



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 2020

Edizione aprile 2021

**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
Modalità di sottoscrizione della relazione unitaria	9
2. CONTENUTO DELLA RELAZIONE UNITARIA	10
Sospensione degli ammortamenti.	10
Rivalutazione dei beni e delle partecipazioni e valutazione dei titoli.	11
Perdite rilevanti.....	12
2.1 SEZIONE DELLA RELAZIONE UNITARIA CONTENENTE IL GIUDIZIO DI REVISIONE.....	14
2.2 POTENZIALI IMPATTI DELL'EMERGENZA IN CORSO SULLA RELAZIONE DI REVISIONE	17
Utilizzo del presupposto della continuità aziendale.....	17
2.3 SEZIONE DELLA RELAZIONE SULL'ATTIVITÀ DI VIGILANZA AI SENSI DELL'ART. 2429, COMMA 2, C.C.....	20
Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio.....	21
Il dissenso di un sindaco sul contenuto della relazione unitaria.....	25
Allegato 1 - Modello di relazione unitaria del collegio sindacale [sindaco unico] incaricato della revisione legale - Giudizio senza modifica in assenza di utilizzo di deroghe.....	27
Allegato 2 - Modello di relazione unitaria del collegio sindacale [sindaco unico] incaricato della revisione legale - Giudizio senza modifica in presenza di utilizzo di deroghe.....	34
Allegato 3 - Schema di lettera di rinuncia ai termini di cui all'art. 2429, comma 3, c.c. ...	42

PREFAZIONE

Come ogni anno il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili in collaborazione con la Fondazione Nazionale dei Commercialisti pubblica il documento “La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti” che riveste ormai un ruolo chiave fra quelli predisposti dall’Area di delega “Revisione Legale”.

Tale strumento operativo, costantemente aggiornato e di immediata fruizione, rappresenta uno dei documenti maggiormente apprezzati dai colleghi chiamati ad esprimere a breve 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 contenuto del modello di relazione unitaria proposto in questa edizione del tutto particolare a causa dell'emergenza sanitaria in corso tiene conto dei riflessi per il sindaco-revisore delle tante novità e obblighi connessi alla prossima pubblicazione dei bilanci 2020.

Sul fronte della revisione legale, le novità sono legate principalmente all’entrata in vigore di 22 nuovi principi di revisione internazionali (ISA Italia) avvenuta a seguito della pubblicazione della determina del MEF-RGS del 3 agosto 2020.

Sotto il profilo tecnico-contabile le numerose novità per la redazione dei bilanci relativi all’esercizio 2020 sono legate essenzialmente all’implementazione delle misure di sostegno alle imprese nell’attuale fase di emergenza pandemica da Covid-19. Ci si riferisce in particolare:

1. alla deroga in merito all’applicazione del principio di continuità aziendale ai sensi dell’art. 38-*quater* del D.L. 19 maggio 2020 n. 34, così come convertito con la L. n. 77 del 17 luglio 2020;
2. alla sospensione degli ammortamenti ai sensi dell’art. 60 del D.L. 14 agosto 2020 n. 104, convertito con modificazioni dalla L. 13 ottobre 2020 n. 126 (c.d. Decreto Agosto);
3. alla disciplina delle perdite ai sensi dell’art. 6 del D.L. n. 23/2020 (c.d. Decreto Liquidità) così come novellato dalla legge di bilancio per il 2021.

Confidiamo anche quest’anno di aver contribuito con questo strumento operativo a supportare i professionisti italiani nello svolgimento degli incarichi di vigilanza e di revisione legale all’insegna della qualità e dell’efficienza.

Raffaele Marcello

*Consigliere Nazionale con delega
alla Revisione legale*

Antonio Borrelli

*Consigliere Nazionale con delega
alla Revisione legale*

INTRODUZIONE

La gravità del periodo storico che attraversiamo non ci ha esentato, anzi ci ha imposto di continuare a produrre il nostro documento “La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti”, ormai giunto alla sesta edizione.

In attesa di assistere ad alcune novità essenziali che dovrebbero intervenire nel mondo della revisione legale - in particolare l'entrata in vigore dell'obbligo di nomina del revisore legale nelle nano-imprese - in questo documento, oltre a ribadire l'approccio alla redazione della relazione del collegio sindacale con funzione di revisione legale, si considerano anche le principali novità che il legislatore e l'Organismo Italiano di Contabilità hanno previsto per la redazione dei bilanci con data di chiusura al 31 dicembre 2020, per tenere conto degli effetti distorsivi indotti dalla pandemia da Covid-19.

Si forniscono, inoltre, nella sezione allegati due modelli di relazione unitaria utili per il collegio sindacale o per il sindaco unico incaricato della revisione legale rispettivamente in assenza o in presenza di esercizio di deroghe. L'allegato 3, invece, contiene uno schema di rinuncia ai termini ex art. 2429, comma 3, c.c., inserito in quanto, con riferimento al bilancio 2020, il perdurare dell'emergenza sanitaria scaturente dalla diffusione del Covid-19 e le misure previste nei provvedimenti governativi 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.

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 di S.r.l., incaricato della revisione legale¹ proposto in questa edizione conserva la struttura delle precedenti e privilegia, pertanto, la redazione di una relazione di tipo unitario, in luogo di due relazioni separate.

In questo modo, il collegio sindacale, o il sindaco unico, può esprimere al meglio, 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 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:

¹ Nel prosieguo del presente documento verrà utilizzata anche l'espressione "sindaco-revisore" con riferimento sia al collegio sindacale sia al sindaco unico di S.r.l. incaricati della revisione legale.

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

Destinatari

I destinatari sono i soggetti indicati dalla legge, 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 coincide con il momento in cui il collegio sindacale, o il sindaco unico, approva il documento.

La data, 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 dei soci per l’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 pandemia da 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 2020, 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 è deliberata a maggioranza assoluta dei componenti del collegio sindacale; tale prassi, peraltro in linea con le regole di funzionamento del collegio stesso, appare 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, è 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 internazionale di revisione (ISA Italia) 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 all’approvazione del bilancio;
- il titolo della sezione “*Giudizio*” e della sezione “*Elementi alla base del giudizio*” sarà 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 all’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.²

I sindaci procederanno a sottoscrivere il verbale con le modalità indicate nel paragrafo seguente previste per la sottoscrizione della relazione unitaria.

² Con riferimento alle riunioni degli organi di amministrazione e di controllo si segnalano le disposizioni contenute nel DPCM del 14 gennaio 2021, confermate nel DPCM del 2 marzo 2021, che consentono in via generale di effettuare le riunioni con modalità di collegamento a distanza. Si sottolinea, inoltre, come la originaria previsione dell’art. 106 del D.L. 17.3.2020 n. 185, che ha introdotto la possibilità di ricorrere per tutta la durata del periodo emergenziale alla teleconferenza per le assemblee dei soci anche in assenza di una specifica previsione statutaria, è stata prorogata per tramite del nuovo art. 3, comma 6, del D.L. 183/2020 (decreto Milleproroghe) in sede di conversione del provvedimento fino al 31 luglio 2021.

