



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

**A cura del
Gruppo di
Lavoro della
Commissione
Principi di
Revisione**

CONSIGLIERE DELEGATO
Raffaele Marcello

CONSIGLIERE CODELEGATO
Andrea Foschi

PRESIDENTE
Raffaele D'Alessio

COMPONENTI
Dario Colombo
Gaspere Insaudo

RICERCATORI
Alessandra Pagani

Indice

Prefazione	4
Introduzione al documento	5
1. La struttura della relazione unitaria	7
2. La sezione della relazione di revisione, all'interno della relazione unitaria	8
2.1 I principi di revisione sulla relazione finale di revisione	8
2.2 Struttura e contenuto della relazione di revisione	9
2.3 Le tipologie di giudizio sul bilancio	10
2.4 Modalità di espressione di un giudizio con modifica	11
2.5 Richiami di informativa e paragrafi di altri aspetti	13
2.6 Informazioni comparative	15
2.7 Il giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio	16
3. La sezione della relazione sull'attività sindacale ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c., all'interno della relazione unitaria	17
4. Osservazioni e proposte in ordine alla approvazione del bilancio	18
5. Il dissenso di un sindaco sul contenuto della relazione unitaria	19
Allegato 1 - Modello di relazione unitaria del collegio sindacale	21

Prefazione

Prima che in Italia venisse introdotto l'istituto del controllo contabile, il bilancio era corredato da un'unica relazione, redatta dall'organo di controllo della società, che, seppure regolata dalle norme di comportamento, aveva forma e struttura libera.

L'introduzione dapprima dell'istituto del controllo contabile e poi della revisione legale ha avuto, come effetto, quello di prevedere un'ulteriore relazione al bilancio, quella del revisore, che vede attualmente nel solo art. 14 del D.Lgs. n. 39/2010 una tipizzazione della struttura, della forma e del contenuto. In questo contesto, i sindaci che siano anche incaricati della revisione legale sono tenuti a predisporre, oltre alla relazione di revisione, la relazione ex art. 2429, comma 2, c.c.

La dottrina e le fonti professionali hanno suggerito di predisporre una relazione unitaria che tenga conto in modo puntuale delle peculiari e non simmetriche funzioni svolte dal collegio sindacale.

Per tal motivo, la relazione unitaria deve contenere una sezione con la relazione di revisione, una sezione con la relazione sulla attività di vigilanza *lato sensu* intesa del collegio sindacale e si conclude con le proposte dell'organo in ordine al bilancio ed alla sua approvazione.

Alla luce di quanto detto, vanno indagate le modalità con cui impattano i nuovi principi di revisione ISA Italia sulla relazione unitaria.

Il documento di ricerca, curato da un sottogruppo della Commissione "Principi di revisione", si assegna l'obiettivo, invero ambizioso, di dare risposta a questi e ad altri interrogativi in un documento snello e di facile consultazione per tutti i colleghi che, ancorché sindaci, siano impegnati nell'attività di revisione legale.

Il documento di ricerca si conclude con un facsimile di relazione unitaria, coordinata con i lavori della commissione "Sistemi di controllo e collegio sindacale".

Se, nel 2015 che ci siamo lasciati alle spalle, la revisione legale dei conti ha conosciuto un anno di grande fervore, in questo 2016, si attende l'emanazione dei regolamenti da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze, i quali impatteranno su aspetti decisivi dell'attività del revisore legale: tra gli altri, i regolamenti in tema di indipendenza, controllo di qualità e formazione.

Il CNDCEC e la Commissione "Principi di revisione" di sicuro faranno seguire a questo, ulteriori documenti di ricerca per analizzare, dunque, le future novità della professione.

Raffaele Marcello
Consigliere Nazionale con delega ai
Principi contabili, Principi di revisione
e Sistema dei controlli

Andrea Foschi
Consigliere Nazionale con delega al
Diritto Societario

Introduzione al documento

Il collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti è tenuto a riferire alla assemblea dei soci, convocata per l'approvazione del bilancio, per tramite della relazione di cui all'art. 2429, comma 2, c.c., i risultati dell'attività di vigilanza svolta ai sensi degli artt. 2403 e ss. c.c. e, per tramite della relazione di cui all'art. 14 D.Lgs. n. 39/2010, i risultati della revisione legale dei conti.

Nulla vieta, in linea di principio, al collegio sindacale di predisporre due relazioni distinte.

Tuttavia, la particolare posizione che il collegio sindacale assume negli assetti di *corporate governance*, quando è incaricato anche della revisione legale dei conti, come avviene nella grande maggioranza dei casi, suggerisce di predisporre un'unica relazione unitaria e integrata, contenente, in sezioni distinte, i risultati dello svolgimento dei doveri sindacali e gli esiti della revisione legale.

Il nostro ordinamento, infatti, oltre a prevedere controlli interni nell'ambito della *governance* societaria, riconosce all'incaricato della revisione legale una specifica funzione di controllo sui conti della società. Tale circostanza, ci pone all'avanguardia rispetto agli altri paesi sviluppati, dove, oltre a forme di controllo esercitati da organi di amministrazione della società, il controllo societario si fonda perlopiù sull'istituto della revisione legale dei conti.

