



DOCUMENTO

La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti

Versione aggiornata per le revisioni dei bilanci chiusi al 31 dicembre 2019

**A cura
del
gruppo
di lavoro
del
CNDCEC
*Sfida
Qualità***

CONSIGLIERI DELEGATI

Raffaele Marcello

Antonio Borrelli

COORDINATORE DEL GRUPPO

Raffaele D'Alessio

COMPONENTI

Giorgio Alessio Acunzo

Valerio Antonelli

Stefano Bianchi

Matteo Bignotti

Ermando Bozza

Lorenzo Chieppa

Paola D'Angelo

Alessandro Gigliarano

Fioranna Negri

RICERCATORI

Cristina Bauco

Alessandra Pagani

Laura Pedicini

Matteo Pozzoli

Indice

PREFAZIONE	4
INTRODUZIONE	5
1. STRUTTURA DELLA RELAZIONE UNITARIA	6
2. CONTENUTO DELLA RELAZIONE UNITARIA	9
2.1 SEZIONE DELLA RELAZIONE UNITARIA CONTENENTE IL GIUDIZIO DI REVISIONE.....	10
2.2 POTENZIALI IMPATTI DELL'EMERGENZA IN CORSO SULLA RELAZIONE DI REVISIONE	13
2.3 SEZIONE DELLA RELAZIONE SULL'ATTIVITÀ DI VIGILANZA AI SENSI DELL'ART. 2429, COMMA 2, C.C., ALL'INTERNO DELLA RELAZIONE UNITARIA.....	20
Allegato 1 - Modello di relazione unitaria del collegio sindacale [sindaco unico] incaricato della revisione legale	25
Allegato 2 - Modello di relazione unitaria del sindaco unico incaricato della revisione legale (Primo incarico nelle nano- imprese)	32
Allegato 3 - Schema di lettera di rinuncia ai termini di cui all'art. 2429, comma 3, c.c.	39

PREFAZIONE

In questo momento di enorme difficoltà per il nostro paese, durante il pieno operare dell'emergenza sanitaria provocata dal COVID-19, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ritiene comunque opportuno congedare questo documento, di particolare utilità ai sindaci-revisori italiani. Essi si trovano a gestire le procedure di revisione in condizioni di grande difficoltà e a dare un giudizio sul bilancio che 'soffre' delle peculiari circostanze in cui ci si trova in questo momento.

Speriamo che questo strumento sia utile, come tutti quelli che lo hanno preceduto, per tutti i professionisti italiani.

Raffaele Marcello

*Consigliere Nazionale con delega
alla Revisione legale*

Antonio Borrelli

*Consigliere Nazionale con delega
alla Revisione legale*

INTRODUZIONE

Presentiamo ai professionisti italiani la nuova edizione del documento dedicato alla “Relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti”.

La drammaticità del momento che stiamo attraversando mentre congediamo il documento non toglie importanza all’attività di produzione di strumenti di immediata utilità pratica.

Nel testo, si è aggiornata la versione dell’anno precedente per tenere conto delle novità normative (in specie il primo incarico di revisione legale nelle nano-imprese) e delle circostanze in cui siamo immersi in questo periodo.

In merito alle nano-imprese, si offrono alcuni spunti per il sindaco-revisore, specialmente se nominato in ottemperanza alla disposizione inizialmente vigente in materia per effetto del D.Lgs. n. 14/2019.

Raffaele D’Alessio
Coordinatore del Gruppo di Lavoro
“Sfida Qualità”

1. STRUTTURA DELLA RELAZIONE UNITARIA

Il modello di relazione unitaria del collegio sindacale, o del sindaco unico, incaricato della revisione legale proposto in questa quarta edizione del presente documento conserva la struttura delle precedenti e privilegia, pertanto, una relazione di tipo unitario, in luogo di due relazioni separate.

In questo modo, il collegio sindacale, o il sindaco unico, esprime al meglio e in modo coordinato e integrato le risultanze del lavoro svolto sia in termini di vigilanza e altri doveri ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c., sia di revisione legale del bilancio, ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39.

Il modello di relazione unitaria proposto mantiene l'ordine espositivo delle precedenti edizioni che vede come prima sezione la relazione di revisione (Parte A) e, a seguire, la relazione ex art. 2429 c.c. (Parte B), comprensiva dei risultati dell'attività di vigilanza esercitata ai sensi degli artt. 2403 e ss. c.c. (Parte B1) e dell'attività di supervisione delle procedure adottate per la redazione, l'approvazione e la pubblicazione del bilancio (Parte B2 e Parte B3).

In considerazione di quanto sopra, il documento unitario può avere la seguente struttura.

Titolo
Destinatari
Premessa
Parte A – Relazione del revisore indipendente ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39
Parte B – Relazione sulla attività di vigilanza ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.
B1 – Attività di vigilanza ai sensi degli artt. 2403 e ss. c.c.
B2 – Osservazioni in ordine al bilancio d'esercizio
B3 – Osservazioni e proposte in ordine alla approvazione del bilancio
Data
Sede
Nome e Cognome dei Componenti del collegio sindacale con le rispettive qualifiche
Firme

Titolo

Scopo del titolo è informare il lettore del bilancio che la relazione è di tipo unitario e contiene una sezione con la relazione di revisione e una sezione con la relazione sull'attività di vigilanza, specificatamente attinente agli altri compiti del collegio sindacale, che si conclude con le proposte del collegio in ordine al bilancio e alla sua approvazione.

Pertanto, la relazione unitaria può essere opportunamente titolata:

“Relazione unitaria del collegio sindacale all'assemblea degli azionisti (dei soci)”.

Destinatari

I destinatari sono i soggetti indicati dalla legge e, quindi, i soci riuniti per l'approvazione del bilancio.

Premessa

La breve premessa è destinata a spiegare la natura e la struttura del documento presentato.

Data di emissione

La data di emissione è quella in cui il collegio sindacale approva il documento; data che, salvo il caso di rinuncia formale ai termini di deposito da parte dei soci, non deve essere successiva al termine del suddetto deposito, inteso come il quindicesimo giorno antecedente alla data di prima convocazione dell'assemblea e dei soci per la approvazione del bilancio.

Sede

La sede da riportare in relazione può essere convenzionalmente indicata in quella dove si trova lo studio del presidente del collegio sindacale, o del sindaco unico, oppure si può optare per inserire le sedi di riferimento degli studi dei componenti del collegio stesso, in corrispondenza del nome e cognome di ognuno di essi.

Firma

In considerazione delle difficoltà operative legate alla diffusione pandemica del Covid-19 e dei provvedimenti normativi restrittivi che condizionano la libera circolazione delle persone, in via eccezionale, la relazione del collegio sindacale al bilancio di esercizio 2019, anche in caso di approvazione non unanime, può essere sottoscritta solo dal presidente, a nome del collegio, precisando tale circostanza.

Può accadere, altresì, che uno dei sindaci sia dissenziente sul contenuto della relazione di revisione. In tale caso, una possibile soluzione è prendere spunto dalla disposizione contenuta nel comma 3-bis dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39.

La citata disposizione prevede che *“Qualora la revisione sia stata effettuata da più revisori legali o più società di revisione, essi raggiungono un accordo sui risultati della revisione legale dei conti e presentano una relazione e un giudizio congiunti. In caso di disaccordo, ogni revisore legale o società di revisione presenta il proprio giudizio in un paragrafo distinto della relazione di revisione, indicando i motivi del disaccordo”*.

Rispetto alla disposizione normativa sopra riportata, nel caso del collegio sindacale si può fare riferimento, con le peculiarità del caso, alle indicazioni in essa previste:

- come nel caso del *“Joint Audit”* così i sindaci-revisori sono responsabili congiuntamente per la relazione di revisione contenente il giudizio sul bilancio;
- la relazione va deliberata a maggioranza assoluta dei componenti del collegio sindacale; tale prassi, peraltro in linea con le regole di funzionamento del collegio, appare assolutamente compatibile con la previsione di riportare il dissenso di uno dei sindaci nel paragrafo *“Giudizio”* della relazione di revisione;
- un siffatto comportamento, oltre ad essere più trasparente e intellegibile rispetto al lettore del bilancio, tutela al meglio le responsabilità dei singoli componenti del collegio sindacale.

I sindaci-revisori, in caso di disaccordo sulla relazione di revisione, devono, quindi, compiere i seguenti passaggi:

-
- la relazione di revisione è predisposta secondo il punto di vista della maggioranza;
 - il giudizio di revisione scaturente dalla delibera del collegio sindacale, presa a maggioranza assoluta dei suoi componenti, è riportato nella sezione “*Giudizio*” della relazione di revisione;
 - nello stesso paragrafo della sezione “*Giudizio*”, dopo aver riportato il giudizio preso a maggioranza assoluta dei componenti del collegio sindacale, viene inserito il dissenso del sindaco-revisore precisando che un sindaco, identificato nelle generalità, dissente dal contenuto della relazione;
 - nella sezione della relazione “*Elementi alla base del giudizio*” saranno inserite le informazioni richieste dal pertinente principio di revisione per supportare il giudizio formulato dalla maggioranza del collegio sindacale e, a seguire, le motivazioni del disaccordo; motivazioni che possono essere riprese e ulteriormente illustrate nella relazione ex art. 2429, comma 2, c.c., in sede di osservazioni e proposte in ordine alla approvazione del bilancio;
 - il titolo della sezione “*Giudizio*” e della sezione “*Elementi alla base del giudizio*” sarà quello pertinente al tipo di giudizio reso dalla maggioranza del collegio sindacale (senza modifica o con modifica).

La relazione unitaria si conclude con l’invito rivolto all’assemblea e ai soci di considerare le motivazioni e gli effetti del dissenso del sindaco e ad assumere gli eventuali provvedimenti conseguenti, prima di decidere in merito alla approvazione del bilancio.

Il sindaco dissenziente per distinguere la propria responsabilità rispetto a quella della maggioranza del collegio farà constare il suo motivato dissenso dal verbale del collegio sindacale nel quale risulta l’approvazione a maggioranza della relazione. La riunione del collegio sindacale potrà essere svolta in audio/video conferenza anche in assenza di esplicita previsione statutaria a tal riguardo. I sindaci procederanno a sottoscrivere il verbale con le modalità indicate nel paragrafo seguente previste per la sottoscrizione della relazione unitaria.

Modalità di sottoscrizione della relazione unitaria

La relazione unitaria del collegio sindacale può essere sottoscritta anche soltanto dal Presidente del Collegio sindacale, tramite firma elettronica qualificata sulla relazione da inviare dalla casella di posta elettronica certificata (PEC) del Presidente del Collegio sindacale alla casella di posta elettronica certificata (PEC) della Società. Tale ultimo indirizzo può essere verificato sul sito <http://www.inipec.gov.it/cerca-pec>.

In alternativa il Presidente del Collegio sindacale può inviare, con le stesse modalità illustrate nel paragrafo precedente, un file pdf della relazione sottoscritta manualmente dal Presidente del Collegio sindacale.