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; la relazione è inviata 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 ora illustrate, un file pdf della relazione da lui stesso sottoscritta manualmente.

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 per il sindaco-revisore, delle tante novità e dei nuovi obblighi connessi alla redazione dei bilanci relativi all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020³.

Molteplici sono, infatti, le novità normative conseguenti in massima parte all'implementazione di misure di sostegno alle imprese per far fronte alle conseguenze causate dall'emergenza pandemica da Covid-19. Oltre a quanto previsto con riferimento alla deroga in merito all'utilizzo del presupposto di continuità aziendale⁴ (si veda par. 2.2), il legislatore si è concentrato nel fornire un supporto "temporaneo" alle imprese colpite a livello operativo dalla pandemia.

Sospensione degli ammortamenti

L'art. 60 della L. n. 126/2020 ha introdotto una deroga a valere sul bilancio d'esercizio 2020, potenzialmente estendibile agli esercizi successivi in relazione all'andamento dell'emergenza sanitaria, in materia di imputazione delle quote di ammortamento di competenza dell'esercizio.

Rinviando alla lettura della norma e della Bozza di Documento Interpretativo n. 9 dell'OIC, "Disposizioni transitorie in materia di principi di redazione del bilancio - sospensione ammortamenti" per un'analisi interpretativa completa degli effetti in bilancio, la disposizione concede la possibilità (è una facoltà, non un obbligo) alle società che non applicano i principi contabili internazionali di "sospendere" l'imputazione della quota di ammortamento di competenza dell'esercizio "fino al 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato".

Prescindendo dalle problematiche applicative connesse all'adozione della previsione⁵, si deve rilevare che il testo di legge richiede che la nota integrativa debba fornire informazioni, oltre che sull'adozione della deroga, anche sull'iscrizione e l'importo dell'apposita riserva indisponibile che deve essere creata per tramite dell'utilizzo degli

³ 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, comma 1, e successive modifiche e integrazioni, 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 per l'approvazione del bilancio al 31 dicembre 2020 entro centottanta giorni dalla chiusura dell'esercizio".

⁴ L'art. 38-quater del D.L. 19 maggio 2020 n. 34, così come convertito con la L. n. 77 del 17 luglio 2020, dispone che: "Nella predisposizione del bilancio di esercizio in corso al 31 dicembre 2020, la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività di cui all'articolo 2423-bis, primo comma, numero 1), del codice civile può comunque essere effettuata sulla base delle risultanze dell'ultimo bilancio di esercizio chiuso entro il 23 febbraio 2020. Le informazioni relative al presupposto della continuità aziendale sono fornite nelle politiche contabili di cui all'articolo 2427, primo comma, numero 1), del codice civile anche mediante il richiamo delle risultanze del bilancio precedente. Restano ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella nota integrativa e alla relazione sulla gestione, comprese quelle relative ai rischi e alle incertezze derivanti dagli eventi successivi, nonché alla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito".

⁵ Si veda anche CNDCEC/FNC, La sospensione degli ammortamenti ai sensi del decreto "Agosto" e la disciplina delle perdite ai sensi del decreto "Liquidità", 17 marzo 2021.

utili o delle riserve disponibili, e all'influenza della sospensione degli ammortamenti sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico dell'esercizio.

In caso di utilizzo di tale deroga, nello svolgimento della sua attività di vigilanza, il sindaco-revisore è quindi tenuto a valutare se la nota integrativa contenga tutte le informazioni pertinenti ad illustrare le motivazioni di tale scelta, verificando inoltre che gli Amministratori abbiano tenuto in debita considerazione, in sede di destinazione dell'utile/copertura delle perdite, la formazione della riserva indisponibile di cui all'art. 60, comma 7-ter della L. n. 126/2020. In presenza di un'informativa corretta e completa da parte degli amministratori nella nota integrativa, il sindaco-revisore, qualora ritenga necessario richiamare l'attenzione degli utilizzatori sul ricorso alla deroga da parte della Società, poiché secondo il suo giudizio professionale ciò riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso, potrà inserire nella relazione un richiamo di informativa in conformità al principio di revisione ISA Italia 706⁶.

Rivalutazione dei beni e delle partecipazioni e valutazione dei titoli

Nella disciplina dei bilanci 2020 sono state rinnovate due norme già menzionate nella precedente edizione: la facoltà di effettuare la rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni, 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, l'art. 110, commi 1-7 della L. 13 ottobre 2020, n.126 di conversione con modificazioni del D.L. 14 agosto 2020 n.104, ha riproposto la possibilità per i soggetti dell'art. 73, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) che non adottano i principi contabili internazionali, di effettuare nel primo bilancio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 la rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni, anche solo ai fini civilistici⁷. In tali circostanze, il sindaco-revisore dovrà porre in essere le normali procedure di controllo finalizzate in primo luogo a verificare la corretta contabilizzazione della rivalutazione, con la movimentazione della riserva di patrimonio netto in contropartita all'incremento di valore degli *assets*, al netto dell'imposta sostitutiva (in caso di esercizio dell'opzione anche ai fini fiscali) o della fiscalità differita, nonché alla verifica che la nota integrativa contenga le informazioni esaustive e pertinenti ai fini di un'adeguata comprensione da parte dei terzi. Nel presupposto di una informativa adeguata da parte degli amministratori nella nota integrativa, il sindaco-revisore, qualora 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, potrà inserire nella relazione un richiamo di informativa in conformità al principio di revisione ISA Italia 706. Inoltre, per effetto del richiamo alla L. 21 novembre 2000, n. 342, art. 11, comma 3, al collegio sindacale (o al sindaco unico di S.r.l.) è richiesto di verificare i criteri seguiti nella rivalutazione ed attestare che la stessa non ecceda il limite di valore effettivamente attribuibile ai beni.

⁶ Principio di revisione internazionale ISA Italia n. 706, Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente.

⁷ Si rinvia alle disposizioni fornite nel Documento Interpretativo n. 7 OIC (versione definitiva rilasciata nel mese di marzo 2021) per un'analisi degli effetti sul bilancio.

Con Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 17 luglio 2020 sono state estese ai bilanci 2020 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 quindi valuti i titoli iscritti nell'attivo circolante al loro valore di iscrizione anziché al valore desumibile dall'andamento del mercato, il sindaco-revisore dovrà verificare la corretta contabilizzazione dei titoli e il rispetto degli obblighi informativi. Nel presupposto di una informativa adeguata da parte degli amministratori nella nota integrativa, il sindaco-revisore, qualora 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, potrà inserire nella relazione un richiamo di informativa in conformità al citato principio di revisione ISA Italia 706.

Perdite rilevanti

Alle anzidette novità, si aggiunge quella recata dall'art. 6 del D.L. n. 23/2020 novellato dalla legge di bilancio per il 2021⁸. Tale disposizione prevede, per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020, che il termine entro il quale la perdita deve risultare diminuita a meno di un terzo, così come stabilito dagli artt. 2446, secondo comma, e 2482-*bis*, quarto comma, c.c., è posticipato al quinto esercizio successivo; qualora entro tale termine la perdita non sia stata riassorbita entro i richiamati limiti, in occasione dell'approvazione del bilancio relativo al quinto esercizio l'assemblea dovrà necessariamente ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate.

