

## **RICHIAMO DELLA RELAZIONE DI REVISIONE – LICEITÀ E PROCEDURA**

*Autore: Rico A. Camponovo*

Il cliente di revisione richiede due revisioni dello stesso conto annuale - L'assemblea generale ha già approvato il primo conto annuale - Checklist per la procedura dell'ufficio di revisione.

**Le ottimizzazioni fiscali sono le ragioni più frequenti per modificare i conti annuali già definitivamente approvati. Due conti annuali sottoposti a revisione contabile per lo stesso esercizio finanziario possono incidere sugli interessi di diverse parti interessate (stakeholders).**

### ***Fattispecie***

L'ufficio di revisione ha revisionato il bilancio di Y AG per l'esercizio 2017. L'assemblea generale li ha approvati nel giugno 2018. Il rapporto di audit 2017 è stato presentato fisicamente ed elettronicamente. I rendiconti finanziari sottoposti a revisione contabile sono stati abitualmente presentati alla banca principale di Y AG.

Nel novembre 2018, la Y invia ai revisori un bilancio modificato per il 2017 con la richiesta di una nuova revisione contabile. Il Consiglio di Amministrazione comunica di aver effettuato scritture successive in quanto altrimenti sarebbero state effettuate compensazioni fiscali. Auspica pertanto di ricevere un nuovo rapporto di revisione per convocare una nuova assemblea generale nel dicembre 2018. In questa Assemblea generale, tutte le decisioni del giugno 2018 relative al primo bilancio d'esercizio saranno abrogate.

### ***Domande poste dai revisori***

Per i revisori sorgono questioni giuridiche e pratiche.

Per quanto tempo un bilancio annuale può essere modificato? E' possibile revocare una delibera dell'Assemblea generale valida da 6 mesi? Quali sono i rischi in caso di più relazioni di revisione per lo stesso esercizio? I revisori sono inoltre costretti a svolgere un ruolo chiave e rischioso, in quanto, se rispettano la volontà del Consiglio di Amministrazione, "approvano" implicitamente la legittimità giuridica del progetto. Ciò che è quindi importante per i revisori contabili è se i rischi sono gestibili e se possono essere eliminati o ridotti a un livello tollerabile? Né la letteratura professionale né la letteratura giuridica sono dedicate a questo argomento.

Le seguenti considerazioni possono essere applicate ad entrambi i tipi di audit. Questa newsletter non commenta il richiamo delle relazioni di audit su audit speciali.

### ***Modifica del conto annuale***

Il bilancio annuale mostra la situazione finanziaria di un'azienda in un determinato momento (ad esempio il 31.12. alle 24.00h). Questo è un fatto e i fatti sono invariabili. In pratica, tuttavia, i conti

annuali sono redatti secondo un processo più lungo. Ci sono numerosi progetti di bilancio nella società, prima della stesura del bilancio finale. Nel successivo processo di revisione contabile, il bilancio "definitivo" viene modificato ancora più volte.

Ciò rende la questione più complessa in quanto, oltre a chiare linee guida, ogni bilancio contiene anche decisioni discrezionali su dove il consiglio di amministrazione può fissare un valore al margine di discrezionalità superiore o inferiore. Nel processo di chiusura, spesso tali decisioni discrezionali vengono modificate anche perché emergono nuove e forse più vantaggiose scoperte.

Il bilancio definitivo è ora firmato dall'organo societario competente e la società di revisione può redigere la relazione di revisione e sottoporla al cliente. Il bilancio in tempo Z1 è ora definitivo, cioè immutabile?

Segue ora la fase dell'invito all'Assemblea Generale, che può durare pochi giorni ma anche mesi e più a lungo (tempo Assemblea Generale Z2). In pratica è indiscusso: se in questa fase tra Z1 e Z2 compaiono nuove scoperte o anche errori (o se la discrezionalità viene esercitata in modo diverso), la conclusione verrà nuovamente modificata (eventualmente con una nuova firma, un nuovo rapporto di revisione ed eventualmente un nuovo invito all'Assemblea generale). La conclusione di questo momento Z2 (assemblea generale) è ora definitiva?