Nel caso non si riesca a procedere secondo le due modalità dapprima illustrate è possibile inviare la relazione contenente la firma manuale del Presidente del Collegio sindacale a mezzo posta elettronica ordinaria dall’indirizzo e-mail (non PEC) del Presidente del Collegio sindacale all’indirizzo di posta elettronica ordinaria (non PEC) della società. In questo caso è necessario richiedere conferma esplicita di ricezione (e-mail di avvenuta ricezione) da parte della società.

2. CONTENUTO DELLA RELAZIONE UNITARIA

Il contenuto del modello di relazione unitaria proposto in questa edizione tiene conto dei riflessi, se esistenti, per il sindaco-revisore, delle principali novità e dei nuovi obblighi connessi alla prossima pubblicazione dei bilanci relativi all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019¹.

Nei bilanci 2019 sono riproposte due norme già menzionate nella precedente edizione: la facoltà di effettuare rivalutazione dei beni d'impresa e la possibilità di non svalutare i titoli, di debito e partecipativi, quotati e non, iscritti nell'attivo circolante dello stato patrimoniale.

Con riferimento al primo aspetto, se la società si è avvalsa della legge di rivalutazione 2020² dei beni d'impresa, il sindaco-revisore dovrà porre in essere le normali procedure di controllo finalizzate a verificare la corretta contabilizzazione della rivalutazione e dell'imposta sostitutiva, nonché finalizzate a verificare che la società abbia fornito adeguata informativa. Qualora il sindaco-revisore ritenga necessario richiamare l'attenzione degli utilizzatori su tale aspetto che, secondo il suo giudizio professionale, riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori, egli potrà inserire nella relazione un richiamo di informativa in conformità al principio di revisione ISA Italia n. 706³.

Inoltre, per effetto del richiamo alla L. 21 novembre 2000, n. 342, art. 11, comma 3, al collegio sindacale e al sindaco unico è richiesto di indicare nella relazione unitaria (parte B2) i criteri seguiti nella rivalutazione e attestare che la stessa non ecceda il limite di valore effettivamente attribuibile ai beni.

Con Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 15 luglio 2019 sono state estese ai bilanci 2019 le disposizioni in materia di sospensione temporanea delle minusvalenze nei titoli non durevoli previste all'art. 20-*quater* del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136. Qualora la società deroghi al criterio di valutazione previsto dall'art. 2426 c.c. e valuti i titoli iscritti nell'attivo circolante al loro valore di iscrizione anziché al valore desumibile dall'andamento del mercato (deroga confermata anche per il 2019), il sindaco-revisore dovrà verificare la corretta contabilizzazione dei titoli e il rispetto degli obblighi informativi. Qualora il sindaco-revisore ritenga necessario richiamare l'attenzione degli utilizzatori su tale deroga che, secondo il suo giudizio professionale, ha effetti rilevanti per la comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori, egli potrà inserire nella relazione un richiamo di informativa in conformità al citato principio di revisione ISA Italia n. 706.

¹ L'art. 106 del D. L. 17 marzo 2020, n. 18 "Misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19", convertito dalla L. 24 aprile 2020 n. 17, dispone che: "In deroga a quanto previsto dagli articoli 2364, secondo comma, e 2478-bis, del codice civile o alle diverse disposizioni statutarie, l'assemblea ordinaria è convocata entro centottanta giorni dalla chiusura dell'esercizio".

² L. 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di bilancio 2020) pubblicata in G.U. del 30 dicembre 2019, n. 304, S.O.

³ Principio di revisione internazionale ISA Italia n. 706, Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente.

Una novità che può influenzare la relazione unitaria dei sindaci-revisori è quella legata alla crisi pandemica COVID-19 che, anche se intervenuta dopo la chiusura dell'esercizio 2019, in molte circostanze, potrebbe determinare significativi impatti sull'informativa finanziaria. A tale argomento è dedicato il paragrafo 2.2 del presente documento⁴.

2.1 SEZIONE DELLA RELAZIONE UNITARIA CONTENENTE IL GIUDIZIO DI REVISIONE

Con riferimento al modello *standard* di relazione di revisione per l'esercizio amministrativo appena concluso, non si ravvisano sostanziali cambiamenti non essendo intercorsi ulteriori aggiornamenti dei principi di revisione né variazioni delle regole per la predisposizione della relazione di revisione successivamente alle modifiche di più ampia portata introdotte per le relazioni emesse nel 2018.

Un impatto sul contenuto della relazione di revisione è invece ravvisabile nelle disposizioni che hanno esteso nelle società a responsabilità limitata l'obbligo della nomina di un organo di controllo o del revisore legale, ricomprendendovi anche realtà aziendali di ridotte e ridottissime dimensioni, in precedenza prive dell'organo di controllo o del revisore⁵.

Ci si riferisce, cioè, alle società definite comunemente "nano-imprese", alle quali il CNDCEC ha dedicato ampia disamina nel documento "La revisione legale nelle 'nano-imprese' - Riflessi e strumenti operativi" pubblicato in via definitiva a gennaio 2020, a cui si rinvia per una puntuale definizione di nano-impresa e per una possibile guida all'applicazione dei principi di revisione ISA Italia in quell'unità produttiva.

Nel presente documento viene fornito un approfondimento in merito alle conclusioni di revisione riferite al bilancio 2019 per quelle società che hanno nominato l'organo di controllo o il revisore entro il termine originariamente previsto del 16 dicembre 2019. Per tali società, infatti, il 2019 rappresenta l'esercizio in cui il bilancio per la prima volta è assoggettato all'obbligo di revisione, stante il superamento dei nuovi limiti dimensionali.

Infatti, l'attività di vigilanza e/o la revisione legale del bilancio per le società che si sono trovate a nominare per la prima volta l'organo di controllo o il revisore entro il termine del 16 dicembre 2019, a seguito dell'ampliamento dell'obbligo derivante dalla modifica dell'art. 2477 c.c. avvenuto per mezzo dell'art. 379, comma 1, del D. Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14 (Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza), deve riguardare anche l'esercizio 2019, oltre ai successivi esercizi 2020 e 2021.

⁴ Occorre evidenziare che la crisi pandemica COVID-19 rappresenta per i bilanci dell'esercizio 2019, ai sensi dell'OIC 29, un "evento successivo che non deve essere recepito nei valori di bilancio". Si veda: OIC, *Impairment test* e COVID-19 - Comunicazione OIC 9 e COVID-19 - Valore d'uso di un'immobilizzazione nel bilancio al 31 dicembre 2019.

⁵ L'art. 2477 c.c. definisce le società soggette all'obbligo di revisione legale dei conti come quelle tenute alla redazione del bilancio consolidato, quelle controllanti una società a sua volta obbligata alla revisione legale o quelle che hanno superato per due esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti: 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4 milioni di euro; 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 4 milioni di euro; 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità.

L'attuale formulazione dell'art. 2477 c.c. origina da due successivi interventi legislativi dei primi mesi del 2019. Si tratta dell'art. 379, comma 1, del D. Lgs 12 gennaio 2019, n. 14 (Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza) e dell'art. 2-bis, comma 2, del D.L. 18 aprile 2019, n. 32 convertito, con modificazioni, dalla L. 14 giugno 2019, n. 55.

Per quanti verranno, invece, nominati sindaci-revisori, in virtù della modifica del sopra menzionato art. 379 effettuata per tramite della legge di conversione 28 febbraio 2020, n. 8 del D.L. 30 dicembre 2019, n. 162, in occasione dell'approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2019, la relazione del collegio sindacale, o del sindaco unico, incaricato della revisione legale verterà, invece, chiaramente sugli esercizi 2020, 2021, 2022⁶.

Si ritiene, peraltro, che il sindaco-revisore che abbia accettato l'incarico a ridosso della scadenza dell'esercizio 2019, e che abbia, quindi, correttamente svolto le procedure preliminari all'accettazione dello stesso, si trovi nelle condizioni di poter svolgere in modo corretto ed in conformità alle norme e ai principi di revisione applicabili, l'attività di revisione relativamente al bilancio 2019.⁷

L'obiettivo delle procedure di accettazione di nuovi incarichi è, infatti, proprio quello di consentire al sindaco-revisore di comprendere se vi siano le condizioni indispensabili per svolgere la revisione in conformità agli *standard* professionali di riferimento (gli ISA Italia), nonché alle norme di legge e regolamentari applicabili.

Il corretto espletamento delle attività preliminari all'accettazione dell'incarico, richieste per ogni revisione legale sia dai principi professionali di riferimento (si vedano i principi Isa Italia: 210, 220, 230, 300 e il principio sul controllo di qualità ISQC Italia 1) sia dalla legge (art. 10-*bis* del D.Lgs. n. 39/2010), consente al sindaco-revisore di pervenire ad una scelta consapevole, avendo valutato preliminarmente sia fattori interni, riferibili al revisore e alla propria organizzazione (nello specifico tempo, risorse e conoscenze adeguate per affrontare l'incarico), sia fattori esterni, ossia riferibili al potenziale cliente e all'apprezzamento del revisore del rischio ad esso associato (*in primis*, la consapevolezza degli amministratori delle proprie responsabilità sul bilancio e su quella parte del controllo interno collegata all'informativa finanziaria, il loro orientamento al controllo e la concreta realizzazione di assetti organizzativi, amministrativi e contabili adeguati alla natura e alla dimensione della società).

Se tali valutazioni preliminari hanno dato esito positivo e, pertanto, il sindaco-revisore ha accettato l'incarico, evidentemente egli ritiene di poter svolgere le procedure di revisione necessarie sul bilancio 2019 senza subire particolari limitazioni allo svolgimento del proprio incarico, salvo quelle che potrebbero essere eventualmente subentrate a seguito dell'emergenza epidemiologica, già oggetto di approfondita disamina nel documento CNDCEC/FNC "Le procedure di revisione ai tempi del COVID-19: la resilienza del sindaco-revisore" del 14 maggio 2020.

⁶ Si deve rilevare che l'art. 379, terzo comma del Codice della crisi, entrato in vigore il 16 marzo 2019, prevedeva che le s.r.l. e le società cooperative già costituite alla data di entrata in vigore della disposizione, al ricorrere delle condizioni prefissate nel primo comma, vale a dire al ricorrere delle condizioni in cui si rende obbligatoria la nomina dell'organo di controllo o del revisore legale per il superamento dei novellati limiti dimensionali di cui all'art. 2477 c.c., avrebbero dovuto provvedere a nominare l'organo di controllo o il revisore e, se necessario, a uniformare l'atto costitutivo e lo statuto alle nuove previsioni entro nove mesi dalla data di entrata in vigore dello stesso art. 379. La legge di conversione 28 febbraio 2020, n. 8 del D.L. 30 dicembre 2019, n. 162 ha modificato il comma 3 dell'art. 379 del Codice della crisi e dell'insolvenza, sostituendo le parole "entro nove mesi dalla predetta data" con le seguenti: "entro la data di approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2019, stabilita ai sensi dell'articolo 2364, secondo comma, del codice civile".