Lo stesso art. 6 del D.L. n. 23/2020 stabilisce che nelle ipotesi previste dagli artt. 2447 o 2482-*ter* c.c., vale a dire quando la perdita accertata è di oltre un terzo del capitale e quest'ultimo si è ridotto al di sotto del minimo legale, l'assemblea convocata senza indugio dagli Amministratori, in alternativa all'immediata riduzione del capitale e al contemporaneo aumento del medesimo a una cifra non inferiore al minimo legale, ovvero alla trasformazione o allo scioglimento della società, può deliberare di rinviare tali decisioni in sede di approvazione del bilancio relativo al quinto esercizio successivo.

Infine, sempre l'art. 6 del D.L. n. 23/2020 sancisce l'inoperatività della causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli artt. 2484, primo comma, numero 4), e 2545-*duodecies* c.c. fino alla data dell'assemblea convocata nel 2026 per l'approvazione del bilancio d'esercizio 2025, relativo al quinto esercizio successivo a quello in cui le perdite sono emerse, che coincide con quello in corso al 31 dicembre 2020. In tutte le ipotesi sopra richiamate, restano fermi gli adempimenti previsti negli artt. 2446, primo comma, c.c. e 2482-*bis*, commi primo, secondo e terzo, c.c. In particolare, gli Amministratori devono accertare le perdite e sottoporre ai soci la relazione sulla situazione patrimoniale, con le osservazioni del collegio sindacale (o il sindaco unico di S.r.l.), e dare conto dei fatti di rilievo intervenuti successivamente alla redazione della loro relazione.

⁸ L'art. 1, comma 266, L. 30 dicembre 2020, n. 178, con decorrenza dal 1° gennaio 2021, ha sostituito l'art. 6 del D.L. 8 aprile 2020, n. 23, convertito con modificazioni dalla legge 5 giugno 2020, n. 40 (c.d. Decreto "Liquidità").

Qualora tali perdite siano rilevate in sede di approvazione di bilancio, la relazione degli Amministratori potrà essere inclusa nel progetto di bilancio e nella documentazione allegata, e specificatamente nella relazione sulla gestione; sull'organo di amministrazione permane l'obbligo di illustrare le ragioni che hanno determinato la perdita e gli opportuni provvedimenti proposti all'assemblea. Nella relazione si renderà opportuno individuare chiaramente la situazione in cui versa la società, la natura delle perdite maturate nel corso dell'esercizio e rilevate, rispetto alle quali potranno trovare applicazione le misure di sospensione declinate nell'art. 6 del Decreto "Liquidità", e prospettare la soluzione di avvalersi della possibilità di rinviare al quinto esercizio successivo l'adozione delle deliberazioni di riduzione del capitale in proporzione alle perdite accertate, fornendo indicazioni sulla tempistica stimata per il ripianamento delle perdite⁹ e, possibilmente, sugli interventi programmati.

Occorre porre nella dovuta evidenza che l'art. 6, comma 5, D.L. n. 23/2020 stabilisce espressamente che le perdite rilevanti per cui gli Amministratori chiedono di poter beneficiare della sospensione accordata dalla legislazione emergenziale devono essere distintamente indicate nella nota integrativa con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute nell'esercizio.

Nei casi in cui il bilancio sia redatto in forma abbreviata, mancando quindi la relazione sulla gestione, potrebbe essere auspicabile che, per fornire dettagliate informazioni su aspetti tanto rilevanti quali sono quelli relativi alla temporanea sospensione degli obblighi previsti negli artt. 2446, secondo comma, 2482-*bis*, quarto, quinto e sesto comma, 2447, 2545-*duodecies* e 2484, primo comma, n. 4, c.c., gli Amministratori accompagnino il progetto di bilancio con una relazione appositamente redatta, oppure includano tali informazioni all'interno della nota integrativa fornendone opportuna evidenziazione.

Nei bilanci redatti secondo le previsioni applicabili alle micro-imprese di cui all'art. 2435-*ter* c.c., gli Amministratori saranno parimenti tenuti a redigere la relazione ex art. 2446 c.c., o ex art. 2482-*bis* c.c., con i contenuti precedentemente evidenziati. Considerato il tenore letterale di tali disposizioni, l'obiettivo di adeguata informazione ai soci potrà essere raggiunto corredando il bilancio con la relazione sulle perdite, redatta secondo gli accorgimenti utili per supplire all'assenza della nota integrativa e della relazione sulla gestione.

Per quanto attiene nello specifico alle osservazioni del collegio sindacale o del sindaco unico, si ritiene che le stesse dovranno necessariamente prendere atto delle determinazioni a cui è pervenuto l'organo di amministrazione e valutare che i contenuti della relazione da questi predisposta siano soddisfacenti rispetto alla corretta individuazione delle perdite e dei provvedimenti da adottare nel tentativo di recupero della continuità aziendale, in aderenza ai contenuti della vigilanza esercitata sull'osservanza della legge e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione.

Qualora la situazione patrimoniale coincida con il progetto di bilancio, le osservazioni potranno essere allegate a corredo della relazione che i sindaci redigono ai sensi dell'art. 2429 c.c.

Sul tema, si evidenzia come le informazioni circa l'emersione di perdite rilevanti, così come le indicazioni fornite dagli Amministratori nella loro relazione circa i provvedimenti futuri e le azioni da intraprendere, possono formare

⁹ In tal senso, Consob, *Richiamo di attenzione n. 4/21 del 15 marzo 2021*.

oggetto di apposito richiamo di informativa, richiamando la facoltà della Società di volersi avvalere dei termini concessi dall'art. 6 D.L. n. 23/2020.

Un esempio di relazione di revisione unitaria in presenza di bilancio 2020 con perdite rilevanti ed indicazioni della Società di voler fruire delle disposizioni ex art. 6, D.L. 23/2020, è allegato al presente documento (Allegato 2).

2.1 SEZIONE DELLA RELAZIONE UNITARIA CONTENENTE IL GIUDIZIO DI REVISIONE

La revisione dei bilanci 2020 presenta numerosi profili di novità sotto l'aspetto delle norme tecniche che ne disciplinano lo svolgimento, anche a seguito dall'adozione di un nuovo set di principi di revisione internazionali ISA Italia 2020. Novità che, tuttavia, non hanno impattato, se non in misura contenuta, le regole specifiche per la predisposizione della relazione di revisione ed il modello standard di relazione.

Con Determina del 3 agosto 2020 (Prot. MEF-RGS n. 153936) sono stati aggiornati 22 principi di revisione ISA Italia, oltre al glossario e all'introduzione che, rappresentando il corollario dei principi, vengono sempre rinnovati in occasione di ogni nuova adozione dei principi.