Quando, le funzioni di revisione e di vigilanza sono affidate, per previsione di statuto e nei casi fissati dalla legge, al medesimo organo, giustappunto il collegio sindacale, si creano le condizioni potenziali per incrementare di molto l'efficacia operativa del controllo, che è molto più difficile da realizzare quando la vigilanza e la revisione sono affidate ad organi diversi.

I sindaci, infatti, partecipando alle riunioni degli organi societari, vigilano sulle scelte degli amministratori e sulle risposte della società alle attese e alle pressioni dei sovra-sistemi aziendali, potendo considerare i fatti gestionali rilevanti nel momento in cui si originano e poi si manifestano.

Vigilando, poi, sulla legalità, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento, i sindaci si trovano in posizione privilegiata per valutare il rischio di errori, anche dovuti a frode, e per definire risposte ai rischi, in termini di procedure di revisione, attivandosi contestualmente, sulla base dei propri poteri, per il miglioramento del controllo interno e il superamento dei suoi punti di debolezza.

Il collegio sindacale, quindi, potendo sviluppare robuste sinergie fra la funzione di vigilanza e quella di revisione legale è, indubbiamente, l'organo potenzialmente idoneo a svolgere una "controllo" efficiente. In questo contesto, la relazione unitaria, che contiene, in un unico documento coordinato, i risultati della vigilanza svolta ai sensi degli artt. 2403 e ss. e della revisione legale, si pone come un *report* sui risultati del "controllo societario" nel suo complesso.

La predisposizione di una relazione unitaria, però, presenta problemi di integrazione, perché i contenuti informativi sui risultati della vigilanza sindacale e quelli della revisione legale rispondono a sistemi di regole differenti.

I risultati della vigilanza sono rendicontati in forma libera, ma in ossequio a regole professionali, come più avanti precisato, mentre i risultati della revisione legale vanno rendicontati in forma standardizzata, in accordo con i principi internazionali di revisione della serie ISA Italia.

Inoltre, in una relazione unitaria, devono essere adeguatamente gestiti alcuni nodi peculiari del collegio sindacale incaricato della revisione legale, quali le proposte in ordine alla approvazione del bilancio, quando i risultati della revisione contengono un giudizio con modifica, e il dissenso del sindaco.

Il presente documento vuole offrire indicazioni in proposito e presentare un modello di relazione unitaria.

Le considerazioni che seguono sono applicabili, quando pertinenti, all'organo di controllo monocratico (il c.d. "sindaco unico") delle S.r.l., ovviamente nei casi in cui allo stesso sia affidata anche la revisione legale dei conti.

Raffaele D'Alessio
Presidente Commissione Nazionale
"Principi di Revisione"

1. La struttura della relazione unitaria

La relazione unitaria può avere la seguente struttura.

Titolo
Destinatari
Premessa
A - Relazione del revisore indipendente ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39
B - Relazione 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
Luogo e data
Firma.

Si considerino gli elementi che compongono la relazione di revisione.

Scopo del *titolo* è avvertire 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 sulla attività di vigilanza e sugli altri compiti del collegio sindacale e si conclude con le proposte del collegio in ordine al bilancio e alla sua approvazione. Pertanto, la relazione unitaria può essere opportunamente titolata "*Relazione unitaria del collegio sindacale alla assemblea degli azionisti (dei soci)*".

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

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

Il *luogo di emissione* è quello dove si trova lo studio del presidente del collegio.

La data di emissione è quella in cui il collegio approva il documento. Tale data, salvo il caso di rinuncia formale al termine di deposito da parte dei soci, non deve essere successiva a tale termine, inteso come il quindicesimo giorno antecedente la data di prima convocazione dell'assemblea per l'approvazione del bilancio¹.

In caso di approvazione unanime da parte di tutti i membri del collegio sindacale, la relazione può essere sottoscritta solo dal presidente, a nome del collegio, precisando tale circostanza.

L'attività di revisione legale svolta dal collegio sindacale non deve essere verbalizzata, ma il documento unitario, che contiene la relazione ex art. 2429, comma 2, c.c., va riportato integralmente nel libro del collegio sindacale.

Alla relazione di revisione emessa da un revisore persona fisica o da una società di revisione deve essere allegata una copia del bilancio e della relazione sulla gestione. Ciò non è necessario per la relazione unitaria del collegio sindacale perché tale organo è responsabile di vigilare su tutto il processo di predisposizione del bilancio.

In calce al presente documento viene proposto un modello di relazione unitaria, con un giudizio senza modifica nella sezione della relazione di revisione e senza rilievi nella sezione della relazione sulla attività sindacale.

¹ Nel caso di cooperative che, ai sensi dell'art. 2540 c.c., tengono assemblee separate per l'approvazione del bilancio, il termine è da intendersi riferito alla data di prima convocazione della prima assemblea separata.

2. La sezione della relazione di revisione, all'interno della relazione unitaria

2.1 I principi di revisione sulla relazione finale di revisione

Nel nostro Paese, la revisione legale dei conti è regolata da un corpo di principi di revisione nazionali.