⁷ Il documento del CNDCEC/FNC "Le procedure di revisione ai tempi del COVID-19: la resilienza del sindaco-revisore" pubblicato il 14 maggio 2020, contiene una disamina delle difficoltà pratiche connesse all'emergenza sanitaria internazionale da Covid-19 che hanno riscontrato e stanno riscontrando i sindaci-revisori come conseguenza dei provvedimenti restrittivi per le attività economiche e sociali imposte da fine febbraio.

Con riferimento alle disposizioni dell'ISA Italia n. 510, *Primi incarichi di revisione contabile - Saldi di apertura*, che impongono lo svolgimento di specifiche procedure volte ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura dello stato patrimoniale del primo bilancio sottoposto a revisione, la prima applicazione a società mai sottoposte in precedenza a revisione dei conti potrebbe comportare alcune specifiche problematiche. Ci si riferisce in particolare a quelle procedure che implicano una collaborazione da parte del revisore precedente e che, in caso di primo incarico da parte di società sottoposte per la prima volta a revisione, evidentemente non potranno trovare applicazione.

Data l'assenza di una relazione di revisione al bilancio del precedente esercizio, il caso maggiormente critico che può presentarsi è quello relativo all'acquisizione di elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito all'asserzione dell'esistenza delle rimanenze iniziali di magazzino. Nelle nano-imprese tale fattispecie potrebbe risultare ancora più critica a causa dell'inesistenza o non affidabilità delle scritture ausiliarie di magazzino.

Nel caso in cui tale limitazione nelle procedure di revisione dovesse portare il revisore a concludere che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi ma non pervasivi (in quanto ad esempio il sindaco-revisore ha potuto svolgere con esiti positivi adeguate procedure di revisione sulla valorizzazione delle giacenze di magazzino iniziali per quanto non controllate fisicamente, sui livelli di margine lordo conseguiti, sulla corretta imputazione dei costi e dei ricavi per competenza) egli dovrà emettere un giudizio con rilievi. Si riporta di seguito un esempio di giudizio con rilievi del revisore.

Giudizio con rilievi

Ho svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Società ABC S.r.l., costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 2019, dal conto economico per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

A mio giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nella sezione "Elementi alla base del giudizio con rilievi" della presente relazione, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società al 31 dicembre 2019 e del risultato economico per l'esercizio chiuso a tale data in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

Elementi alla base del giudizio con rilievi

Sono stato nominato revisore legale della società il [xx][yy][aa] e conseguentemente non ho assistito alla conta fisica delle rimanenze di magazzino all'inizio dell'esercizio. Le procedure alternative non hanno fornito elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardo le quantità delle rimanenze di magazzino al 31 dicembre 2018. Poiché le rimanenze iniziali di magazzino contribuiscono alla determinazione del risultato economico, non sono stato in grado di stabilire se fossero necessarie rettifiche al risultato dell'esercizio esposto nel conto economico.

Ho svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali ISA Italia. Le mie responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione

“Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio d’esercizio” della presente relazione. Sono indipendente rispetto alla Società in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell’ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio. Ritengo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio giudizio con rilievi.

Inoltre, in tale contesto di prima applicazione dell’obbligo di revisione dei conti, potrebbe essere opportuno aggiungere nella relazione di revisione un paragrafo relativo ad “Altri aspetti” come previsto dal principio di revisione ISA Italia n. 706, *Richiami d’informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente*.

Si tratta di un paragrafo destinato ad accogliere comunicazioni ulteriori che il sindaco-revisore decide di inserire nella relazione di revisione qualora consideri necessario richiamare l’attenzione del lettore su uno o più aspetti, diversi da quelli presentati o oggetto di informativa in bilancio, che sono rilevanti ai fini della comprensione della revisione, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione. Si riporta di seguito un esempio di paragrafo relativo ad “Altri aspetti”.

Altri aspetti

Il bilancio della Società ABC S.r.l., per l’esercizio chiuso al 31 dicembre 2019, è il primo sottoposto a revisione legale dei conti, avendo la società superato i limiti di cui all’art. 2477 c.c., con riferimento agli esercizi 31 dicembre 2018 e 31 dicembre 2017, come peraltro previsto nella versione originaria dell’art. 379 del D. Lgs. del 12 gennaio 2019 n. 14, anteriormente alle modifiche apportate dal D.L. 30 dicembre 2019, n. 162, convertito con modificazioni dalla L. 28 febbraio 2020, n. 8.

2.2 POTENZIALI IMPATTI DELL’EMERGENZA IN CORSO SULLA RELAZIONE DI REVISIONE

Il 14 maggio 2020 il CNDCEC e la FNC hanno pubblicato il documento “Le procedure di revisione ai tempi del COVID-19: la resilienza del sindaco-revisore” che analizza le difficoltà pratiche connesse all’emergenza sanitaria internazionale da Covid-19, che hanno riscontrato e stanno riscontrando coloro che devono redigere il bilancio e, al tempo stesso, chi su tale bilancio è chiamato ad esprimere un giudizio.

Il documento illustra, tra l’altro, come il revisore abbia dovuto adeguare le modalità di acquisizione degli elementi probativi alle mutate circostanze connesse alla pandemia Covid-19, a causa ad esempio dei provvedimenti restrittivi imposti per contenere la diffusione del virus, nonché alla modalità di lavoro in remoto per il revisore e per i dipendenti e collaboratori della società revisionata.

Il presente paragrafo analizza i potenziali impatti dell’emergenza in corso sulla relazione di revisione per il bilancio 2019 con riferimento alla possibilità che il revisore, in considerazione delle attuali circostanze, possa avere la

necessità di modificare il proprio giudizio o di aggiungere nella propria relazione altre informazioni senza che ciò costituisca una modifica del giudizio.

L'impatto della pandemia da COVID-19, infatti, può amplificare eventi o circostanze che possono dare origine a modifiche nel giudizio di revisione, ma questo non significa di per sé che la modifica del giudizio sia inevitabile. Ciò dipenderà dai fatti e dalle circostanze di ogni società revisionata.

COSA DICONO GLI ISA ITALIA

Il principio di revisione internazionale ISA Italia n. 705, paragrafo 6, individua le circostanze in cui è richiesta una modifica al giudizio del revisore. Tali circostanze si realizzano laddove il revisore:

- a) concluda che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi; ovvero
- b) non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi.

Di conseguenza il revisore può esprimere tre tipologie di giudizio con modifica in base alla pervasività degli errori sul bilancio:

- giudizio con rilievi, laddove, il revisore concluda, avendo acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati, che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi, ma non pervasivi, per il bilancio; ovvero, laddove il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio, ma concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi ma non pervasivi;
- giudizio negativo, laddove, il revisore, avendo acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi e pervasivi per il bilancio;
- dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, laddove il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio e concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi e pervasivi.

Il revisore può considerare necessario inserire nella propria relazione ulteriori comunicazioni che non costituiscono modifiche del giudizio ma contengono informazioni aggiuntive utili ai potenziali utilizzatori del bilancio. Queste comunicazioni includono:

- la comunicazione degli aspetti chiave della revisione nella relazione di revisione trattate nel principio di revisione internazionale ISA Italia n. 701⁸;

⁸ Il principio di revisione internazionale ISA Italia n. 701 deve essere applicato alle revisioni contabili dei bilanci degli Enti di Interesse Pubblico. Poiché nel testo del presente documento non si fa alcun riferimento ai contenuti della relazione di revisione legale nelle circostanze in cui il collegio sindacale non può essere incaricato della revisione legale (tra cui i bilanci di Enti di Interesse Pubblico), tale principio di revisione non verrà ulteriormente trattato.

- le comunicazioni ulteriori nella relazione di revisione previste dal principio di revisione internazionale ISA Italia n. 706 (richiami d’informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti);
- la comunicazione contenuta nella relazione di revisione con riferimento alla continuità aziendale prevista dal principio di revisione internazionale ISA Italia n. 570.

Il revisore utilizza il paragrafo contenente un richiamo d’informativa per comunicare un aspetto che, sebbene appropriatamente presentato o oggetto di appropriata informativa nel bilancio, riveste a suo giudizio un’importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori. Se, invece, il revisore intenda comunicare un aspetto diverso da quelli presentati o oggetto di informativa nel bilancio che sia rilevante ai fini della comprensione, da parte degli utilizzatori, della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione, egli inserirà nella relazione di revisione un paragrafo relativo ad altri aspetti. In entrambi i casi il giudizio del revisore non è espresso con modifica in relazione all’aspetto evidenziato.

Le tabelle che seguono illustrano rispettivamente le tipologie di giudizio con modifica e le ulteriori comunicazioni nella relazione di revisione che non costituiscono una modifica del giudizio.

TIPOLOGIA DI GIUDIZIO CON MODIFICA

<i>Natura dell’aspetto che dà origine alla modifica</i>	<i>Giudizio del revisore sulla pervasività degli effetti o dei possibili effetti sul bilancio</i>	
	<i>Significativo ma non pervasivo</i>	<i>Significativo e pervasivo</i>
Il revisore ha concluso, sulla base degli elementi probativi acquisiti, che il bilancio è significativamente errato	Giudizio con rilievi Ad eccezione degli effetti dell’aspetto (degli aspetti), il bilancio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta.	Giudizio negativo A causa della rilevanza dell’aspetto (degli aspetti) descritto (descritti) nella sezione “Elementi alla base del giudizio negativo”, il bilancio non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta.
Il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio	Giudizio con rilievi Ad eccezione dei possibili effetti dell’aspetto (degli aspetti), il bilancio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta.	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio Il revisore non esprime un giudizio sul bilancio.

ULTERIORI COMUNICAZIONI NELLA RELAZIONE DI REVISIONE (che non costituiscono una modifica del giudizio)

<i>Natura dell’aspetto</i>	<i>Tipologia di comunicazione</i>
Un aspetto appropriatamente presentato o oggetto di appropriata informativa nel bilancio di importanza tale da risultare fondamentale agli utilizzatori ai fini della comprensione del bilancio stesso	Richiamo d’informativa
Un aspetto diverso da quelli presentati o oggetto di informativa nel bilancio rilevante ai fini della comprensione, da parte degli utilizzatori,	Paragrafo relativo ad altri aspetti

della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione	
Il bilancio è stato appropriatamente redatto in base al presupposto della continuità aziendale ma esiste un'incertezza significativa ed il bilancio presenta un'informativa adeguata su tale incertezza significativa	Sezione separata dal titolo "Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale"

Date le circostanze connesse alla pandemia, l'informativa di bilancio relativa alla continuità aziendale assume un'importanza predominante. L'appropriatezza dell'informativa resa nel bilancio avrà un impatto anche sulla relazione di revisione e sulla eventuale necessità del revisore di modificare la propria *opinion* secondo le regole sopra descritte, dettate dai principi di revisione internazionali ISA Italia ai quali comunque si rinvia.

Il legislatore del DL 8 aprile 2020, n. 23⁹ è intervenuto anche per sterilizzare nella predisposizione del bilancio le conseguenze economiche e finanziarie derivanti dall'emergenza pandemica del COVID-19, evitando in tal modo di produrre effetti pro-ciclici. Nello specifico, l'art. 7 del citato decreto introduce una deroga temporanea alla valutazione del *going concern* per quelle società che, in assenza di emergenza pandemica, avrebbero concluso di poter utilizzare il principio della continuità aziendale per la redazione del bilancio.