Le nuove versioni 2020 dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) nn. 200, 210, 220, 230, 240, 250, 260, 265, 300, 315, 320, 330, 402, 450, 500, 540, 550, 580, 610, 700, 701, 705, hanno sostituito le precedenti versioni emanate con Determina del MEF pubblicate fino al 12 gennaio 2018 e sono entrate in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2020 o successivamente.

L'aggiornamento si è reso necessario al fine di riflettere nel testo dei principi le modifiche normative e regolamentari intercorse nell'ordinamento italiano a partire dalla prima adozione¹⁰, nonché per recepire le modifiche apportate ai principi di revisione internazionali ISA dallo IAASB nell'ambito dei seguenti progetti:

1. “*Accounting Estimates*” (2018). All'esito di tale progetto, pubblicato nell'ottobre 2018, lo IAASB ha elaborato il nuovo documento ISA 540, *Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures*. Sono inoltre stati oggetto di contenuta modifica (cosidetti “*conforming amendments*”) anche i seguenti altri principi di revisione internazionale: ISA nr. 200, 230, 240, 260, 500, 580, 700, 701;

2. “*Non-Compliance with Laws and Regulations*” (NO-CLAR) (2016). All'esito di tale progetto, pubblicato ad ottobre 2016, lo IAASB ha elaborato il nuovo documento ISA 250, *Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements*. Sono inoltre stati oggetto di *conforming amendments* anche il principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC) 1 ed i seguenti principi di revisione internazionale: ISA nr. 210, 220, 240, 260, 450, 500;

3. “*Addressing Disclosures in the Audit of Financial Statements*” (2015). All'esito di tale progetto, pubblicato a luglio 2015, lo IAASB ha modificato i seguenti principi di revisione internazionale: ISA nr. 200, 210, 240, 260, 300, 315, 320, 330, 450, 700. Sono inoltre stati oggetto di *conforming amendments* anche i seguenti altri principi di revisione internazionale: ISA nr. 540, 580, 705, 800, 805;

¹⁰ Il riferimento è alle modifiche introdotte dal D.Lgs. 135/2016 che ha modificato il D.Lgs 39/2010 al fine di recepire la nuova direttiva europea sulla revisione legale nonché, limitatamente agli Enti di Interesse Pubblico, al Regolamento (UE) n. 537/14.

4. “*Using the work of internal auditors*” (2012-2013). All’esito di tale progetto, attuato tra il 2012 ed il 2013, lo IAASB ha elaborato i nuovi documenti ISA 610, *Using the Work of Internal Auditors* e ISA 315, *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and Its Environment*. Sono inoltre stati oggetto di *conforming amendments* anche il principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC) 1 ed i seguenti principi di revisione internazionale: ISA nr. 200, 220, 230, 240, 260, 265, 300, 402, 500, 550, 600.

Tra tali progetti quello che più degli altri ha rilevanza ai fini del presente documento sulla relazione unitaria, e che assume particolare rilievo in questo contesto storico particolare, è il progetto dello IAASB sulla *disclosure* (l’informativa di bilancio) di seguito, seppur brevemente, delineato e commentato.

L’obiettivo che il progetto “*Disclosures*” si è posto di realizzare è chiarire ed enfatizzare il ruolo dell’informativa di bilancio (soprattutto quella di natura qualitativa) durante tutto il processo di revisione contabile del bilancio, intervenendo all’interno dei singoli principi di revisione ISA allo scopo di focalizzare l’attenzione del revisore sull’analisi dell’informativa di bilancio.

Ai fini dei principi di revisione, l’informativa include informazioni esplicative o descrittive, presentate in un prospetto di bilancio o nelle note (o in essi incorporate mediante rinvii), in quanto obbligatorie, espressamente consentite, o comunque permesse, dal quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile.¹¹

Il progetto nasceva dalla consapevolezza di un mutato e più complesso *framework* contabile di riferimento, in particolare per quanto riguarda le stime contabili o il *fair value*, che richiedono un dettaglio sempre maggiore di informativa nel bilancio, soprattutto di natura qualitativa (per esempio con riferimento alle principali assunzioni, ai modelli utilizzati, alle fonti informative, ecc.).

Oggi tale consapevolezza è quanto mai attuale stante l’accresciuta richiesta di fornire adeguata informativa in bilancio a fronte delle deroghe concesse in questo particolare momento storico nel tentativo di mitigare nella predisposizione del bilancio le conseguenze economiche e finanziaria derivanti dalla crisi pandemica da Covid-19. Il progetto “*Disclosures*” ha modificato e/o integrato la sezione delle Regole all’interno di vari ISA al fine di migliorare la coerenza del trattamento dell’informativa di bilancio, con particolare riferimento, come detto, all’informativa qualitativa. In aggiunta, il progetto ha integrato la sezione delle Linee guida e altro materiale esplicativo di alcuni ISA, fornendo ulteriore materiale esplicativo in grado di indirizzare l’attività dei revisori in merito alle verifiche sulla corretta applicazione delle regole legate al quadro informativo applicabile.

Con specifico riferimento alla relazione di revisione, si evidenzia che il progetto ha modificato il contenuto del principio ISA Italia 700 sia per quanto attiene alla sezione delle Regole, sia alla sezione delle Linee guida ed altro materiale esplicativo. In tema di Regole, il principio esplicita chiaramente che nella fase di formazione del proprio giudizio (cfr. par. 13), il revisore deve valutare se, alla luce delle disposizioni del quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile, il bilancio esponga in modo appropriato i principi contabili significativi scelti e applicati: tale regola assume maggior valore con riferimento all’attuale contesto normativo temporaneo, a seguito dell’emanazione della normativa emergenziale.

¹¹ Cfr. principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), par. 13, lett. f).

Inoltre, sempre con riferimento alle Regole per la formazione del giudizio, il nuovo ISA Italia 700 (cfr. par. 13) chiarisce che il revisore deve valutare se le informazioni presentate in bilancio siano rilevanti, attendibili, comparabili e comprensibili.

Conseguentemente, nella versione aggiornata del principio ISA Italia 700, all'interno dei paragrafi delle Linee guida ed altro materiale esplicativo (cfr. parr. A4-A5) sono fornite indicazioni sulle attività da svolgere con riferimento a:

- appropriatezza dell'informativa di bilancio sui principi contabili;
- rilevanza, attendibilità, comparabilità e comprensibilità delle informazioni presentate in bilancio.

Con riferimento al primo aspetto (appropriatezza dell'informativa in bilancio sui principi contabili), il revisore, nel formare il proprio giudizio sul bilancio, deve in particolare valutare se il bilancio esponga in modo appropriato tutte le informazioni richieste dal quadro normativo sull'informativa finanziaria applicabile in merito ai principi contabili significativi scelti e applicati dall'impresa per redigere il proprio bilancio. Nell'effettuare tale valutazione, il revisore deve considerare la rilevanza dei principi contabili per l'impresa e se siano stati presentati in modo chiaro e comprensibile.