I principi di revisione nazionali attualmente in vigore sono stati emessi con una determina del Ragioniere Generale dello Stato il 23 dicembre 2014. Essi sono stati predisposti da “ordini e associazioni”² convenzionati con il Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) e dalla CONSOB, ai sensi degli artt. 11 e 12 del D.Lgs. n. 39/2010. Il corpo di principi di revisione è costituito da:

- ISQC Italia 1 - sul controllo della qualità negli incarichi di revisione legale, altri incarichi di *assurance* ed i servizi connessi, traduzione e adattamento alla realtà italiana del corrispondente principio internazionale emesso dallo IAASB;
- 33 ISA Italia, traduzione e adattamento alla realtà italiana dei corrispondenti principi internazionali di revisione ISA, emessi dallo IAASB;
- 2 SA Italia, principi di revisione su materie pertinenti la normativa nazionale.

Fra questi rivestono particolare importanza i sei principi inerenti alla relazione finale del revisore.

Essi sono:

- il principio di revisione internazionale (ISA Italia) 700 - Formazione del giudizio e relazione sul bilancio;
- il principio di revisione internazionale (ISA Italia) 705 - Modifiche al giudizio e relazione del revisore indipendente;
- il principio di revisione internazionale (ISA Italia) 706 - Richiami di informativa e paragrafi di altri aspetti nella relazione del revisore indipendente;
- il principio di revisione internazionale (ISA Italia) 710 - Informazioni comparative - Dati corrispondenti e bilancio comparativo;
- il principio di revisione internazionale (ISA Italia) 720 - Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione legale;
- il principio di revisione (SA Italia) 720B - La responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla espressione del giudizio sulla coerenza.

Il modello di relazione finale di revisione derivante da questi principi, presentato di seguito nella sezione A della relazione unitaria, è significativamente innovativo nella forma e, per alcuni aspetti, anche nella sostanza, rispetto ai modelli in uso in passato, sulla base della regolazione precedente.

Se ne approfondiscono di seguito i contenuti. Si suggerisce di continuare la lettura tenendo a disposizione una copia della relazione contenuta nella sezione A del modello di relazione unitaria allegato.

² Hanno partecipato alla predisposizione dei principi di revisione, il CNDCEC e due associazioni di revisori, Assirevi e INRL.

2.2 Struttura e contenuto della relazione di revisione

Il titolo di questa sezione del documento identifica le disposizioni sulla base delle quali è emessa la relazione di revisione e contiene una esplicita dichiarazione dell'indipendenza del revisore.

Anche se la revisione è svolta dal collegio sindacale, il titolo non deve essere modificato rispetto a quello proposto dall'art. 14 del D.Lgs. n. 39/2010: ai sensi dell'art. 1, D.Lgs. n. 39/2010, infatti, il "revisore" è l'intero collegio.

La sezione con la relazione di revisione viene strutturata in due distinte sotto-sezioni, ciascuna identificata da un titolo. La prima, intitolata "*Relazione sul bilancio d'esercizio*", contiene il giudizio sul bilancio, la seconda, intitolata "*Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari*", contiene il giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio: gli ISA Italia richiedono una netta separazione, nella relazione, tra il giudizio sul bilancio e "tutto il resto" che il legislatore, europeo o nazionale, possa richiedere al revisore di attestare.

La prima sotto-sezione, quando il giudizio è senza modifica e non sono previsti richiami di informativa o di altri aspetti, è a sua volta suddivisa in quattro paragrafi.

- Il primo paragrafo, che non è titolato, inizia con la dichiarazione del revisore di aver assoggettato a revisione legale il bilancio³, identificato nelle sue componenti: i prospetti, di cui si deve indicare la data o il periodo amministrativo di riferimento, e la nota integrativa.
- Il secondo paragrafo, titolato "Responsabilità degli amministratori per il bilancio di esercizio", identifica la responsabilità degli amministratori e, contestualmente, il corpo di regole di riferimento per la redazione del bilancio, cui gli amministratori devono attenersi. L'espressione "norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione" identifica sinteticamente sia le norme del codice civile sul bilancio, sia quelle pertinenti derivanti da altre leggi, sia i principi contabili emessi dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).
- Il terzo paragrafo, titolato "Responsabilità del revisore", tratta della responsabilità del revisore, distinta e separata da quella degli amministratori, identifica i principi di revisione applicati dal revisore e descrive la natura e la portata della revisione, precisando come:
 - il processo di revisione sia incentrato sulla valutazione del rischio di errori in bilancio e sulla raccolta di elementi probativi;
 - nella valutazione del rischio di errori in bilancio, si prendano in considerazione sia gli errori non intenzionali, sia quelli intenzionali (le c.d. frodi);
 - sia stato considerato il controllo interno dell'impresa, ma solo al fine di definire le procedure di revisione da svolgere e non per esprimere un giudizio sulla sua efficacia⁴;
 - il revisore abbia raccolto elementi probativi sufficienti, in termini di quantità, ed appropriati, in termini di qualità, al fine di esprimere il suo giudizio.
- Il quarto paragrafo, titolato "Giudizio", contiene il giudizio sul bilancio, espresso in termini di conformità del bilancio alle norme che lo disciplinano (identificate nel secondo paragrafo).