Stante anche le delicate interpretazioni applicative del disposto normativo, è importante ricordare che l'OIC ha pubblicato il Documento interpretativo 6, Decreto-legge 8 aprile 2020, n. 23 "Disposizioni temporanee sui principi di redazione del bilancio" (Documento interpretativo OIC 6).

La deroga si applica alle società che adottano le norme del codice civile e i principi contabili nazionali per la redazione dei bilanci d'esercizio e consolidati (annuali e infrannuali) con riferimento a:

- i bilanci chiusi al 31 dicembre 2019 e non ancora approvati dall'organo assembleare al 23 febbraio 2020;
- i bilanci in corso al 23 febbraio 2020, per esempio per le società che chiudono l'esercizio il 30 giugno 2020;
- i bilanci degli "esercizi in corso nel 2020", ossia (i) per le società che chiudono il proprio esercizio in coincidenza con l'anno solare al 31 dicembre 2020 o (ii) per le società che chiudono il proprio esercizio non in coincidenza con l'anno solare nel corso del 2021 in data diversa dal 31 dicembre 2021 (per esempio, il 30 giugno 2021).

La deroga si applica, come accennato ai casi in cui la società, alla luce delle informazioni in possesso, non presentava al 31 dicembre 2019 significative incertezze alla continuità aziendale oppure, pur presentando significative incertezze, poteva concludere per l'adozione del presupposto della continuità aziendale (OIC 11, par. 21 e 22).

La deroga non si applica ai casi in cui la società ricadeva al 31 dicembre 2019 nelle condizioni di cui ai paragrafi 23 e 24 dell'OIC 11.

COSA DICONO GLI OIC

OIC 11
"Finalità e postulati del bilancio d'esercizio"

23. Ove la valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito porti la direzione aziendale a concludere che, nell'arco temporale futuro di riferimento, non vi sono ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, ma non si siano ancora accertate ai sensi dell'art. 2485 del codice civile cause di scioglimento di cui all'art. 2484 del codice civile, la

⁹ D.L. 8 aprile 2020 n. 23, "Misure urgenti in materia di accesso al credito e di adempimenti fiscali per le imprese, di poteri speciali nei settori strategici, nonché interventi in materia di salute e lavoro, di proroga di termini amministrativi e processuali." Pubblicato nella Gazz. Uff. 8 aprile 2020, n. 94, Edizione straordinaria e convertito in legge, con modificazioni, dall' art. 1, comma 1, L. 5 giugno 2020, n. 40 (pubblicata nella Gazz. Uff. 6 giugno 2020, n. 143).

valutazione delle voci di bilancio è pur sempre fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività, tenendo peraltro conto, nell'applicazione dei principi di volta in volta rilevanti, del limitato orizzonte temporale residuo. La nota integrativa dovrà descrivere adeguatamente tali circostanze e gli effetti delle stesse sulla situazione patrimoniale ed economica della società.

Di seguito si riportano alcuni esempi non esaustivi degli effetti che il mutato orizzonte temporale di riferimento può determinare sull'applicazione dei principi contabili nazionali in relazione a talune voci di bilancio:

- a) la revisione della vita utile e del valore residuo delle immobilizzazioni, ai sensi dell'OIC 16 "Immobilizzazioni materiali" e dell'OIC 24 "Immobilizzazioni immateriali", tenuto conto del ristretto orizzonte temporale in cui ne è previsto l'uso in azienda;
- b) la stima del valore recuperabile delle immobilizzazioni ai sensi dell'OIC 9 "Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali" tenuto conto del fatto che, in talune circostanze, il valore d'uso potrebbe non essere determinabile, non sussistendo un adeguato orizzonte temporale per la sua determinazione. In questi casi si fa riferimento al *fair value* per la determinazione del valore recuperabile;
- c) l'esame dei contratti esistenti per la rilevazione di eventuali contratti onerosi ai sensi dell'OIC 31 "Fondi per rischi e oneri e Trattamento di Fine Rapporto". La limitatezza dell'orizzonte temporale di riferimento può infatti comportare che la durata degli impegni contrattuali in essere risulti superiore al periodo in cui questi contribuiscono alla generazione di benefici economici, facendo sì che i costi attesi risultino superiori ai benefici economici che si suppone saranno conseguiti;
- d) la revisione delle relazioni di copertura ai sensi dell'OIC 32 "Strumenti finanziari derivati" alla luce del mutato orizzonte temporale di riferimento;
- e) la valutazione della recuperabilità delle imposte anticipate ai sensi dell'OIC 25 "Imposte sul reddito", alla luce delle mutate prospettive aziendali.

24. Quando, ai sensi dell'articolo 2485 del codice civile, viene accertata dagli amministratori una delle cause di scioglimento di cui all'articolo 2484 del codice civile, il bilancio d'esercizio è redatto senza la prospettiva della continuazione dell'attività, e si applicano i criteri di funzionamento, così come previsti al paragrafo 23, tenendo conto dell'ancor più ristretto orizzonte temporale. Ciò vale anche quando tale accertamento avviene tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di redazione del bilancio.

Il testo di legge dell'art. 7 D.L. 8 aprile 2020, n. 23 richiede che il criterio di valutazione sia specificamente illustrato e il Documento interpretativo OIC 6 specifica che, restando ferme tutte le altre informazioni da fornire, la società che si avvale della deroga debba fornire informazioni della scelta nelle politiche contabili ai sensi del numero 1 dell'art. 2427 c.c..

A prescindere dalla eventuale necessità di modificare il proprio giudizio, è opportuno che, nelle specifiche circostanze connesse all'emergenza sanitaria in corso, il revisore aggiunga nella propria relazione un richiamo

all'informativa resa dagli amministratori nella nota integrativa relativamente alla continuità aziendale e alla deroga ex art. 7 del D.L. 8 aprile 2020, n. 23, senza che ciò configuri, come detto, una modifica del proprio giudizio.

Parimenti si ritiene opportuno che il revisore aggiunga un paragrafo relativo ad altri aspetti nel quale riferisca di non aver tenuto conto degli eventi successivi al 31 dicembre 2019 nell'applicazione del principio di revisione internazionale ISA Italia n. 570, come previsto dal Documento interpretativo OIC 6.

Un esempio di relazione di revisione unitaria è allegato al presente documento (Allegato 1).

2.3 SEZIONE DELLA RELAZIONE SULL'ATTIVITÀ DI VIGILANZA AI SENSI DELL'ART. 2429, COMMA 2, C.C., ALL'INTERNO DELLA RELAZIONE UNITARIA

La relazione del collegio sindacale o del sindaco unico (di S.r.l.), ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c. è un documento in forma libera.

Tuttavia, nel corso del tempo, la professione è intervenuta più volte per guidare i sindaci nello svolgimento delle loro funzioni e garantirne l'efficacia operativa.

Il più recente contributo in proposito è costituito dal documento: CNDCEC, "*Norme di comportamento del collegio sindacale. Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate*", in vigore dal 30 settembre 2015 (nel seguito NCCS).

All'interno di questo documento, la Norma n. 7.1. è dedicata alla "*Struttura e contenuto della relazione dei sindaci*". Si rimanda alle menzionate fonti professionali per i contenuti della relazione sull'attività di vigilanza redatta ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.

In particolare, all'interno del modello di relazione unitaria di seguito proposto, si tratta di approfondire i contenuti della seconda sezione destinata a raccogliere i risultati dell'attività di vigilanza svolta dal collegio sindacale o sindaco unico o apportandovi solo marginali modifiche, resesi necessarie per l'inserimento nella relazione unitaria. Infatti:

- non è riproposto il paragrafo introduttivo, sostituito dall'introduzione alla complessiva relazione unitaria;
- la sezione è suddivisa in tre sottosezioni sulla attività di vigilanza ai sensi degli artt. 2403 e ss. c.c., sulle osservazioni in ordine al bilancio d'esercizio e sulle osservazioni in ordine alla approvazione del bilancio ai sensi dell'art. 2429 c.c.;
- la forma con cui sono espresse le osservazioni in ordine all'approvazione del bilancio è modificata per consentire il collegamento ai risultati della revisione legale dei conti.

Come accennato nel paragrafo 2, qualora la società abbia rivalutato beni materiali e immateriali nonché partecipazioni in società controllate e in società collegate ai sensi dell'art. 2359 c.c. costituenti immobilizzazioni, secondo le disposizioni contenute nella L. 21 novembre 2000, n. 342 (artt. 10 e 11), il collegio sindacale è tenuto a indicare e a motivare nell'apposita sezione della relazione unitaria i criteri seguiti nella rivalutazione di detti beni. Del pari, il collegio sindacale deve attestare che la rivalutazione non sia eccedente rispetto al valore effettivamente attribuibile ai beni, con riguardo alla loro consistenza, alla loro capacità produttiva, all'effettiva possibilità di economica utilizzazione nell'impresa, nonché ai valori correnti e alle quotazioni rilevate in mercati regolamentati italiani o esteri, trattandosi di partecipazioni¹⁰.

¹⁰ A questo riguardo, si rileva che in sede di conversione del D.L. 8 aprile 2020, n. 23 (Decreto Liquidità) sono state inserite nuove previsioni in merito alla rivalutazione di beni di impresa e partecipazioni per i soggetti d'impresa operanti nel settore alberghiero e termale che non adottano i principi contabili internazionali. Alle rivalutazioni di cui all'art. 6-bis del citato Decreto Liquidità, su cui non sono dovute imposte, si applicano in quanto compatibili le disposizioni degli artt. 11, 13, 14 e 15 della L. 21 novembre 2000, n. 342.

In relazione agli obblighi di trasparenza e pubblicità imposti alla società relativamente a sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque vantaggi economici ricevuti dalle pubbliche amministrazioni e alle informazioni da rendere in nota integrativa ex art. 1, commi 125-129 della L. 4 agosto 2017, n. 124, il collegio sindacale (o il sindaco unico) incaricato della revisione legale esercita la tradizionale attività di vigilanza ex art. 2403 c.c.

Come evidenziato nel documento del CNDCEC/FNC del 14 maggio 2020 citato, l'evento pandemico potrebbe aver prodotto delle criticità anche sull'attività di vigilanza ex art. 2403 c.c.. L'insorgenza di nuovi rischi e/o l'accentuata significatività di rischi già presenti potrebbero richiedere una riconsiderazione del rischio di vigilanza.