Con riferimento al secondo aspetto (rilevanza, attendibilità, comparabilità e comprensibilità delle informazioni presentate in bilancio), il revisore, sempre nell'ambito delle attività preposte alla formazione del giudizio, deve valutare se le informazioni presentate in bilancio siano rilevanti, attendibili, comparabili e comprensibili. Nell'effettuare tale valutazione, il revisore deve considerare se le informazioni che avrebbero dovuto essere incluse siano state effettivamente inserite, e se tali informazioni siano classificate, aggregate o disaggregate e descritte in modo appropriato. Di contro, il revisore deve anche valutare se la presentazione complessiva del bilancio sia stata compromessa dall'inserimento di informazioni non rilevanti o tali da ostacolare una corretta comprensione degli aspetti esposti. Nel valutare la comprensibilità del bilancio, il revisore considera se le informazioni contenute nel bilancio siano presentate in maniera chiara e concisa; se l'informativa significativa sia collocata in modo da avere una visibilità appropriata, e infine se i rinvii relativi all'informativa siano effettuati in modo appropriato così che gli utilizzatori del bilancio possano identificare facilmente le informazioni.

All'interno delle Linee guida del nuovo principio ISA Italia 700 (cfr. par. A6), si forniscono, inoltre, alcune ulteriori indicazioni in merito alla verifica dell'informativa relativamente all'effetto sul bilancio delle operazioni e degli eventi significativi, che possono risultare utili a seguito dell'evento pandemico. Infatti, in tale circostanza, il revisore considera, tra gli altri elementi, se l'informativa sia adeguata ad aiutare i potenziali utilizzatori a comprendere:

- la natura e l'entità delle attività e passività potenziali dell'impresa derivanti da operazioni o eventi che non soddisfano i criteri per la loro rilevazione (o i criteri per la loro eliminazione contabile) stabiliti dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- la natura e l'entità dei rischi di errori significativi derivanti da operazioni ed eventi;
- i metodi utilizzati e le assunzioni e valutazioni effettuate, e le relative modifiche, che influiscono sugli importi presentati o di cui è stata comunque data informativa, incluse le analisi di sensitività rilevanti.

In conclusione, salvo il rafforzamento delle regole e delle corrispondenti linee guida relative alla formazione del giudizio, con particolare riferimento ai due aspetti descritti (appropriatezza dell'informativa presentata in bilancio sui principi contabili; rilevanza, attendibilità, comparabilità e comprensibilità delle informazioni presentate in

bilancio), gli aggiornamenti 2020 dei principi di revisione internazionali ISA Italia non hanno avuto ulteriori effetti sulle regole per la predisposizione della relazione di revisione sui bilanci 2020. Restano, pertanto, sostanzialmente invariate le regole relative alle tipologie di giudizio e al modello *standard* di relazione di revisione.

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 per esempio dei provvedimenti restrittivi imposti per contenere la diffusione del virus, nonché alla modalità di lavoro in remoto per il revisore, per i dipendenti e i collaboratori della società revisionata. Il documento contiene, infine, la disamina di alcuni aspetti critici connessi all'attività di vigilanza e alla revisione dei bilanci relativi agli esercizi 2020. Si rinvia quindi a tale documento per le implicazioni che il periodo emergenziale può aver prodotto sulle attività di revisione inerenti i bilanci 2020.

Utilizzo del presupposto della 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 rilevante sulla relazione di revisione e sulla eventuale necessità del revisore di modificare la propria *opinion* secondo le regole dettate dai principi di revisione internazionali (ISA Italia).

In occasione della predisposizione dei bilanci 2019, il legislatore era inizialmente intervenuto attraverso l'art. 7, comma 2 del D.L. 8 aprile 2020, n. 23, così come convertito con la Legge del 5 giugno 2020 n. 40, prevedendo una deroga ai criteri di valutazione delle voci e all'utilizzo del presupposto della continuità aziendale per quelle società che, antecedentemente al 23 febbraio 2020, avrebbero concluso di poter utilizzare il principio della continuità aziendale per la redazione del bilancio. In sede di conversione del Decreto rilancio (D.L. 19 maggio 2020 n. 34, convertito con modifiche dalla legge 17 luglio 2020, n. 77¹²), tale previsione è stata modificata tramite l'art. 38-*quater*, comma 1, che per i bilanci 2019 ha introdotto una regola temporanea di valutazione della continuità aziendale al posto della deroga.

Il secondo comma dell'art. 38-*quater*, che fa invece riferimento alla predisposizione dei bilanci 2020, ha riformulato la deroga ai criteri di valutazione delle voci e al presupposto della continuità aziendale nel caso in cui:

¹² Si tratta del D.L. 19 maggio 2020 n. 34, “Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19”, pubblicato nella Gazz. Uff. 19 maggio 2020, n. 128, e convertito con la L. n. 77 del 17 luglio 2020, pubblicata nella Gazz. Uff. 18 luglio 2020 n. 25.

- sussisteva nei bilanci chiusi al 31 dicembre 2019 la continuità aziendale ai sensi dei paragrafi 21 e 22 dell'OIC 11; oppure
- sussisteva la continuità aziendale nei bilanci chiusi al 31 dicembre 2019, in quanto la società si era avvalsa della deroga di cui all'art. 7, comma 2 della L. del 5 giugno 2020 n. 40 (bilanci approvati prima del 17 luglio 2020) oppure rientrava nella fattispecie prevista dall'art. 38-*quater*, comma 1.

La deroga di cui all'art. 38-*quater* si applica quindi ai casi in cui la società non presentava, al 31 dicembre 2019, significative incertezze con riferimento all'utilizzo del presupposto della continuità aziendale oppure, pur presentando significative incertezze, poteva comunque concludere per l'adozione del presupposto della continuità aziendale (OIC 11, par. 21 e 22). La deroga *ex art. 38-*quater** non si applica di conseguenza 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 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;

-
- | | |
|--|--|
| | <p>d) la revisione delle relazioni di copertura ai sensi dell'OIC 32 "Strumenti finanziari derivati" alla luce del mutato orizzonte temporale di riferimento;</p> <p>e) la valutazione della recuperabilità delle imposte anticipate ai sensi dell'OIC 25 "Imposte sul reddito", alla luce delle mutate prospettive aziendali.</p> |
|--|--|

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. 38-*quater* richiede che il criterio di valutazione utilizzato sia specificamente illustrato nella nota integrativa nell'ambito delle informazioni della scelta delle politiche contabili, ai sensi dell'art. 2427, comma 1, numero 1, c.c., anche per tramite del richiamo delle risultanze del bilancio precedente. Come illustrato anche nel Documento interpretativo OIC n. 8, la norma prevede che restano ferme "tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella nota integrativa e alla relazione sulla gestione, comprese quelle relative ai rischi e alle incertezze derivanti dagli eventi successivi, nonché alla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito".

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. 38-*quater** del D.L. 19 maggio 2020 n. 34, così come convertito con la L. n. 77 del 17 luglio 2020, senza che ciò configuri, come detto, una modifica del proprio giudizio.

Un esempio di relazione di revisione unitaria in presenza di esercizio della deroga *ex art. 38-*quater** è allegato al presente documento (Allegato 2).