³ Ci si riferirà al "bilancio" e non all'"allegato bilancio" poiché, come sopra precisato, alla relazione unitaria non viene allegata una copia del bilancio.

⁴ Ovviamente il collegio sindacale, che comunque vigila sulla adeguatezza del controllo interno nell'ambito dei doveri ex art. 2403 c.c., si esprimerà sui risultati di questa vigilanza nella sezione B1 della relazione unitaria.

La seconda sotto-sezione contiene un unico paragrafo, titolato “Giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio di esercizio”. Questo paragrafo, che comporta l’espressione di un altro giudizio professionale, ripropone, in poche righe, la medesima struttura della sotto-sezione che contiene il giudizio sul bilancio. Infatti:

- precisa che la responsabilità per la relazione sulla gestione compete agli amministratori,
- indica nelle procedure stabilite dal principio di revisione (SA Italia) 720B, le regole che il revisore ha seguito per esprimere il giudizio di coerenza,
- contiene l’espressione del giudizio di coerenza.

2.3 Le tipologie di giudizio sul bilancio

Quando dal processo di revisione non sono emersi rilievi significativi, il revisore esprime un giudizio positivo, sulla base del principio di revisione internazionale (ISA Italia) 700, chiamato giudizio “senza modifica”.

Negli altri casi il revisore, sulla base del principio di revisione internazionale (ISA Italia) 705, esprime un giudizio “con modifica” che, a seconda delle circostanze, può essere di tre tipi.

In sintesi, quindi, il giudizio sul bilancio può essere come segue.

Giudizio senza modifica, in assenza di rilievi significativi

Giudizio con modifica, secondo tre tipologie:

- giudizio con rilievi, in caso di:
 - deviazioni delle norme di legge o dai principi contabili, di effetto significativo, ma non pervasivo,
 - limitazioni all’acquisizione di elementi probativi sufficienti ed appropriati, di effetto significativo, ma non pervasivo;
- giudizio negativo, in caso di deviazioni dalle norme di legge o dai principi contabili, di effetto pervasivo;
- dichiarazione di impossibilità di esprimere il giudizio, in caso di limitazioni alla acquisizione di elementi probativi sufficienti ed appropriati, di effetto pervasivo.

Un effetto s’intende “pervasivo” quando coinvolge il bilancio nel suo complesso.

Le deviazioni dalle norme di legge o dai principi contabili possono riguardare:

- la correttezza dei principi contabili utilizzati, per esempio se si dichiara quale criterio di valutazione delle rimanenze il presunto valore di realizzo, anche quando questo è superiore al costo;
- la loro corretta applicazione, per esempio non svalutando un credito inesigibile, pur avendo correttamente dichiarato quale criterio di valutazione il presunto valore di realizzo;
- l’adeguatezza dell’informativa, per esempio non fornendo le informazioni richieste dalla legge sulle partecipazioni di controllo significative.

A titolo meramente esemplificativo sono casistiche frequenti:

- gli insufficienti ammortamenti, la capitalizzazione di costi da spendere e l'indebita capitalizzazione di oneri finanziari;
- la mancata svalutazione di titoli e partecipazioni;
- la mancata svalutazione di rimanenze obsolete;
- le commesse in proprio valutate a stato di avanzamento;
- il mancato rispetto della competenza di vendite/acquisti;
- i fondi rischi e oneri eccedenti o carenti;
- la carenza di stanziamenti per debiti (fatture da ricevere, oneri di lavoro);
- le carenze di informativa obbligatoria (es. situazioni di incertezza).

Le limitazioni all'acquisizione di elementi probativi sufficienti e appropriati possono riguardare circostanze:

- fuori controllo, per esempio nel caso in cui un incendio abbia distrutto documentazione contabile;
- dovute alla natura o alla tempistica della revisione, per esempio nel caso in cui l'incarico di revisione sia stato conferito successivamente alla data delle operazioni inventariali;
- imputabili alla volontà della direzione, per esempio nel caso di diniego della direzione all'invio di richieste di conferma.

A titolo meramente esemplificativo sono altre casistiche non infrequenti:

- l'ingiustificata indisponibilità del bilancio di controllate e collegate;
- il diniego al rilascio della lettera di attestazione finale prevista dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) 580.

2.4 Modalità di espressione di un giudizio con modifica

Considerazioni generali

Quando si esprime un giudizio con modifica, tale circostanza va indicata, quando pertinente, nei titoli dei paragrafi e nel testo della relazione, precisandone la tipologia.

Inoltre, è necessario introdurre un paragrafo che contiene le motivazioni e, ove possibile, gli effetti del giudizio modificato. La sua collocazione deve essere dopo il paragrafo, "Responsabilità del revisore" e prima del paragrafo "Giudizio".