Le principali aree di vigilanza che, per effetto dell'emergenza sanitaria COVID-19, potrebbero essere maggiormente critiche e produrre, molto spesso, un impatto sul contenuto della relazione unitaria del sindaco-revisore sono le seguenti:

- *Adeguatezza degli assetti organizzativi.* La crisi da COVID-19 richiede agli amministratori la redazione di piani emergenziali tempestivi per affrontare il drastico calo dei ricavi e dei correlati flussi di cassa con misure mitiganti sia di natura endogena (ad esempio, approntamento delle misure necessarie per gli *standard* di sicurezza che garantiscano la ripresa delle attività; ricorso ad ammortizzatori sociali, piani ferie, gestione delle scorte, piani di turnazione; mix di produzione, ecc.) che di natura esogena (ad esempio, accesso alle facilitazioni governative; rinegoziazioni dei debiti, ecc.). Anche ai fini della redazione del bilancio dell'esercizio 2019 è fondamentale che le società siano adeguatamente organizzate per garantire l'affidabilità delle informazioni quali-quantitative necessarie e rispettare i termini di legge. Le nuove modalità di lavoro (*smart working*) comportano un utilizzo dei sistemi informatici e telematici che espongono la società ad un maggior rischio di attacchi informatici e di violazione di norme in materia di dati sensibili (ad esempio, *phishing*, *business e-mail compromise*, *CEO frauds*, attacchi *ransomware*). Il sindaco-revisore dovrà acquisire flussi informativi appropriati su come la società si sia organizzata anche con riferimento alla tempestiva rilevazione di adeguate informazioni che siano correlate ai rischi da COVID-19, vigilando, soprattutto sugli impatti sul sistema amministrativo-contabile. Tale ultimo aspetto influenza, infatti, in modo diretto e rilevante i tempi, l'accuratezza e l'affidabilità dell'informativa finanziaria.
- *Conformità alle regole in materia di sicurezza e salute dei lavoratori.* I DPCM del 22 marzo e 10 aprile 2020 hanno identificato, sulla base dei codici ATECO, le attività produttive cosiddette "essenziali" alle quali è stata consentita la prosecuzione dell'attività disponendo per le altre la sospensione. Una nuova area di rischio ai fini della vigilanza dell'organo di controllo è, dunque, quella della conformità alle citate regole. Il sindaco-revisore deve vigilare, acquisendo appropriati flussi informativi, che l'organo amministrativo abbia rispettato le specifiche regole in esame e abbia adottato adeguate misure organizzative per la ripresa delle attività in modo da poter adempiere agli stringenti obblighi di sicurezza imposti. Il sindaco-revisore potrà far riferimento alle misure adottate con il "*Protocollo condiviso di regolamentazione delle misure per il contrasto e il contenimento della diffusione del virus COVID-19 negli ambienti di lavoro*" del 14 marzo 2020, come integrato, da ultimo, con il protocollo del 24 aprile 2020, per le riaperture produttive nella cosiddetta "Fase 2". Il sindaco-revisore potrà considerare di acquisire specifiche attestazioni dalla direzione aziendale nonché flussi informativi dal RSPP, dal medico competente e, laddove esista, dall'OdV ex D.Lgs. n. 231/2001.
- *Rischi operativi.* Il rischio di vigilanza che potrebbe profilarsi è quello legato alla valutazione dell'affidabilità delle controparti, soprattutto con riferimento alle forniture strategiche. È importante, altresì, vigilare sulle

-
- capacità dell'impresa di rispettare gli *standard* di sicurezza sanitaria richiesti e sulla capacità di adottare le misure necessarie (turnazioni, distanziamento, DPI, ecc.).
- **Rischi di liquidità.** Un rischio che potrebbe manifestarsi o aggravarsi per effetto dell'emergenza sanitaria è quello relativo alla liquidità. Il sindaco-revisore dovrà acquisire flussi informativi appropriati che comprendano, ad esempio, quelli che riguardano:
 - a) la capacità della società, nel breve periodo, di far fronte alle proprie obbligazioni e le iniziative intraprese per generare cassa (accesso a finanziamenti garantiti dallo Stato, ammortizzatori sociali, gestione del circolante, rinegoziazione delle posizioni debitorie debiti, rinegoziazioni delle posizioni creditizie, finanziamenti soci, ecc.);
 - b) la stima degli impatti del COVID-19 sull'esigibilità dei crediti, sul valore di realizzo delle rimanenze, dei titoli, ecc.;
 - c) il rischio di sfornamento di *financial covenant*.
 - **Rischi Antiriciclaggio.** In linea assolutamente astratta e non generalizzabile, un potenziale rischio che potrebbe profilarsi è quello legato a potenziali condotte fraudolente tese ad ottenere finanziamenti o agevolazioni con garanzia pubblica tramite alterazione o falsificazione della documentazione prodotta. I reati ipotizzabili sono quelli del mendacio bancario, di falso, di truffa aggravata a danno dello Stato.

Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio

Se la relazione di revisione contiene un giudizio sul bilancio¹¹ senza modifica, il collegio sindacale, o il sindaco unico, proporrà ai soci l'approvazione del bilancio.

Occorre trattare il caso in cui il medesimo collegio sindacale, o il sindaco unico, nella relazione di revisione contenuta nella relazione unitaria¹², abbia espresso su quel bilancio un giudizio con modifica.

In questo contesto, con riferimento alle tipologie di giudizio con modifica, sopra ricordate, sono possibili due situazioni.

La prima è quando il collegio, o il sindaco unico, ha espresso un giudizio con modifica per:

- rilievi per deviazioni di effetto significativo ma non pervasivo dalle norme di legge o dai principi contabili;
- rilievi per limitazioni di effetto significativo ma non pervasivo, a seguito di circostanze oggettive;
- aver dichiarato l'impossibilità di espressione del giudizio per limitazioni di effetto pervasivo, a seguito di circostanze oggettive, o per gravi incertezze.

In questi casi, il parere del collegio sindacale, o del sindaco unico, sarà del seguente tenore.

¹¹ Va ricordato che la modifica al giudizio di coerenza, pur dando luogo a censure del collegio sindacale all'interno della sezione B della relazione unitaria, non rileva ai fini del parere in ordine all'approvazione del bilancio. Altrettanto vale, in linea generale, per eventuali rilievi contenuti all'interno della sezione B della relazione unitaria.

¹² Le considerazioni che seguono sono pertinenti anche al caso in cui il collegio sindacale predisponga due relazioni separate ed al caso in cui la relazione di revisione contenente un giudizio con modifica sia stata predisposta da un altro soggetto, sempre che il collegio sindacale non abbia da eccepire su tale conclusione.

B3) Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio

Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta, invitiamo i soci a considerare gli (i possibili) effetti di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi" (oppure "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio") nella sezione A della presente relazione e a prendere gli eventuali provvedimenti conseguenti, prima di approvare il bilancio d'esercizio chiuso il 31 dicembre 2019, così come redatto dagli amministratori.

La seconda situazione si ha quando il collegio sindacale, o il sindaco unico, ha espresso un giudizio con modifica per:

- rilievi per limitazioni di effetto significativo ma non pervasivo imputabili alla volontà della direzione;
- rilievi per deviazioni di effetto pervasivo, che hanno portato al giudizio negativo;
- aver dichiarato l'impossibilità di espressione del giudizio per limitazioni di effetto pervasivo, imputabili alla volontà della direzione.

In questi casi il parere, in considerazione della gravità delle circostanze, sarà del seguente tenore.

B3) Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio

Considerando le risultanze dell'attività da noi (dal sottoscritto) svolta, a causa delle motivazioni e del contenuto del giudizio da noi formulato nella sezione A della presente relazione, invitiamo i soci a non approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019, così come redatto dagli amministratori.

Il dissenso di un sindaco sul contenuto della relazione unitaria

Il collegio sindacale è un organo collegiale al cui interno non sempre è possibile raggiungere l'unanimità. L'art. 2404, comma 4, c.c., stabilisce che il collegio delibera a maggioranza assoluta dei presenti e che il sindaco dissenziente ha diritto di far iscrivere a verbale i motivi del proprio dissenso.

Quando il dissenso coinvolge il contenuto delle relazioni finali, la sua formalizzazione assume particolare delicatezza, perché consente di separare la responsabilità del dissenziente da quella della maggioranza.

Con riferimento alla sezione della relazione unitaria contenente il giudizio di revisione, si rinvia a quanto detto a tale proposito nel paragrafo 1 del presente documento.

Con riferimento alla sezione contenente la relazione sull'attività di vigilanza ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c., nella sezione B3, sulle proposte in ordine all'approvazione, si indicheranno, anzitutto, previo accordo con il sindaco dissenziente, le motivazioni del dissenso e i suoi effetti sul paragrafo del giudizio sul bilancio.

Poi, in caso di giudizio positivo sul bilancio da parte della maggioranza, si concluderà come segue.

B3) Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio

(Indicare le motivazioni del dissenso)

Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta, nonché il dissenso del sindaco *Nome e Cognome*, come sopra motivato, invitiamo i soci ad approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019, così come redatto dagli amministratori, dopo aver considerato tale dissenso e le sue motivazioni ed aver preso gli eventuali provvedimenti conseguenti.

Questa soluzione va combinata con le modalità di proposta in ordine all'approvazione sopra suggerite, nei casi in cui il giudizio di revisione sia diverso da positivo.

Quindi, nel caso di proposta di approvazione "dopo aver considerato", si dirà quanto segue.

B3) Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio

(Indicare le motivazioni del dissenso)

Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta, invitiamo i soci a vagliare gli (i possibili) effetti del giudizio formulato nella sezione A della presente relazione, nonché il dissenso, come sopra motivato, del sindaco *Nome e Cognome* circa il contenuto della sezione A della presente relazione ed a prendere gli eventuali provvedimenti conseguenti prima di approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019, così come redatto dagli amministratori.

Nel caso di proposta di non approvazione, invece, si dirà:

B3) Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio

(Indicare le motivazioni del dissenso)

Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta, a causa delle motivazioni e del contenuto del giudizio da noi formulato nella sezione A della presente relazione, invitiamo i soci a non approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019, così come redatto dagli amministratori, dopo aver comunque preso atto del dissenso, come sopra motivato, del sindaco *Nome e Cognome*, circa il contenuto della sezione A della presente relazione e le sue implicazioni sull'approvazione o meno del bilancio.

Questo modo di procedere consente al sindaco dissenziente di sottoscrivere la relazione unitaria, separando la propria responsabilità da quella della maggioranza del collegio sindacale.

Allegato 1 - Modello di relazione unitaria del collegio sindacale [sindaco unico] incaricato della revisione legale

L'esempio che segue include le seguenti circostanze:

- S.r.l. che, ai sensi dell'art. 2435-*bis* c.c., redige il bilancio in forma abbreviata e non redige la relazione sulla gestione e il rendiconto finanziario;
- sistema di amministrazione e di controllo tradizionale;
- il bilancio d'esercizio è redatto dagli amministratori della società in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale);
- i termini dell'incarico di revisione del bilancio rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210;
- presenza di significative incertezze, derivanti dagli eventi successivi alla chiusura dell'esercizio, sulla continuità aziendale alla data di redazione del bilancio adeguatamente descritte nel progetto di bilancio (OIC 11 § 22);
- la società esercita la deroga ex art. 7 del D.L. 8 aprile 2020, n. 23 (Decreto Liquidità).

RELAZIONE UNITARIA DEL COLLEGIO SINDACALE AGLI AZIONISTI [AI SOCI]

Agli azionisti [Ai Soci] della società XYZ S.p.A. [S.r.l.]