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

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. Nel corso del tempo, tuttavia, 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 di società non quotate*" pubblicato il 18 dicembre 2020 e applicabile a partire dal 1° gennaio 2021 (nel seguito NCCS).¹³

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, rese 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 già anticipato, qualora la società abbia rivalutato beni materiali e immateriali nonché partecipazioni immobilizzate in società controllate e in società collegate ai sensi dell'art. 2359 c.c., comprese quelle a controllo congiunto, secondo le disposizioni contenute nella L. 21 novembre 2000, n. 342 (artt. 10 e 11), richiamate dall'art. 110, commi 1-7 della L. 13 ottobre 2020, n.126 di conversione con modificazioni del D.L. 14 agosto 2020 n.104, il collegio sindacale (o il sindaco unico di S.r.l.) 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 (o il sindaco unico di S.r.l.) 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 partecipazioni¹⁴.

¹³ Il documento, con l'aggiornamento del 12 gennaio 2021, è disponibile sul sito www.commercialisti.it

¹⁴ 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 di S.r.l.) incaricato della revisione legale esercita l'attività di vigilanza ex art. 2403 c.c.

Come evidenziato nel già citato documento del CNDCEC/FNC del 14 maggio 2020 "Le procedure di revisione ai tempi del Covid-19: la resilienza del sindaco-revisore", l'evento pandemico potrebbe aver prodotto 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. Si rinvia quindi a tale documento per un approfondimento circa le criticità incontrate dai sindaci-revisori in ottemperanza allo svolgimento della propria attività di vigilanza.

Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio

Con riferimento ai doveri dell'organo di controllo inerenti alla predisposizione della propria relazione al bilancio di esercizio, numerose sono state le modifiche apportate dalla nuova versione delle sopra citate Norme di comportamento del collegio sindacale delle Società non quotate, predisposte dal CNDCEC, che hanno garantito un più efficace coordinamento tra il giudizio del revisore e quello dell'organo di controllo.

Nel caso in cui la relazione di revisione contenga un giudizio sul bilancio senza modifica, il collegio sindacale, o il sindaco unico, proporrà ai soci l'approvazione del bilancio.

Occorre trattare però il caso in cui il medesimo collegio sindacale, o il sindaco unico, nella relazione di revisione contenuta nella relazione unitaria¹⁵, abbia espresso su quel bilancio un giudizio con modifica. In questo contesto, sono possibili diverse soluzioni, da adattare sempre alle specifiche circostanze, così come chiaramente evidenziato anche dalle nuove Norme di comportamento.

- a) *Giudizio con rilievi per deviazione dalle norme e dai principi contabili di riferimento.* In tale circostanza, avendo giudicato gli errori riscontrati come significativi ma non pervasivi, in relazione alle specifiche circostanze applicabili, il collegio sindacale (o il sindaco unico) potrebbe invitare i soci ad approvare il bilancio previa presa d'atto dei possibili effetti dei rilievi contenuti nella relazione di revisione (Parte A della relazione unitaria) ed eventuale richiesta di correzione agli amministratori degli errori evidenziati; richiesta, tra l'altro, già formulata dal sindaco-revisore agli stessi in conformità al principio di revisione ISA Italia 450¹⁶. La richiesta di correzione di errori significativi da parte dei soci agli amministratori è auspicabile, in quanto, in caso di errori rilevanti non corretti, il collegio sindacale (o il sindaco unico) con

¹⁵ 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.

¹⁶ Cfr. paragrafi 12 e 13.

funzioni di revisione legale dovrà tenerne conto anche nell'esercizio successivo, con effetto potenzialmente aggregativo con altri errori, procedendo, nuovamente a richiederne la correzione. In questi casi, il parere del collegio sindacale, o del sindaco unico, potrà essere del seguente tenore.

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

Considerando le risultanze dell'attività da noi [me] svolta, invitiamo [invito] i soci a considerare gli (i possibili) effetti di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi" nella sezione A della presente relazione, in particolare valutando di richiedere agli Amministratori la correzione degli errori oggetto dei rilievi, prima di approvare il bilancio d'esercizio chiuso il 31 dicembre 2020, così come redatto dagli Amministratori.

b) Giudizio con rilievi per limitazioni nelle procedure di revisione. Qualora le limitazioni nelle procedure di revisione, giudicate con effetti potenzialmente significativi ma non pervasivi, non siano imputabili agli Amministratori, il collegio sindacale (o il sindaco unico), in relazione alle specifiche circostanze applicabili, può invitare i soci ad approvare il bilancio evidenziando le limitazioni incontrate nelle attività di revisione e la loro attualità alla data di approvazione del bilancio.

Nel caso in cui, invece, tali limitazioni siano derivanti da scelte o comportamenti degli Amministratori, il collegio sindacale (o il sindaco unico), in relazione alle specifiche circostanze applicabili, può invitare i soci ad approvare il bilancio previa richiesta agli Amministratori di rimozione delle restrizioni che hanno limitato le procedure di revisione. La limitazione imposta, in modo immotivato, dagli Amministratori a procedure di revisione ritenute necessarie dal collegio sindacale (o dal sindaco unico), deve essere valutata dallo stesso con molta attenzione anche sotto il profilo della diligenza alla quale gli Amministratori sono necessariamente tenuti.

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

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

[nel caso di limitazioni di tipo "oggettivo"]

Considerando le risultanze dell'attività da noi [me] svolta, invitiamo [invito] i soci a considerare gli (i possibili) effetti di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi" nella sezione A della presente relazione, con riferimento alle limitazioni potenzialmente significative incontrate nello svolgimento delle attività di revisione, in sede di approvazione del bilancio d'esercizio chiuso il 31 dicembre 2020, così come redatto dagli Amministratori.

[oppure, nel caso di limitazioni imposte dagli Amministratori]

Considerando le risultanze dell'attività da noi [me] svolta, invitiamo [invito] i soci a considerare gli (i possibili) effetti di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi" nella sezione A della presente relazione, con riferimento alle limitazioni, con effetti potenzialmente significativi, incontrate nelle attività di revisione, in relazione alle quali vi invitiamo a valutare di richiedere agli Amministratori la rimozione dei relativi effetti prima dell'approvazione del bilancio d'esercizio chiuso il 31 dicembre 2020, così come redatto dagli Amministratori.

c) *Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.*

I. Qualora l'impossibilità di esprimere un giudizio sia imputabile a limitazioni nelle procedure di revisione, giudicate con effetti potenzialmente significativi e pervasivi, derivanti da scelte o comportamenti degli Amministratori, il collegio sindacale (o il sindaco unico) inviterà i soci a non approvare il bilancio¹⁷.

Qualora invece le limitazioni siano imputabili a cause oggettive, il collegio sindacale (o il sindaco unico) dichiarerà ai soci di non essere in grado di formulare una proposta circa l'approvazione del bilancio a causa della pervasività delle limitazioni riscontrate in relazione alle attività di revisione.

