;
 - gli errori significativi daranno origine ad eccezioni o ad un giudizio negativo.
-

ESEMPIO DI RELAZIONE

MODELLO DI RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE SUL BILANCIO INTERMEDIO DI LIQUIDAZIONE

Relazione della società di revisione ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27.1.2010, n. 39
[integrare in base alle ulteriori norme di riferimento]

Agli Azionisti [Soci] della XYZ S.p.A. [S.r.l.]

1. Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio della XYZ S.p.A. [S.r.l.] in liquidazione chiuso al [gg][mese][anno], redatto ai sensi dell'art. 2490 del Codice Civile, che rappresenta [il primo bilancio] [un bilancio] intermedio di liquidazione rispetto al bilancio finale di liquidazione di cui all'art. 2492 del Codice Civile. La responsabilità della redazione del [primo] bilancio intermedio di liquidazione in conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione, così come illustrati nella nota integrativa, compete al[ai] liquidatore[i] della XYZ S.p.A. [S.r.l.] in liquidazione. E' nostra la responsabilità del giudizio professionale espresso sul [primo] bilancio intermedio di liquidazione e basato sulla revisione contabile.
2. Il nostro esame è stato condotto secondo i principi di revisione emanati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e raccomandati dalla Consob. In conformità ai predetti principi, la revisione è stata pianificata e svolta al fine di acquisire ogni elemento necessario per accertare se il [primo] bilancio intermedio di liquidazione sia viziato da errori significativi e se risulti, nel suo complesso, attendibile. Il procedimento di revisione comprende l'esame, sulla base di verifiche a campione, degli elementi probativi a supporto dei saldi e delle informazioni contenuti nel [primo] bilancio intermedio di liquidazione, nonché la valutazione dell'adeguatezza e della correttezza dei criteri contabili utilizzati e della ragionevolezza delle stime effettuate dal[dai] liquidatore[i]. Ad integrazione di quanto sopra, poiché per effetto dello stato di liquidazione è venuto meno il postulato della continuità aziendale su cui si basano alcuni principi di redazione del bilancio ed esistono obiettive incertezze in relazione alla realizzazione dell'attivo, all'insorgenza di eventuali altri oneri di liquidazione ed al verificarsi di eventuali sopravvenienze, nello svolgimento del nostro incarico abbiamo fatto riferimento ai criteri di redazione adottati dal[dai] liquidatore[i] nelle circostanze ed illustrati nella nota integrativa. Il suddetto esame non consente di escludere che i soci siano richiesti dal[i] liquidatore[i] di effettuare proporzionalmente i versamenti ancora dovuti, per il pagamento dei debiti sociali ai sensi dell'art. 2491 del Codice Civile oppure di effettuare ulteriori versamenti per il pagamento dei debiti sociali. Tale accertamento costituisce potere esclusivo del[i] liquidatore[i] e pertanto il mandato conferitoci esula da tale valutazione. Riteniamo che il lavoro svolto fornisca una ragionevole base per l'espressione del nostro giudizio professionale.

ESEMPIO DI RELAZIONE

[Il[i] liquidatore[i] ha [hanno] allegato al primo bilancio intermedio di liquidazione il verbale delle consegne al[i] liquidatore[i], la situazione dei conti alla [data] e il rendiconto degli amministratori sulla loro gestione relativa al periodo [periodo] in conformità a quanto previsto dall'art. 2490 del Codice Civile. Il[I] liquidatore[i] ha [hanno] inoltre allegato al primo bilancio intermedio di liquidazione il bilancio iniziale di liquidazione. Non siamo richiesti di esprimere, e pertanto non esprimiamo, alcun giudizio professionale su tali documenti.]⁶

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

3. A nostro giudizio, il [primo] bilancio intermedio di liquidazione della XYZ S.p.A. [S.r.l.] in liquidazione chiuso al [gg][mese][anno] è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione adottati dal[i] liquidatore[i] nelle circostanze ed illustrati nella nota integrativa; esso pertanto è redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico della Società per l'esercizio chiuso a tale data.
4. [Il paragrafo riporterà eventuali richiami di informativa sul bilancio].
5. [Paragrafo relativo al giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio]⁷.

Luogo e data di emissione

Società di revisione

Nome e Cognome
(Socio)



COMMISSIONE CONSULTIVA COLLEGIO
SINDACALE REVISIONE LEGALE

Grazie per l'attenzione

**La revisione contabile dei bilanci di
liquidazione: cenni (A.5.25)**

RELATORE: Emanuele Ungaro