Premessa

Il collegio sindacale [sindaco unico], nell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019, ha svolto sia le funzioni previste dagli artt. 2403 e ss. c.c. sia quelle previste dall'art. 2409-*bis* c.c. [dall'art. 2477 c.c.].

La presente relazione unitaria contiene nella sezione A) la "*Relazione del revisore indipendente ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n.39*" e nella sezione B) la "*Relazione ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.*".

A) Relazione del revisore indipendente ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n.39

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio

Abbiamo [Ho] svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio, redatto in forma abbreviata ai sensi dell'art. 2435-*bis* c.c., della Società ABC S.r.l., costituito dallo Stato patrimoniale al 31 dicembre 2019, dal Conto economico per l'esercizio chiuso a tale data e dalla Nota integrativa.

A nostro [mio] giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società al 31 dicembre 2019 e del risultato economico per l'esercizio chiuso a tale data in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione, incluse le disposizioni previste dall'art. 7 del D.L. 8 aprile 2020, n. 23.

Elementi alla base del giudizio

Abbiamo [Ho] svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali ISA Italia. Le nostre [mie] responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione *Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio d'esercizio* della presente relazione. Siamo indipendenti [Sono indipendente] rispetto alla società in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio.

Riteniamo [Ritengo] di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio

Richiamo di informativa - Applicazione dell'art. 7 del D.L. 8 aprile 2020, n. 23 e incertezze significative relative alla continuità aziendale

Richiamiamo [Richiamo] l'attenzione sul paragrafo "Continuità aziendale" della Nota integrativa, in cui gli Amministratori [l'amministratore unico] riportano [riporta] che, nonostante gli effetti prodotti dalla emergenza sanitaria COVID-19 sull'attività dell'azienda, hanno [ha] redatto il bilancio d'esercizio utilizzando il presupposto della continuità aziendale esercitando, a tal fine, la facoltà di deroga ex art. 7 del D.L. 8 aprile 2020, n. 23 (Decreto Liquidità).

Gli Amministratori [L'amministratore unico] riportano [riporta] di aver valutato sussistente il presupposto della continuità aziendale, ai fini dell'esercizio della citata deroga, sulla base delle informazioni disponibili alla data del 31 dicembre 2019, in applicazione del paragrafo 22 del principio contabile OIC 11. Nella valutazione dell'appropriato utilizzo del presupposto della continuità aziendale, gli amministratori [l'amministratore unico] dichiarano [dichiara] di non aver considerato gli eventi successivi alla chiusura dell'esercizio 2019 (31 dicembre 2019), come previsto dal Documento Interpretativo D.L. 8 aprile 2020, n. 23 "Disposizioni temporanee sui principi di redazione del bilancio" dell'OIC.

Nei paragrafi "Continuità aziendale" e "Eventi successivi" gli Amministratori [l'amministratore unico] hanno [ha] riportato informazioni aggiornate alla data di preparazione del bilancio circa la valutazione fatta sulla sussistenza del presupposto della continuità aziendale, indicando i fattori di rischio, le assunzioni effettuate, le incertezze significative identificate, nonché i piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze e gli effetti prodotti dall'emergenza sanitaria COVID-19 nei primi mesi dell'esercizio 2020.

Il nostro [mio] giudizio non è espresso con rilievi con riferimento a tale aspetto.

Altri aspetti - Applicazione del principio di revisione ISA Italia 570

Come indicato nel precedente paragrafo "Richiami di informativa", gli Amministratori [l'amministratore unico] nel valutare i presupposti di applicabilità della deroga ex art. 7 D.L. n. 23/2020, riferiscono [riferisce], nel bilancio d'esercizio, di aver ritenuto sussistente il presupposto della continuità aziendale al 31 dicembre 2019 senza tener conto degli eventi successivi a detta data, come previsto dal citato Documento interpretativo OIC 6. Alla luce di

tale circostanza, non abbiamo [ho] tenuto conto di tali eventi successivi nell'applicazione del principio di revisione ISA Italia 570 "Continuità aziendale".

Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale [sindaco unico] per il bilancio d'esercizio

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Gli amministratori sono responsabili per la valutazione della capacità della società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, nella redazione del bilancio d'esercizio, per l'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale, nonché per una adeguata informativa in materia. Gli amministratori utilizzano il presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio d'esercizio a meno che abbiano valutato che sussistono le condizioni per la liquidazione della società o per l'interruzione dell'attività o non abbiano alternative realistiche a tali scelte.

Il collegio sindacale [sindaco unico] ha la responsabilità della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria della società.

Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio d'esercizio.

I nostri [miei] obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, e l'emissione di una relazione di revisione che includa il nostro [mio] giudizio. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza che, tuttavia, non fornisce la garanzia che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali ISA Italia individui sempre un errore significativo, qualora esistente. Gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio d'esercizio.

Nell'ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali ISA Italia, abbiamo [ho] esercitato il giudizio professionale ed abbiamo [ho] mantenuto lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile. Inoltre:

- abbiamo [ho] identificato e valutato i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; abbiamo [ho] definito e svolto procedure di revisione in risposta a tali rischi; abbiamo [ho] acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro [mio] giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode

può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;

- abbiamo [ho] acquisito una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della società;
- abbiamo [ho] valutato l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- siamo giunti [sono giunto] ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, siamo tenuti [sono tenuto] a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio, ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del nostro [mio] giudizio. Le nostre [mie] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la società cessi di operare come un'entità in funzionamento;
- abbiamo [ho] valutato la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio d'esercizio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio d'esercizio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione;
- abbiamo [ho] comunicato ai responsabili delle attività di *governance*, identificati ad un livello appropriato come richiesto dagli ISA Italia, tra gli altri aspetti, la portata e la tempistica pianificate per la revisione contabile e i risultati significativi emersi, incluse le eventuali carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile.

B) Relazione sull'attività di vigilanza ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.

Nel corso dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019 la nostra [mia] attività è stata ispirata alle disposizioni di legge e alle Norme di comportamento del collegio sindacale emanate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

B1) Attività di vigilanza ai sensi degli artt. 2403 e ss. c.c.

Abbiamo [ho] vigilato sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione.

Abbiamo [Ho] partecipato alle assemblee dei soci ed alle riunioni del consiglio di amministrazione [Abbiamo (Ho) partecipato alle assemblee dei soci e ci siamo incontrati (mi sono incontrato) con l'amministratore unico] e, sulla base delle informazioni disponibili, non abbiamo [ho] rilevato violazioni della legge e dello statuto, né operazioni manifestamente imprudenti, azzardate, in potenziale conflitto di interesse o tali da compromettere l'integrità del patrimonio sociale.

Abbiamo [Ho] acquisito dall'organo amministrativo [amministratore unico] [amministratore delegato] anche durante le riunioni svolte, informazioni sul generale andamento della gestione e sulla sua prevedibile evoluzione [in particolare sull'impatto prodotto dall'emergenza sanitaria COVID-19 nei primi mesi dell'esercizio 2020 e sui fattori di rischio e sulle incertezze significative relative alla continuità aziendale nonché ai piani aziendali predisposti per far fronte a tali rischi ed incertezze], nonché sulle operazioni di maggiore rilievo, per le loro dimensioni o caratteristiche, effettuate dalla società e dalle sue controllate e, in base alle informazioni acquisite, non abbiamo [ho] osservazioni particolari da riferire.

[*Eventualmente: Abbiamo [Ho] incontrato i sindaci [il sindaco unico] delle società controllate (oppure: Abbiamo [Ho] scambiato informazioni con i sindaci [il sindaco unico] delle società controllate _____) e non sono emersi dati ed informazioni rilevanti che debbano essere evidenziati nella presente relazione (oppure: sono emersi dati ed informazioni rilevanti riguardanti: precisare la fattispecie).*]

[*Solo per le società che hanno nominato un preposto al sistema di controllo interno: Abbiamo [Ho] incontrato il preposto al sistema di controllo interno (oppure: Abbiamo [Ho] acquisito informazioni dal preposto al sistema di controllo interno) e non sono emersi dati ed informazioni rilevanti che debbano essere evidenziate nella presente relazione (oppure: sono emersi dati ed informazioni rilevanti riguardanti: precisare la fattispecie).*]

[*Solo per le società che hanno istituito l'organismo di vigilanza composto da persone diverse dai membri del collegio sindacale: Abbiamo [Ho] incontrato l'organismo di vigilanza (oppure: Abbiamo [Ho] preso visione della/e relazione/i dell'organismo di vigilanza; oppure: Abbiamo [Ho] acquisito informazioni dall'organismo di vigilanza) e non sono emerse criticità rispetto alla corretta attuazione del modello organizzativo che debbano essere evidenziate nella presente relazione (oppure: sono emerse criticità riguardanti: precisare la fattispecie).*]

Abbiamo [Ho] acquisito conoscenza e abbiamo [ho] vigilato sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento e in ordine alle misure adottate dall'organo amministrativo [amministratore unico] [amministratore delegato] per fronteggiare la situazione emergenziale da COVID-19, anche tramite la raccolta di informazioni dai responsabili delle funzioni e a tale riguardo non abbiamo [ho] osservazioni particolari da riferire.

Abbiamo [Ho] acquisito conoscenza e vigilato, per quanto di nostra [mia] competenza, sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema amministrativo-contabile, anche con riferimento agli impatti dell'emergenza da COVID-19 sui sistemi informatici e telematici, nonché sull'affidabilità di quest'ultimo a rappresentare correttamente i fatti

di gestione, mediante l'ottenimento di informazioni dai responsabili delle funzioni e l'esame dei documenti aziendali, e a tale riguardo, non abbiamo [ho] osservazioni particolari da riferire.

Non sono pervenute denunce dai soci ex art. 2408 c.c.

Nel corso dell'esercizio non sono stati rilasciati dal collegio sindacale [sindaco unico] pareri previsti dalla legge.

Nel corso dell'attività di vigilanza, come sopra descritta, non sono emersi altri fatti significativi tali da richiederne la menzione nella presente relazione.

B2) Osservazioni in ordine al bilancio d'esercizio

Per quanto a nostra [mia] conoscenza, gli amministratori, nella redazione del bilancio, non hanno derogato alle norme di legge ai sensi dell'art. 2423, comma 5, c.c., bensì hanno esercitato la facoltà di deroga ex art. 7 del D.L. 8 aprile 2020, n. 23 (Decreto Liquidità).

[In considerazione dell'espressa previsione statutaria [oppure in considerazione della deroga contenuta nell'art. 106, comma primo, del D.L. 17 marzo 2020, n. 18], l'assemblea ordinaria per l'approvazione del bilancio è stata convocata entro il maggior termine di 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio].¹³

[I Soci, con pec del gg/mm/2020, hanno rinunciato espressamente ai termini previsti dall'art. 2429 c.c. per il deposito della presente relazione unitaria, sollevandoci da qualsiasi contestazione].¹⁴

[Ai sensi dell'art. 2426, n. 5, c.c. abbiamo [ho] espresso il nostro [mio] consenso all'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale di costi di impianto e di ampliamento per € [...], costi di sviluppo per € [...]]¹⁵.