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

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

[nel caso di limitazioni di natura "oggettiva"]

¹⁷ I paragrafi 11,12,13 e 14 del principio di revisione ISA Italia n. 705, "Conseguenze dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati a causa di limitazioni imposte dalla direzione successivamente all'accettazione dell'incarico da parte del revisore" dispongono che:

11. Qualora, successivamente all'accettazione dell'incarico, il revisore venga a conoscenza del fatto che la direzione ha imposto una limitazione allo svolgimento delle procedure di revisione e consideri probabile che ciò renderà necessario esprimere un giudizio con rilievi ovvero dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, egli deve chiedere alla direzione di rimuovere la limitazione.

12. Qualora la direzione si rifiuti di rimuovere la limitazione di cui al paragrafo 11 del presente principio di revisione, il revisore deve comunicare tale aspetto ai responsabili delle attività di governance, tranne nei casi in cui tutti loro siano coinvolti nella gestione dell'impresa, e deve stabilire se sia possibile svolgere procedure di revisione alternative per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.

13. Qualora il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, egli deve stabilirne le implicazioni come di seguito riportato:

a) qualora il revisore concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi ma non pervasivi, deve esprimere un giudizio con rilievi; ovvero

b) qualora il revisore concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi e pervasivi, così che l'espressione di un giudizio con rilievi non sarebbe adeguata per comunicare la gravità della situazione, egli deve:

i) recedere dall'incarico di revisione, ove ciò sia fattibile e possibile con riferimento alle leggi ed ai regolamenti applicabili; ovvero (Rif.: Par.A13)

ii) dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, qualora non sia fattibile o possibile recedere dall'incarico prima di emettere la relazione di revisione. (Rif.: Par. A14)

14. Se, come previsto al paragrafo 13 b) i), il revisore recede dall'incarico di revisione, egli deve preventivamente comunicare ai responsabili delle attività di governance gli aspetti riguardanti gli errori identificati nel corso della revisione contabile che avrebbero dato origine ad una modifica al giudizio. (Rif.: Par. A15)

Considerando le risultanze dell'attività da noi [me] svolta, così come descritto nel paragrafo "*Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio*" nella sezione A della presente relazione, a causa delle limitazioni nelle procedure di revisione con effetti potenzialmente significativi e pervasivi, ci dichiariamo impossibilitati [mi dichiaro impossibilitato] a formulare una proposta circa l'approvazione del bilancio d'esercizio chiuso il 31 dicembre 2020, così come redatto dagli Amministratori.

[*oppure, nel caso di limitazioni imposte dagli Amministratori*]

Considerando le risultanze dell'attività da noi [me] svolta, così come descritto nel paragrafo "*Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio*" nella sezione A della presente relazione, in considerazione delle limitazioni potenzialmente significative e pervasive incontrate nello svolgimento delle attività di revisione, invitiamo [invito] i soci a non approvare il bilancio d'esercizio chiuso il 31 dicembre 2020, così come redatto dagli Amministratori.

- II. Qualora l'impossibilità di esprimere un giudizio sia imputabile, in situazioni estremamente rare, alle molteplici incertezze significative, per il bilancio nel suo complesso, circa l'utilizzo da parte degli Amministratori del presupposto della continuità aziendale, di cui è stata però fornita adeguata informativa, non essendo stata esercitata la deroga *ex art. 38-quater* del D.L. 34/2020, il collegio sindacale (o il sindaco unico) dichiarerà ai soci di non essere in grado di formulare una proposta circa l'approvazione del bilancio a causa di tali molteplici incertezze significative.

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

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

Considerando le risultanze dell'attività da noi [me] svolta, così come descritto nel paragrafo "*Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio*" nella sezione A della presente relazione, ci dichiariamo impossibilitati [mi dichiaro impossibilitato] a formulare una proposta circa l'approvazione del bilancio d'esercizio chiuso il 31 dicembre 2020, così come redatto dagli Amministratori, a causa delle molteplici incertezze significative, per il bilancio nel suo complesso, circa l'utilizzo da parte degli Amministratori del presupposto della continuità aziendale.

- d) *Giudizio negativo.* In tale circostanza, avendo giudicato gli errori riscontrati come significativi e pervasivi, in relazione alle specifiche circostanze applicabili, il collegio sindacale (o il sindaco unico) inviterà i soci a non approvare il bilancio.

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

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

Considerando le risultanze dell'attività da noi [me] svolta, così come descritto nel paragrafo "Giudizio negativo" nella sezione A della presente relazione, invitiamo [invito] i soci a non approvare il bilancio d'esercizio chiuso il 31 dicembre 2020, 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 2020, 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 considerare gli (i possibili) effetti di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievo" nella sezione A della presente relazione, nonché il dissenso, come sopra motivato, del sindaco *Nome e Cognome*, ed a prendere gli eventuali provvedimenti conseguenti prima di approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020, 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, così come descritto nel paragrafo "*Giudizio negativo*" nella sezione A della presente relazione, invitiamo i soci a non approvare il bilancio d'esercizio chiuso il 31 dicembre 2020, così come redatto dagli Amministratori, dopo aver comunque preso atto del dissenso, come sopra motivato, del sindaco *Nome e Cognome*.

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 - Giudizio senza modifica in assenza di utilizzo di deroghe

L'esempio che segue include le seguenti circostanze:

- Società che redige il bilancio in forma ordinaria;
- sistema di amministrazione e 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;
- il sindaco-revisore ha ottenuto tutti gli elementi probativi sufficienti ed appropriati per giungere alla formulazione del giudizio professionale.

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 2020, 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 della Società XYZ S.p.A. [S.r.l.], costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 2020, dal conto economico e dal rendiconto finanziario 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 2020, del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

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 [mio] giudizio

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.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10

Gli Amministratori della Società XYZ S.p.A. [S.r.l.] sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione al 31 dicembre 2020, incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge.

Abbiamo [Ho] svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della Società XYZ S.p.A. [S.r.l.] al 31 dicembre 2020 e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A nostro [mio] giudizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della Società al 31 dicembre 2020 ed è redatta in conformità alle norme di legge.

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non abbiamo [ho] nulla da riportare.

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

Nel corso dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020 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 sul perdurare degli impatti prodotti dall'emergenza sanitaria Covid-19 anche nei primi mesi dell'esercizio 2021 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 [l'amministratore unico], nella redazione del bilancio, non hanno [ha] derogato alle norme di legge ai sensi dell'art. 2423, comma 5, c.c.

[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 convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27 e successive integrazioni], 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 (sollevandomi) da qualsiasi contestazione].¹⁹

[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 € [...]]²⁰.

[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 € [...]]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, richiamato dall'art. 110, commi 1-7 della L. 13 ottobre 2020, n.126 di conversione con modificazioni del D.L. 14 agosto 2020 n.104, 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]²².

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, invitiamo [invito] gli azionisti [i soci] ad approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020, così come redatto dagli Amministratori.

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)

²² 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.