Il suo titolo sarà: "Elementi alla base del giudizio (con rilievi, negativo)", oppure: "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere il giudizio". Nel caso di riscontro di deviazioni dalle norme di legge o dai principi contabili, che portano il revisore a esprimere un giudizio con rilievi, o negativo, il revisore deve, ove fattibile, quantificarne ed indicarne in questo paragrafo gli effetti sulla voce o le voci di bilancio coinvolte, nonché sul patrimonio netto e sul risultato di esercizio, al netto di effetti fiscali. Questo non è, invece, possibile nel caso di limitazioni all'acquisizione di elementi probativi, che portano il revisore a esprimere un giudizio con rilievi o a dichiarare l'impossibilità di esprimere il giudizio: in questi casi, infatti, per l'impossibilità di ottenere elementi probativi sufficienti ed appropriati, il revisore non sa se il bilancio contenga errori.

Esprimere un giudizio con rilievi o negativo

Il paragrafo sulla “Responsabilità del revisore” deve essere modificato nelle conclusioni, come segue.

Responsabilità del revisore

“*Omissis* - riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio (con rilievi, negativo)”.

Il giudizio con rilievi per deviazioni dalle norme di legge o dai principi contabili sarà espresso come segue.

Giudizi con rilievi

A nostro giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio con rilievi”, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta, ecc.

Il giudizio con rilievi per limitazioni subite all'acquisizione di elementi probativi, dove, come detto, il revisore non ha potuto quantificare gli effetti di quanto rilevato, sarà come segue.

Giudizio con rilievi

A nostro giudizio, ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio con rilievi”, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta, ecc.

Il giudizio negativo avrà invece la forma seguente:

Giudizio negativo

A nostro giudizio, a causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio negativo”, il bilancio d'esercizio non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta, ecc.

Dichiarare l'impossibilità di esprimere il giudizio

Nel paragrafo iniziale, in conseguenza delle limitazioni che non hanno consentito di completare il processo di revisione, il collegio sindacale non indica di avere svolto, ma solo di essere stato incaricato di svolgere, la revisione legale.

“Siamo stati incaricati di svolgere la revisione legale del bilancio d'esercizio, ecc.”.

Il paragrafo sulla “Responsabilità del revisore” è radicalmente modificato, come segue.

Responsabilità del revisore

“È nostra la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio sulla base della revisione legale svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3 del D.Lgs. n. 39/2010.

Tuttavia a causa di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio”, non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio”.

In luogo del paragrafo del “Giudizio”, infine, si dichiarerà quanto segue.

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

“A causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio”, non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio. Pertanto non esprimiamo un giudizio sul bilancio d’esercizio”.

A conclusione di questo approfondimento sulle tipologie di giudizio, va poi ricordato un punto chiaramente precisato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) 705.

Quando un revisore riscontra un aspetto che, da solo, lo porta a esprimere il giudizio negativo o a dichiarare l’impossibilità di esprimere il giudizio, è comunque tenuto ad indicare nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio (con modifica)” anche tutti gli altri rilievi significativi riscontrati o le limitazioni significative subite, pur senza richiamarli nel paragrafo del giudizio.

2.5 Richiami di informativa e paragrafi di altri aspetti

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) 706 prevede che il revisore possa inserire nella relazione di revisione paragrafi di richiamo di informativa e paragrafi di altri aspetti.

Richiami di informativa

I richiami di informativa sono relativi ad aspetti presentati in modo opportuno e oggetto di appropriata informativa nel bilancio, che il revisore ritiene fondamentali, secondo il suo giudizio professionale, ai fini della comprensione del bilancio da parte degli utilizzatori.

È importante sottolineare che il revisore non ha nulla da eccepire sull’aspetto oggetto di richiamo, ma vuole solo attirare su di esso l’attenzione degli utilizzatori del bilancio.

Pertanto, non possono essere oggetto di richiamo di informativa:

- rilievi minori;
- aspetti dell’informativa ritenuti carenti;
- commenti o osservazioni.

Il richiamo di informativa deve:

- essere collocato dopo il paragrafo del giudizio e prima della seconda sezione della relazione di revisione;
- essere titolato “Richiamo di informativa”;
- contenere una chiara indicazione della collocazione delle informazioni pertinenti all’interno dell’informativa di bilancio;
- indicare che il giudizio del revisore non è espresso con modifica riguardo all’aspetto richiamato.

A titolo meramente esemplificativo, possono essere oggetto di richiamo di informativa:

- situazioni di incertezza correttamente dichiarate e trattate nel bilancio⁵;
- operazioni inusuali di effetto significativo;
- operazioni societarie straordinarie (scorpori, fusioni, ecc.);
- operazioni di rivalutazione a norma di legge (es. Legge di stabilità 2016, art. 1, commi 889 - 895⁶);
- rilevanti modifiche nell'assetto e nell'operatività dell'impresa.

Paragrafi di altri aspetti

Si utilizzano quando il revisore ritiene necessario comunicare agli utilizzatori della relazione di revisione circostanze necessarie a comprendere:

- la revisione legale;
- la responsabilità del revisore;
- la relazione di revisione.

Questi paragrafi vanno collocati dopo il paragrafo "Giudizio" e dopo gli eventuali richiami di informativa, alla fine della prima sezione della relazione, ma, a seconda delle circostanze, possono essere collocati anche alla fine della seconda sezione o persino in una terza sezione separata. Normalmente il contenuto di questi paragrafi, a differenza di quanto previsto per i richiami d'informativa, esula da quanto contenuto nell'informativa di bilancio. Essi devono essere titolati "Altri aspetti".