[Ai sensi dell'art. 2426, n. 6 c.c. abbiamo [ho] espresso il nostro [mio] consenso all'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale di un avviamento per € [...]]¹⁶.

[Quanto alla rivalutazione dei beni effettuata ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 11, comma 3, della L. 21 novembre 2000, n. 342 attestiamo [attesto] che la stessa non eccede il valore effettivamente attribuibile ai beni medesimi come determinato ai sensi dell'art. 11, comma 2, della stessa L. 21 novembre 2000, n. 342]¹⁷.

I risultati della revisione legale del bilancio da noi [me] svolta sono contenuti nella sezione A) della presente relazione.

B3) Osservazioni e proposte in ordine alla approvazione del bilancio

Considerando le risultanze dell'attività da noi [me] svolta il collegio [sindaco unico] propone agli azionisti [ai soci] di approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019, così come redatto dagli amministratori.

¹³ Il paragrafo va utilizzato se pertinente.

¹⁴ Il paragrafo va utilizzato se pertinente (Cfr. Allegato 3).

¹⁵ Il paragrafo va utilizzato se pertinente.

¹⁶ Il paragrafo va utilizzato se pertinente.

¹⁷ Il paragrafo va utilizzato se pertinente.

Il collegio [sindaco unico] concorda con la proposta di destinazione del risultato d'esercizio fatta dagli amministratori in nota integrativa.

Data

Sede

Il collegio sindacale

Firme

Nome e Cognome (Presidente)

Nome e Cognome (Sindaco effettivo)

Nome e Cognome (Sindaco effettivo)

[*Nome e Cognome* (Sindaco Unico)]

Allegato 2 - Modello di relazione unitaria del sindaco unico incaricato della revisione legale (Primo incarico nelle nano-imprese)

Nel seguito, si ipotizza un modello di relazione unitaria per il sindaco unico (in quanto ipotesi prevalente nelle S.r.l.) incaricato anche della revisione legale a seguito di nomina formalizzata a ridosso della scadenza del 16 dicembre 2019, originariamente prevista dall'art. 379 del D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14, Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (primo incarico di revisione nelle nano-imprese).

In particolare, si ipotizza che il sindaco-revisore, data l'assenza di un precedente bilancio revisionato, non sia stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito all'asserzione dell'esistenza delle rimanenze iniziali di magazzino. In tale circostanza, si ipotizza che il sindaco- revisore abbia concluso che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi ma non pervasivi e che pertanto egli emetta un giudizio con rilievi.

Inoltre, in tale contesto di prima applicazione dell'obbligo di revisione, si ipotizza l'inserimento di un paragrafo relativo ad "Altri aspetti" come previsto dal principio di revisione ISA Italia n. 706, *Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente*. Tale paragrafo è altresì utilizzato dal sindaco unico - revisore per comunicare di non aver tenuto conto degli eventi successivi al 31 dicembre 2019 nell'applicazione del principio di revisione internazionale ISA Italia n. 570, come previsto dal Documento interpretativo OIC 6.

L'attività di vigilanza svolta in adempimento dei propri doveri dovrà essere documentata dal sindaco – revisore in considerazione, ovviamente, delle informazioni ottenute dall'organo amministrativo o dalle funzioni aziendali, dei controlli effettuati e delle conclusioni raggiunte, anche a seguito di atti di ispezione e controllo, a partire dalla data di accettazione dell'incarico fino alla data di emissione della relazione. È di tutta evidenza, infatti, che una nomina ravvicinata alla data del 16 dicembre 2019 abbia di fatto complicato una adeguata pianificazione dell'attività del sindaco in relazione al restante periodo dell'esercizio in scadenza (il 2019, per l'appunto). Si rammenta, a tal proposito, che nella relazione annuale redatta ai sensi dell'art. 2429 c.c., l'organo di controllo riferisce gli esiti dell'attività di vigilanza svolta evidenziandone gli elementi maggiormente significativi nonché i fatti accaduti durante l'intero esercizio sociale (ex art. 2429, comma 2, c.c.).

Per tal motivo, sarebbe buona prassi indicare che l'attività di vigilanza è stata effettuata, tenendo in considerazione la dimensione e la natura dell'attività esercitata dalla società, sulla base di dati, informazioni che il sindaco ha ottenuto dall'organo di amministrazione (o dalla direzione) e che è stato in grado di valutare con la dovuta diligenza professionale nonché di riscontri sulle operazioni maggiormente significative dell'esercizio, così da delimitare le responsabilità dell'organo rispetto alle limitazioni derivanti dal minor lasso temporale a disposizione, anche in considerazione della circostanza che il sindaco non ha potuto né avrebbe potuto esercitare attività di vigilanza contestuale sulla gestione fino alla data di accettazione dell'incarico.

Il sindaco, in ogni caso, è tenuto a vigilare e dunque a riferire se l'organo di amministrazione abbia predisposto assetti organizzativi, amministrativi e contabili che, seppur semplificati in considerazione della dimensione e della natura dell'impresa esercitata, possano rivelarsi adeguati come impone l'art. 2086, comma 2, c.c.

Il giudizio inerente all'adeguatezza degli assetti e al loro concreto funzionamento sarà tanto più completo quanto più il sindaco avrà avuto modo di valutare l'efficienza delle procedure adottate dalla società che permettano idonei e tempestivi flussi di informazioni tra organo di amministrazione, funzioni aziendali, soggetti esterni a vario titolo incaricati e sindaco-revisore.

Valgono le considerazioni espresse nel paragrafo 2.3 in ordine alle aree di vigilanza che, per effetto dell'emergenza sanitaria COVID-19, potrebbero essere maggiormente critiche

RELAZIONE UNITARIA DEL SINDACO UNICO AI SOCI

Ai soci della società ABC S.r.l.

Premessa

Il sindaco unico incaricato della revisione legale, nell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019, nominato dall'Assemblea dei soci del gg/mm/2019, ha svolto sia le funzioni previste dagli artt. 2403 c.c. e seguenti sia quelle previste dall'art. 2477 c.c.

La presente relazione unitaria contiene nella sezione A) la "*Relazione del revisore indipendente ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n.39*" e nella sezione B) la "*Relazione ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.*".

[Qualora la società abbia nominato un organo di controllo collegiale, il modello di relazione unitaria di seguito proposto andrà adattato alla composizione pluripersonale dell'organo.]

A) Relazione del revisore indipendente ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n.39

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio con rilievi

Ho svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio, redatto in forma abbreviata ai sensi dell'art. 2435-bis c.c., della Società ABC S.r.l., costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 2019, dal conto economico per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

A mio giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nella sezione "Elementi alla base del giudizio con rilievi" della presente relazione, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società al 31 dicembre 2019 e del risultato economico per l'esercizio chiuso a tale data in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione, incluse le disposizioni previste dall'art. 7 del D.L. 8 aprile 2020, n. 23.

Elementi alla base del giudizio con rilievi

Sono stato nominato dalla società il [xx][yy][aa] e conseguentemente non ho assistito alla conta fisica delle rimanenze di magazzino all'inizio dell'esercizio. Le procedure alternative non hanno fornito elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardo le quantità delle rimanenze di magazzino al 31 dicembre 2018. Poiché le rimanenze iniziali di magazzino contribuiscono alla determinazione del risultato economico, non sono stato in grado di stabilire se fossero necessarie rettifiche al risultato dell'esercizio esposto nel conto economico.

Ho svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali ISA Italia. Le mie responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio d'esercizio della presente relazione. Sono indipendente rispetto alla Società in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio.

Ritengo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio giudizio con rilievi.

Richiamo di informativa – Applicazione dell'art. 7 del DL 8 aprile 2020, n. 23 e incertezze significative relative alla continuità aziendale

Richiamiamo [Richiamo] l'attenzione sul paragrafo "Continuità aziendale" della Nota integrativa, in cui gli Amministratori [l'amministratore unico] riportano [riporta] che, nonostante gli effetti prodotti dalla emergenza sanitaria COVID-19 sull'attività dell'azienda, hanno [ha] redatto il bilancio d'esercizio utilizzando il presupposto della continuità aziendale esercitando, a tal fine, la facoltà di deroga ex art. 7 del D.L. 8 aprile 2020, n. 23 (Decreto Liquidità).

Gli Amministratori [L'amministratore unico] riportano [riporta] di aver valutato sussistente il presupposto della continuità aziendale, ai fini dell'esercizio della citata deroga, sulla base delle informazioni disponibili alla data del 31 dicembre 2019, in applicazione del paragrafo 22 del principio contabile OIC 11. Nella valutazione dell'appropriato utilizzo del presupposto della continuità aziendale, gli amministratori [l'amministratore unico] dichiarano [dichiara] di non aver considerato gli eventi successivi alla chiusura dell'esercizio 2019 (31 dicembre 2019), come previsto dal Documento Interpretativo D.L. 8 aprile 2020, n. 23 "Disposizioni temporanee sui principi di redazione del bilancio" dell'OIC.

Nei paragrafi "Continuità aziendale" e "Eventi successivi" gli Amministratori [l'amministratore unico] hanno [ha] riportato informazioni aggiornate alla data di preparazione del bilancio circa valutazione fatta sulla sussistenza del presupposto della continuità aziendale, indicando i fattori di rischio, le assunzioni effettuate le incertezze significative identificate, nonché i piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze e gli effetti prodotti dall'emergenza sanitaria COVID-19 nei primi mesi dell'esercizio 2020.

Il nostro [mio] giudizio non è espresso con rilievi con riferimento a tale aspetto.

Altri aspetti

1. Come indicato nel precedente paragrafo “Richiami di informativa”, gli Amministratori [l'amministratore unico] nel valutare i presupposti di applicabilità della deroga ex art. 7 D.L. n. 23/2020, riferiscono [riferisce], nel bilancio d'esercizio, di aver ritenuto sussistente il presupposto della continuità aziendale al 31 dicembre 2019 senza tener conto degli eventi successivi a detta data, come previsto dal citato Documento interpretativo OIC 6. Alla luce di tale circostanza, non abbiamo [ho] tenuto conto di tali eventi successivi nell'applicazione del principio di revisione ISA Italia 570 “Continuità aziendale”.
2. Il bilancio della Società ABC S.r.l., per l'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019, è il primo sottoposto a revisione legale dei conti, avendo la società superato i limiti di cui all'art. 2477 c.c., con riferimento agli esercizi 31 dicembre 2018 e 31 dicembre 2017, come peraltro previsto nella versione originaria dell'art. 379 del D.Lgs. del 12 gennaio 2019, n. 14, anteriormente alle modifiche apportate dal D.L. 30 dicembre 2019, n. 162, convertito con modificazioni dalla L. 28 febbraio 2020, n. 8.

Responsabilità degli amministratori [dell'amministratore unico] e del sindaco unico per il bilancio d'esercizio

Gli amministratori sono responsabili [L'amministratore unico è responsabile] per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Gli amministratori sono responsabili [L'amministratore unico è responsabile] per la valutazione della capacità della società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, nella redazione del bilancio d'esercizio, per l'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale, nonché per una adeguata informativa in materia. Gli amministratori utilizzano [L'amministratore unico utilizza] il presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio d'esercizio a meno che abbiano [abbia] valutato che sussistono le condizioni per la liquidazione della società o per l'interruzione dell'attività o non abbiano [abbia] alternative realistiche a tali scelte.