Queste considerazioni mostrano tuttavia che la chiusura può essere "definitiva" al più presto al momento dell'Assemblea Generale. Questa data è confermata anche dal fatto che la legge ha posto la conclusione di questo processo annuale sotto l'autorità dell'Assemblea generale (CO 698 cpv 2 n. 4). Il fatto che l'Assemblea generale possa rinviare il bilancio d'esercizio al Consiglio d'amministrazione è a favore della conformità giuridica di questa prassi. E' ovvio che la situazione può essere nuovamente modificata.

Ciò non solleva tuttavia la questione della modifica dei conti annuali dopo la data Z2. E' chiaro: sebbene

la chiusura sia un fatto (indispensabile), la strada per il riconoscimento di questo fatto è lastricata di continui cambiamenti. Ulteriori modifiche al bilancio possono anche essere desiderate o richieste dopo Z2. Le modifiche dopo Z2, tuttavia, devono tenere conto anche dell'Assemblea generale già tenuta.

Il momento dell'immutabilità (fatto) non è quindi chiaramente definibile. Quanto più a lungo termine l'approvazione dei bilanci è stata approvata in passato e quanto più le attività finanziarie sono state svolte nel frattempo, tanto più è probabile che gli interessi delle parti interessate siano messi in pericolo. Se i rischi diventano troppo grandi o confusi, il bilancio diventa irrevocabile.

### ***Ammissibilità della modifica delle decisioni dell'Assemblea generale***

La letteratura giuridica contiene diverse opinioni sulla questione se e come le risoluzioni dell'Assemblea Generale possono essere modificate. In breve, i pareri dimostrano che le decisioni dell'Assemblea generale non sono a priori immutabili. In altre parole, l'Assemblea generale può essere in grado di revocare punti già all'ordine del giorno. Tuttavia, non vi sono informazioni specifiche sul nostro oggetto di approvazione del bilancio d'esercizio. Nessuno commenta la questione dal punto di vista dei revisori dei conti.

### ***Conclusioni giuridiche***

Si può quindi affermare che la modifica dei conti annuali e il rinnovo delle risoluzioni dell'Assemblea generale dopo il punto Z2 può essere possibile. Le condizioni sono riportate di seguito in una checklist con commenti.

### ***Linee guida per rispondere alla domanda***

#### **A Motivi dei cambiamenti**

Perché il Consiglio di amministrazione vuole modificare il conto annuale? Il consiglio di amministrazione deve essere in grado di specificare con precisione le modifiche desiderate e di motivarle in modo adeguato e plausibile. Le ragioni devono essere legali e giustificabili. In particolare,

deve essere possibile giustificare eventuali vantaggi fiscali. Il consiglio di amministrazione deve dimostrare alle autorità come giustifica il nuovo bilancio e la nuova relazione di revisione contabile, soprattutto se ha già presentato il vecchio bilancio e quest'ultimo è già stato approvato a tal fine.

#### B Alla prima assemblea generale

Quali risoluzioni saranno abrogate? Erano soggetti all'iscrizione nel registro di commercio? Questo potrebbe rendere la cancellazione più difficile o addirittura impossibile. Tali decisioni sono state possibilmente nulle o contestabili (per lo più per motivi fiscali e quindi volontarie)?

È stato pagato un dividendo o il profitto è stato utilizzato altrove? Questa distribuzione degli utili sarebbe possibile anche dopo le modifiche? Può essere invertito? Questo potrebbe rendere l'inversione più difficile o addirittura impossibile.

Quanto tempo è passato dalla prima assemblea generale? Più a lungo questo punto Z1 è in passato, più la situazione di rischio diventa confusa. In un caso, il Consiglio di amministrazione (per motivi fiscali) ha richiesto una nuova revisione contabile degli ultimi quattro conti annuali. I revisori hanno respinto tale richiesta.

#### C Impatto della prima assemblea generale

È possibile valutare tutti i rischi significativi? L'abrogazione delle delibere incide sui diritti degli azionisti, dei creditori o di terzi? Ad esempio, sono stati acquisiti nuovi investitori, finanziatori, prestiti bancari dopo lo punto di tempo Z1?