A titolo meramente esemplificativo, possono essere oggetto di segnalazione in paragrafi di altri aspetti le seguenti circostanze:

- l'esame del revisore non si estende ai dati essenziali della società che esercita la direzione e coordinamento sulla società oggetto di revisione;
- il medesimo bilancio è oggetto di revisione legale anche da parte di un altro revisore⁷, a norma di una legge differente da quella indicata nel titolo della relazione;
- il bilancio dell'esercizio precedente è stato assoggettato a revisione legale da parte di un altro revisore;
- il bilancio dell'esercizio precedente non è stato assoggettato a revisione legale;
- un sindaco dissente sul contenuto della relazione, quando il collegio sindacale è incaricato della revisione legale (questo punto sarà affrontato più avanti).

⁵ Nel caso di incertezza sulla continuità aziendale, correttamente dichiarata e trattata in bilancio, è obbligatorio inserire nella relazione di revisione un richiamo di informativa pertinente, ai sensi del principio di revisione internazionale (ISA Italia) 570.

⁶ In questo caso i sindaci sono anche tenuti ad indicare e motivare nella sezione B2 della relazione unitaria, i criteri seguiti nella rivalutazione e ad attestare che essa non eccede i limiti di legge.

⁷ Circostanza non infrequente per alcune società cooperative, soggette, oltre che all'istituto della revisione legale, anche all'istituto della "Certificazione di bilancio" ai sensi dell'art. 11, D.Lgs. n. 220/2002.

2.6 Informazioni comparative

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) 710 è dedicato alle informazioni comparative nel bilancio ai fini della relazione di revisione.

Il principio distingue, anzitutto, due tipologie di informazioni comparative:

- dati corrispondenti, quando le informazioni sul bilancio dell'esercizio precedente e il loro livello di dettaglio sono finalizzate alla migliore comprensione dei dati e delle informazioni del bilancio dell'esercizio in esame;
- bilancio comparativo, quando le informazioni sul bilancio dell'esercizio precedente e il loro livello di dettaglio non sono inferiori a quelli del bilancio dell'esercizio in esame.

Nel primo caso il giudizio del revisore riguarda solo il bilancio dell'esercizio in esame e non si estende ai dati corrispondenti.

Nel secondo caso, invece, il giudizio del revisore si estende al bilancio comparativo.

La normativa nazionale sulle informazioni comparative è ricondotta dal principio al caso dei dati corrispondenti e, quindi, in linea di principio, la relazione di revisione non contiene riferimenti ai dati ed alle informazioni dell'esercizio precedente.

In particolare:

- nella relazione di revisione non è previsto alcun riferimento alla relazione di revisione emessa, dal medesimo revisore, sul bilancio dell'esercizio precedente;
- nel principio si precisa, inoltre, che se sul bilancio dell'esercizio precedente era stato emesso un giudizio con modifica, ma l'aspetto che l'aveva generato è stato risolto e correttamente contabilizzato, con adeguata informativa, il revisore non è tenuto a fare alcun riferimento alla circostanza, nella relazione sul bilancio dell'esercizio in esame.

Al principio generale fanno, tuttavia, eccezione alcune situazioni specificamente previste dal principio di revisione:

- se sul bilancio dell'esercizio precedente era stato emesso un giudizio con modifica e l'aspetto che l'aveva generato non è stato risolto e i suoi effetti sono significativi anche sul bilancio dell'esercizio in esame, il revisore è tenuto ad emettere un giudizio con modifica sul bilancio oggetto di revisione. L'esempio di dottrina è una politica di ammortamento carente, nell'esercizio precedente, abbandonata nell'esercizio in esame, ma senza apportare correzioni;
- se sul bilancio dell'esercizio precedente era stato emesso un giudizio con modifica per un aspetto che non è stato risolto, ma che non ha effetti sul bilancio dell'esercizio in esame, il revisore è comunque tenuto ad emettere un giudizio con modifica, per la comparabilità dei dati corrispondenti. Si pensi al caso in cui sul bilancio dell'esercizio precedente era stato emesso un giudizio con modifica, per l'impossibilità di verificare le rimanenze di magazzino in fase di apertura dei conti;
- se sul bilancio dell'esercizio precedente era stato emesso un giudizio senza modifica, ma il revisore ha scoperto che quel bilancio conteneva un errore significativo, che, pur non avendo effetti sul bilancio dell'esercizio in esame, non ha dato luogo alla rideterminazione dei dati corrispondenti, il revisore è tenuto ad emettere un giudizio con modifica, per la comparabilità dei dati corrispondenti.

Sono, poi, previste due situazioni che comportano che il revisore inserisca nella sua relazione un paragrafo di “Altri aspetti”:

- il bilancio dell'esercizio precedente è stato assoggettato a revisione da parte di un altro revisore. Il paragrafo di altri aspetti deve indicare tale circostanza, la data della relazione dell'altro revisore, la tipologia di giudizio espressa e, se questo era con modifica, le motivazioni che lo hanno determinato;
- il bilancio dell'esercizio precedente non è stato sottoposto a revisione.