Il sindaco unico ha la responsabilità della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria della società.

Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio d'esercizio.

I miei obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, e l'emissione di una relazione di revisione che includa il nostro giudizio. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza che, tuttavia, non fornisce la garanzia che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali ISA Italia individui sempre un errore significativo, qualora esistente. Gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e sono considerati significativi qualora ci si possa

ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio d'esercizio.

Nell'ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali ISA Italia, ho esercitato il giudizio professionale ed ho mantenuto lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile. Inoltre:

- ho identificato e valutato i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; ho definito e svolto procedure di revisione in risposta a tali rischi; ho acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- ho acquisito una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della società;
- ho valutato l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- sono giunto ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, sono tenuto a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio, ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del nostro giudizio. Le mie conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la società cessi di operare come un'entità in funzionamento;
- ho valutato la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio d'esercizio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio d'esercizio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione;
- ho comunicato ai responsabili delle attività di *governance*, identificati ad un livello appropriato come richiesto dagli ISA Italia, tra gli altri aspetti, la portata e la tempistica pianificate per la revisione contabile e i risultati significativi emersi, incluse le eventuali carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile.

B) Relazione sull'attività di vigilanza ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.

A partire dal gg/mm/2019 (data di nomina), nel corso dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019, la mia attività è stata ispirata alle disposizioni di legge e alle Norme di comportamento del collegio sindacale emanate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, valutando attentamente l'impegno e il tempo richiestomi per un corretto svolgimento dell'incarico.

B1) Attività di vigilanza ai sensi degli artt. 2403 e ss. c.c.

Nel corso dell'incarico e per quanto rientra nell'ambito delle mie attribuzioni, ho vigilato sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione.

Ho partecipato alle assemblee dei soci e alle riunioni del consiglio di amministrazione, in relazione alle quali, [Mi sono incontrato con l'amministratore unico e in relazione a tali incontri e] sulla base delle informazioni disponibili, non ho rilevato violazioni della legge e dello statuto, né operazioni manifestamente imprudenti, azzardate, in potenziale conflitto di interesse o tali da compromettere l'integrità del patrimonio sociale.

Ho acquisito da [amministratore unico] [amministratore delegato] [e/o dal direttore generale], durante le riunioni svolte, informazioni sul generale andamento della gestione e sulla sua prevedibile evoluzione (in particolare sui fattori di rischio e sulle incertezze significative relative alla continuità aziendale prodotti dall'emergenza sanitaria COVID-19 nei primi mesi dell'esercizio 2020), nonché sulle operazioni di maggiore rilievo, per le loro dimensioni o caratteristiche, effettuate dalla società e, in base alle informazioni acquisite, non ho osservazioni particolari da riferire.

Ho acquisito conoscenza e vigilato, nell'ambito delle mie attribuzioni e per quanto mi è stato reso possibile, sull'adeguatezza e sul concreto funzionamento dell'assetto organizzativo della società e in ordine alle misure adottate dall'organo amministrativo [amministratore unico] [amministratore delegato] per fronteggiare la situazione emergenziale da COVID-19, tramite la raccolta di informazioni dall'organo amministrativo (e dai responsabili delle funzioni, se individuate) e a tale riguardo non ho osservazioni particolari da riferire.

Ho acquisito conoscenza e vigilato, nell'ambito delle mie attribuzioni e per quanto mi è stato reso possibile, sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema amministrativo-contabile anche con riferimento agli impatti dell'emergenza da COVID-19 sui sistemi informatici e telematici, anche in funzione della rilevazione tempestiva di situazioni di crisi o di perdita della continuità, nonché sull'affidabilità di quest'ultimo a rappresentare correttamente i fatti di gestione, mediante l'ottenimento di informazioni dall'organo di amministrazione (e dai responsabili delle funzioni se individuate) e l'esame dei documenti aziendali, e a tale riguardo, non ho osservazioni particolari da riferire.

Non sono pervenute denunce dai soci ex art. 2408 c.c.

Non ho rilasciato pareri previsti dalla legge.

Nell'espletamento dell'attività di vigilanza, come sopra descritta, non sono emersi altri fatti significativi tali da richiederne la menzione nella presente relazione.

B2) Osservazioni in ordine al bilancio d'esercizio

Per quanto a mia conoscenza, gli amministratori [l'amministratore unico], nella redazione del bilancio, non hanno derogato alle norme di legge ai sensi dell'art. 2423, comma 5, c.c., bensì hanno esercitato la facoltà di deroga ex art. 7 del D.L. 8 aprile 2020, n. 23 (Decreto Liquidità).

[In considerazione dell'espressa previsione statutaria [oppure in considerazione della deroga contenuta nell'art. 106, comma primo, del D. L. 17 marzo 2020 n. 18], l'assemblea ordinaria per l'approvazione del bilancio è stata convocata entro il maggior termine di 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio]¹⁸.

[I Soci, con pec del gg/mm/2020, hanno rinunciato espressamente ai termini previsti dall'art. 2429 c.c. per il deposito della presente relazione unitaria, sollevandoci da qualsiasi contestazione]¹⁹.

[Ai sensi dell'art. 2426, n. 5 c.c. abbiamo espresso il nostro consenso all'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale di costi di impianto e di ampliamento per € [...], costi di sviluppo per € [...]]²⁰.

[Ai sensi dell'art. 2426, n. 6 c.c. abbiamo espresso il nostro consenso all'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale di un avviamento per € [...]]²¹.

[Quanto alla rivalutazione dei beni effettuata ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 11, comma 3, della L. 21 novembre 2000, n. 342 attestiamo che la stessa non eccede il valore effettivamente attribuibile ai beni medesimi come determinato ai sensi dell'art. 11, comma, 2, della stessa L. 21 novembre 2000, n. 342]²².

I risultati della revisione legale del bilancio da me svolta sono contenuti nella sezione A) della presente relazione.

B3) Osservazioni e proposte in ordine alla approvazione del bilancio

Considerando le risultanze dell'attività svolta, il sottoscritto sindaco unico propone ai soci di approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019, così come redatto dagli amministratori [dall'amministratore unico].

Il sindaco concorda con la proposta di destinazione del risultato d'esercizio fatta dagli amministratori [dall'amministratore unico] in nota integrativa.

Data

Sede

Firma (Nome e Cognome (sindaco unico))

¹⁸ Il paragrafo va utilizzato se pertinente.

¹⁹ Il paragrafo va utilizzato se pertinente (Cfr. Allegato 3).

²⁰ Il paragrafo va utilizzato se pertinente.

²¹ Il paragrafo va utilizzato se pertinente.

²² Il paragrafo va utilizzato se pertinente.

Allegato 3 - Schema di lettera di rinuncia ai termini di cui all'art. 2429, comma 3, c.c.²³

Il presente allegato è stato inserito in quanto, con riferimento al bilancio 2019, l'emergenza sanitaria scaturita dalla diffusione del COVID-19 e le misure previste nei DPCM dell'8 e 9 marzo 2020 e del D. L. 17 marzo 2020 n. 18, in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica, sono destinate ad avere un probabile impatto nella gestione delle procedure di formazione del bilancio e dell'*iter* di approvazione in assemblea nonché, di riflesso, sulle attività di vigilanza e controllo da parte dei sindaci-revisori. Le difficoltà per le società derivanti dalle restrizioni imposte sono, infatti, di tutta evidenza e spaziano dalle difficoltà di raggiungimento da parte del personale degli uffici aziendali alla capacità di fornire documentazione ed elaborazioni ufficiali e ufficiose all'organo di controllo e al revisore. È altrettanto evidente che potrebbero verificarsi notevoli rallentamenti nelle procedure di vigilanza e di revisione per ragioni oggettive indipendenti dalla volontà dei sindaci-revisori. Il lavoro dei sindaci e dei revisori in modalità "*smart working*" potrebbe non garantire tempi e procedure idonei a rilasciare, in tempo utile per il deposito nei termini previsti dall'art. 2429 c.c., la relazione al bilancio 2019²⁴.

Risulta, quindi, opportuno che i sindaci-revisori comunichino tali criticità alle società assoggettate alla loro vigilanza e revisione invitandole a valutare la tempistica di approvazione del bilancio alla luce della situazione (tenendo anche conto del D. L. 17 marzo 2020, n. 18), avvisandole che si riservano la facoltà di valutarne l'impatto sui tempi di emissione della relazione unitaria, nonché sui suoi contenuti. In questi casi potrebbe rendersi necessario richiedere ai soci la rinuncia ai termini previsti dall'art. 2429, comma 3, c.c., per il deposito della relazione di revisione. Il rischio è che, in assenza di detta rinuncia, i sindaci-revisori potrebbero essere costretti, per completare le procedure di revisione e le attività di vigilanza e per cause indipendenti dalla loro volontà, ad emettere la relazione di revisione oltre i termini fissati dall'art. 2429, comma 3, c.c.

Comunicare alle società tale potenziale evenienza può contribuire ad una migliore gestione delle incombenti emergenze e consentire agli amministratori di dare adeguata informativa ai soci.

La comunicazione dei sindaci-revisori potrebbe anche essere oggetto di richiamo nel verbale assembleare di approvazione del bilancio.

Nel presente allegato viene proposto uno schema di lettera di rinuncia ai termini di cui al comma 3 dell'art. 2429 c.c. da parte dei soci.

²³ Nel contesto dell'emergenza sanitaria e a fronte delle misure previste in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, potrebbero verificarsi difficoltà nella formazione del bilancio e dell'*iter* di approvazione in assemblea con effetti rilevanti anche sulle attività del sindaco-revisore. Tale situazione potrebbe verificarsi con maggior frequenza proprio nelle società che per la prima volta sono assoggettate a vigilanza e a revisione a causa di processi organizzativi non ancora ottimizzati per consentire tempi di risposta celeri rispetto alle richieste dei sindaci-revisori. Laddove al sindaco-revisore dovesse essere richiesto di depositare la propria relazione senza la garanzia della concessione ai soci dei termini concessi dall'art. 2429 c.c. si rende necessario acquisire la rinuncia scritta ai termini previsti dal comma 3 del citato art. 2429 c.c., per il deposito della propria relazione.

²⁴ Si veda a tale proposito il documento CNDCEC/FNC del 14 maggio 2020.

Al Sindaco-revisore unico [...]

Oggetto: Rinuncia ai termini di cui all'art. 2429 c.c.

Il sottoscritto [Nome e Cognome del socio/del legale rappresentante della società] [in qualità di legale rappresentante della Società con sede legale in iscritta al Registro delle imprese al numero e con codice fiscale ...]

rinuncia

- espressamente ai termini previsti dall'art. 2429 c.c., per il deposito della relazione unitaria del sindaco unico;
- a sollevare qualsiasi contestazione nei confronti del sindaco unico, che viene conseguentemente dalla scrivente società manlevato da qualsiasi responsabilità e conseguenza derivante dalla mancata osservazione dei termini menzionati.