Dove Y AG ha utilizzato la relazione di revisione contabile ovunque? In che modo i beneficiari saranno interessati dai nuovi rendiconti finanziari e come saranno informati?

Tutti i vecchi rapporti di audit (versioni originali/elettroniche) possono essere richiamati o distrutti? Si ricorda al cliente che è tenuto a restituire tutti gli originali e a distruggere le eventuali fotocopie. I revisori registrano la distruzione totale o parziale in un memorandum. Più tempo è passato da Z1, più difficile recuperare

tutti gli originali. È difficile controllare se le fotocopie vengono distrutte. L'ufficio di revisione conserva un originale con se stesso, purché accompagnato dalla nota di invalidità. Gli invii elettronici vengono cancellati e il cliente è invitato a fare lo stesso.

#### D Nuova procedura di revisione, chiusura e relazione

Segue l'esame dei nuovi conti. Solo il cambiamento stesso deve essere controllato. Tuttavia, la verifica degli eventi successivi alla data di riferimento del bilancio deve essere ripetuta e relativa alla data del rinnovo della firma del rapporto di revisione.

Y AG deve firmare nuovamente il nuovo bilancio annuale e presentare una nuova dichiarazione di completezza. A ciò si aggiungeranno i nuovi requisiti per il Consiglio di Amministrazione: conferma della restituzione e distruzione dei rapporti di revisione, obbligo di informazione degli interessati, ecc.

Le nuove note si riferiscono al primo bilancio annuale non valido e alla relazione di revisione non valida. La relazione di revisione contiene un'aggiunta che può essere formulata come segue:

*"Il [data] è stata pubblicata una prima relazione di revisione per l'esercizio 2017 di Y AG. L'Assemblea ha avuto luogo in data [data] e il bilancio d'esercizio è stato approvato prendendo atto della relativa prima relazione di revisione. Il Consiglio di Amministrazione ha successivamente modificato il bilancio e tali modifiche sono state da noi esaminate. La presente seconda relazione di revisione per lo stesso esercizio 2017 di Y AG comprende pertanto ulteriori procedure di revisione contabile in relazione alle modifiche apportate. La presente seconda relazione di revisione sostituisce pertanto integralmente la prima relazione di revisione datata [data] e la prima relazione di revisione non è più valida".*

#### **Osservazione di chiusura**

Il cliente può richiedere una nuova revisione dello stesso bilancio annuale. La richiesta può essere

seguita a varie condizioni restrittive. In considerazione della sua esposizione al rischio, l'ufficio di revisione farebbe bene ad esaminare tali richieste con attenzione e in modo critico. Se tutte le condizioni essenziali possono essere soddisfatte, dovrebbe essere possibile una nuova verifica.

**Discuteremo il caso nell'ambito del seminario 2019 „Questioni giuridiche attuali per l'ufficio di revisione delle PMI” in modo che questa situazione possa essere affrontata senza problemi.**

## **NON DIMENTICARE**

Tali e altri temi saranno trattati nel seminario 2020 „Questioni giuridiche attuali per l'ufficio di revisione delle PMI”. Iscrivetevi. Trovate tutte le informazioni alla Homepage:

<https://www.camponovorevisionsrecht.ch/seminare-i/>

## **ULTIMI QUATTRO SEMINARI DEL 2019**

*Ultimo seminario 2019 in lingua francese:*

10 dicembre Martigny (Vatel)

*Il seminario è sicuramente in corso*

*Seminari 2019 in lingua tedesca:*

12 dic ZURIGO V (Au Premier) **ATTENZIONE > 90%**

18 dic ZURIGO VI (Au Premier) **ATTENZIONE > 50%**

20 dic Klosters (Silvretta Park)

*Il seminario è sicuramente in corso*

## **SEMINARI 2020**

<https://www.camponovorevisionsrecht.ch/seminare-i/>

**PS:** alla mia pagina web trovate ulteriori informazioni e tutte le Newsletter passate