2.7 Il giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio

Il principio di revisione (SA Italia) 720 B tratta dell'espressione di un giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, richiesto al revisore dal D.Lgs. n. 39/2010, art. 14, comma 2, lettera e).

Il principio distingue le informazioni contenute nella relazione sulla gestione in due categorie:

- informazioni finanziarie. Sono i dati, gli importi, i commenti sulla situazione patrimoniale, finanziaria ed economica estratti dal bilancio o ad esso riconducibili;
- informazioni non finanziarie. Sono tutte le altre informazioni contenute nella relazione sulla gestione.

Le prime devono essere oggetto di riscontro da parte del revisore, sulla base degli elementi acquisiti nel corso della revisione.

Le seconde, invece, devono essere solo oggetto di una lettura critica, per identificare palesi incoerenze rispetto al bilancio.

Lo scopo del lavoro del revisore sulle informazioni contenute nella relazione sulla gestione è identificare le incoerenze, intese come informazioni che contraddicono quelle contenute nel bilancio oggetto di revisione.

Una incoerenza è significativa, quando, singolarmente o insieme ad altre, potrebbe influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori.

Una incoerenza significativa è pervasiva quando non si limita a specifiche informazioni o comunque coinvolge la comprensione della relazione sulla gestione nel suo complesso.

Le tipologie del giudizio di coerenza sono riportate nella tabella seguente.

Relazione sulla gestione	Giudizio di coerenza
• assenza di incoerenze significative	giudizio senza modifica
• incoerenze significative	giudizio con rilievi
• incoerenze significative e pervasive	giudizio negativo

Se sul bilancio è stato espresso un giudizio con modifica, tale circostanza può avere impatto sul giudizio di coerenza come nella tabella seguente.

Giudizio con modifica sul bilancio	Giudizio di coerenza
<ul style="list-style-type: none"> • giudizio con rilievi per deviazioni da norme di legge o principi contabili • giudizio con rilievi per limitazioni nella acquisizione di elementi probativi • dichiarazione di impossibilità di espressione • giudizio negativo 	da valutare nelle specifiche circostanze da valutare nelle specifiche circostanze dichiarazione di impossibilità di espressione dichiarazione di impossibilità di espressione

Va, infine, osservato che in presenza di incoerenze significative o pervasive, il collegio sindacale non si limiterà a esprimere un giudizio con modifica nella seconda sezione della relazione di revisione, ma esprimerà la propria censura anche all'interno della sezione B della relazione unitaria.

3. La sezione della relazione sull'attività sindacale ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c., all'interno della relazione unitaria

La relazione del collegio sindacale ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c. è un documento in forma libera, coerentemente con la contenuta articolazione delle norme che disciplinano l'attività sindacale.

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

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

All'interno di questo documento la Norma n. 7.1 è dedicata alla "Struttura e contenuto della relazione dei sindaci". Sulla base del suo contenuto il CNDCEC ha proposto, inoltre, un modello di relazione finale del collegio sindacale intitolata "Relazione del collegio sindacale al bilancio di esercizio chiuso al 31 dicembre 201X redatta ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c." all'interno del documento: "Verbalì e procedure del collegio sindacale" - CNDCEC - aprile 2016.

Si rimanda, quindi, a queste fonti professionali per quanto riguarda la relazione sulla 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, il contenuto della relazione sulla attività sindacale è quello proposto nel documento "Verbalì e procedure del collegio sindacale", apportandovi solo marginali modifiche, necessarie per utilizzarlo all'interno della relazione unitaria, ed infatti:

- non viene riproposto il paragrafo introduttivo, sostituito dall'introduzione alla complessiva relazione unitaria;
- la sezione viene 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 sull'osservazioni in ordine alla approvazione del bilancio;
- le osservazioni sulla nota integrativa in formato XBRL vengono poste all'inizio delle osservazioni in ordine al bilancio di esercizio;

- la forma con cui vengono espresse le osservazioni in ordine alla approvazione del bilancio vengono modificate, per collegarle ai risultati della revisione legale dei conti.

4. Osservazioni e proposte in ordine alla approvazione del bilancio

Se la relazione di revisione contiene un giudizio sul bilancio⁸ senza modifica, il collegio sindacale proporrà all'assemblea l'approvazione del bilancio.

Quale deve essere, invece, la proposta in ordine all'approvazione del bilancio, quando il medesimo collegio sindacale, nella relazione di revisione contenuta nella relazione unitaria⁹, ha espresso su quel bilancio un giudizio con modifica?

Va, in premessa, osservato che il giudizio con modifica espresso dal revisore sul bilancio non ha carattere di verità assoluta. Esso manifesta un dissenso o, comunque, un punto di vista differente del revisore rispetto agli amministratori che hanno predisposto il bilancio. L'uno o l'altro, con la relazione di revisione, sono portati alla attenzione degli utilizzatori. Fra questi gli azionisti (o i soci), riuniti in assemblea, sono gli unici arbitri del destino del bilancio. La funzione del parere in ordine all'approvazione del bilancio, espresso dai sindaci, è (anche) mettere gli azionisti (i soci), riuniti in assemblea, di fronte alle proprie responsabilità.