Nome e Cognome (Sindaco effettivo)

Nome e Cognome (Sindaco effettivo)

[*Nome e Cognome* (Sindaco Unico)]

Allegato 2 - Modello di relazione unitaria del collegio sindacale [sindaco unico] incaricato della revisione legale - Giudizio senza modifica in presenza di utilizzo di deroghe

L'esempio che segue include le seguenti circostanze:

- Società che redige il bilancio in forma ordinaria;
- sistema di amministrazione e 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;
- esercizio della deroga *ex art. 38-quater*, comma 2, del D.L. 19 maggio 2020 n. 34, così come convertito con la L. n. 77 del 17 luglio 2020, in tema di utilizzo del presupposto della continuità aziendale per la redazione del bilancio di esercizio;
- gli Amministratori dichiarano di voler applicare le previsioni di cui all'art. 6 del D.L. n. 23/2020, così come modificate dall'art. 1, comma 266. della L. 178/2020, con riferimento alle perdite emerse nel corso dell'esercizio 2020;
- il sindaco-revisore ha ottenuto tutti gli elementi probativi sufficienti ed appropriati per giungere alla formulazione del giudizio professionale.

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 2020, 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 della Società XYZ S.p.A. [S.r.l.], costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 2020, dal conto economico e dal rendiconto finanziario 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 2020, del risultato economico e dei flussi di cassa 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. 38-*quater* del D.L. 19 maggio 2020 n. 34, così come convertito con la L. n. 77 del 17 luglio 2020.

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. 38-*quater* del D.L. 19 maggio 2020 n. 34, così come convertito con la L. n. 77 del 17 luglio 2020, 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 dall'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.* 38-*quater* del D.L. 19 maggio 2020 n. 34, così come convertito con la L. n. 77 del 17 luglio 2020.

Gli Amministratori [L'amministratore unico] riportano [riporta] che, ai fini dell'esercizio della citata deroga, hanno tenuto conto che nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2019 sussisteva la continuità aziendale in applicazione del paragrafo [21] 22 del principio contabile OIC 11.

Nel paragrafo "Continuità aziendale" gli Amministratori [l'amministratore unico] hanno [ha] inoltre 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, anche in considerazione degli effetti prodotti dall'emergenza sanitaria Covid-19.

Richiamiamo [Richiamo] l'attenzione sul paragrafo "Perdite rilevanti" della Nota integrativa, in cui gli Amministratori [l'amministratore unico] hanno fornito indicazioni delle perdite rilevanti per cui si intende fruire delle previsioni di cui all'art. 6 D.L. n. 23/2020, con specificazione della loro origine ed indicazione delle azioni future necessarie per permetterne il riassorbimento.

Il nostro [mio] giudizio non è espresso con rilievi con riferimento a tali aspetti.

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. 38-*quater* del D.L. 19 maggio 2020 n. 34, così come convertito con la L. n. 77 del 17 luglio 2020, hanno comunque fornito informazioni aggiornate circa la propria valutazione sull'utilizzo del presupposto della continuità aziendale, in ottemperanza anche alle previsioni del Documento interpretativo n. 8 dell'OIC.

Alla luce di tale circostanza, nell'applicazione del principio di revisione ISA Italia 570 "Continuità aziendale" sul bilancio al 31 dicembre 2020, abbiamo [ho] esclusivamente analizzato e valutato l'informativa fornita dagli Amministratori [dall'amministratore unico] con riferimento al presupposto della 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.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10

Gli Amministratori della Società XYZ S.p.A. [S.r.l.] sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione al 31 dicembre 2020, incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge.

Abbiamo [Ho] svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della Società XYZ S.p.A. [S.r.l.] al 31 dicembre 2020 e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A nostro [mio] giudizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della Società al 31 dicembre 2020 ed è redatta in conformità alle norme di legge.

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non abbiamo [ho] nulla da riportare.

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

Nel corso dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020 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 sul perdurare degli impatti prodotti dall'emergenza sanitaria Covid-19 anche nei primi mesi dell'esercizio 2021 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. A tal proposito, come evidenziato anche nella sezione A della presente relazione, abbiamo [ho] preso atto della decisione degli Amministratori di utilizzare la deroga ex art. 38-*quater* del D.L. 19 maggio 2020 n. 34, così come convertito con la L. n. 77 del 17 luglio 2020, in merito all'utilizzo del presupposto della continuità aziendale per la redazione del bilancio al 31 dicembre 2020.

Avendo riportato la società perdite rilevanti ai sensi dell'art. 6 del D.L. n. 23/2020, abbiamo [ho] predisposto le osservazioni di nostra [mia] competenza ai sensi dell'art. 2446, primo comma, c.c. [o ai sensi dell'art. 2482-*bis*, secondo comma, c.c.], con riferimento alla relazione formulata dagli Amministratori, prendendo atto dei suoi contenuti e dell'intenzione manifestata di potersi avvalere dei benefici previsti dal menzionato art. 6 del D.L. n. 23/2020. Abbiamo verificato, altresì, che tali perdite siano state distintamente indicate nella nota integrativa con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine.

[*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

Nella redazione del bilancio, gli Amministratori 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. 38-*quater* del D.L. 19 maggio 2020 n. 34, così come convertito con la L. n. 77 del 17 luglio 2020.

[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 convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27], l'assemblea ordinaria per l'approvazione del bilancio è stata convocata entro il maggior termine di 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio].²³

[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].²⁴

[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 € [...]]²⁵.

[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 € [...]]²⁶.

[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, richiamato dall'art. 110, commi 1-7 della L. 13 ottobre 2020, n.126 di conversione con modificazioni del D.L. 14 agosto 2020 n.104, 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]²⁷.

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

²³ Il paragrafo va utilizzato se pertinente.

²⁴ Il paragrafo va utilizzato se pertinente (Cfr. Allegato 3).

²⁵ Il paragrafo va utilizzato se pertinente.

²⁶ Il paragrafo va utilizzato se pertinente.

²⁷ Il paragrafo va utilizzato se pertinente.

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 2020, così come redatto dagli Amministratori.

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

Il presente allegato è stato inserito in quanto, con riferimento al bilancio 2020, il perdurare dell'emergenza sanitaria scaturita dalla diffusione del COVID-19 e le misure previste nei provvedimenti governativi 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 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 2020.²⁸

Risulta, quindi, opportuno che i sindaci-revisori comunicano tali criticità alle società assoggettate alla loro vigilanza e revisione invitandole a valutare la tempistica di approvazione del bilancio alla luce della situazione tuttora in corso, 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.

²⁸ Si veda a tale proposito il documento CNDCEC/FNC del 14 maggio citato.

Al Collegio Sindacale [Sindaco unico] della Società ...

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

Il sottoscritto [Nome e Cognome del socio/del legale rappresentante della società socia] [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 collegio sindacale [sindaco unico] al bilancio relativo all'esercizio chiuso in data 31 dicembre 2020;
- a sollevare qualsiasi contestazione nei confronti del collegio sindacale [sindaco unico], che viene conseguentemente dalla scrivente società manlevato da qualsiasi responsabilità e conseguenza derivante dalla mancata osservazione dei termini menzionati.