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

La prima è quando il collegio ha espresso un giudizio con modifica per:

- rilievi per deviazioni dalle norme di legge o dai principi contabili,
- rilievi per limitazioni, a seguito di circostanze oggettive;

aver dichiarato l'impossibilità di espressione del giudizio per limitazioni di effetto pervasivo, a seguito di circostanze oggettive, o per gravi incertezze.

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

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

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

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

- rilievi per limitazioni imputabili alla volontà della direzione;

⁸ Va ricordato che la modifica al giudizio di coerenza, pur dando luogo a censure del collegio sindacale all'interno della sezione B della relazione unitaria, non rileva ai fini del parere in ordine all'approvazione del bilancio.

Altrettanto vale, in linea generale, per eventuali rilievi contenuti all'interno della sezione B della relazione unitaria.

⁹ 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.

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

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

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

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

5. 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 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. Il tema del dissenso di un sindaco sul contenuto della relazione sull'attività sindacale è affrontato dalla Norma di comportamento n. 7.1 delle NCCS. La relazione è redatta tenendo conto della volontà della maggioranza, ma il sindaco dissenziente ha diritto di verbalizzare il proprio dissenso e la facoltà di intervenire in assemblea per spiegare le proprie motivazioni, così che siano riportate anche nel verbale di assemblea, soggetto a pubblicazione. In alternativa, la relazione, ancorché redatta dalla maggioranza, può riportare il fatto e le motivazioni del dissenso.

Nel caso di una relazione unitaria, questa soluzione è preferibile, perché consente a tutti i sindaci di poterla sottoscrivere, ed ai soci di conoscere il dissenso del sindaco anche prima dell'assemblea.

Quando il dissenso coinvolge la relazione di revisione, la questione è più complessa. Infatti:

- la forma standardizzata non consente di inserire ulteriori paragrafi per spiegare il fatto e le motivazioni del dissenso;
- il dissenso di un sindaco assume rilevanza anche per il parere in ordine alla approvazione del bilancio.

Si procede, quindi, come segue.

La sezione A della relazione unitaria è redatta, nella forma standardizzata, secondo il punto di vista della maggioranza. Tuttavia, dopo il paragrafo che contiene il giudizio, s'inserisce un paragrafo di "Altri aspetti" del seguente tenore.

Altri aspetti

Il sindaco effettivo (o il presidente) *Nome e Cognome* dissente dal contenuto della presente sezione della relazione unitaria. Le motivazioni e gli effetti (i possibili effetti) di tale dissenso sono indicati nella sezione B3 della presente relazione.

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 l'assemblea ad approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre ****, 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 l'assemblea a considerare gli (i possibili) effetti del giudizio formulato nella sezione A della presente relazione, nonché il dissenso, come sopra motivato, del sindaco *Nome e Cognome* circa il contenuto della sezione A della presente relazione ed a prendere gli eventuali provvedimenti conseguenti prima di approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre ****, così come redatto dagli amministratori.

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

B3) Osservazioni e proposte in ordine alla approvazione del bilancio

(Indicare le motivazioni del dissenso)

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

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

Allegato 1 - Modello di relazione unitaria del collegio sindacale

Nel seguito, si ipotizza un caso in cui il giudizio sul bilancio a seguito della revisione legale sia senza modifica e la relazione di revisione non contenga né richiami di informativa, né paragrafi di altri aspetti. Similmente, si ipotizza che non ci siano rilievi a seguito dell'esercizio della vigilanza e degli altri doveri sindacali.

RELAZIONE UNITARIA DEL COLLEGIO SINDACALE ALL'ASSEMBLEA DEGLI AZIONISTI (DEI SOCI)

All'Assemblea degli Azionisti (dei Soci) della S.p.A. [S.r.l. Soc. Coop]

Premessa

Il Collegio sindacale, nell'esercizio chiuso al 31 dicembre 20XX, ha svolto sia le funzioni previste dagli artt. 2403 e segg., c.c. sia quelle previste dall'art. 2409 - bis, 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 sul bilancio d'esercizio

Abbiamo svolto la revisione legale del bilancio d'esercizio della ... S.p.A. [S.r.l., Soc. Coop], costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 20XX, dal conto economico¹⁰ per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

Responsabilità degli amministratori 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.

Responsabilità del revisore

È nostra la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio sulla base della revisione legale. Abbiamo svolto la revisione legale in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. n. 39/2010. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici, nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione legale al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio non contenga errori significativi. La revisione legale comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio d'esercizio. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio d'esercizio dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire procedure di

¹⁰ Per bilanci ai quali non si applica ancora la disciplina del D.Lgs. n. 139/2015.

revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. La revisione legale comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, nonché la valutazione della rappresentazione del bilancio d'esercizio nel suo complesso.

Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio.

Giudizio

A nostro giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della ... S.p.A. [S.r.l., Soc. Coop.] al 31 dicembre 20XX e del risultato economico per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio

Abbiamo svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere, come richiesto dalle norme di legge, un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione, la cui responsabilità compete agli amministratori della ... S.p.A. [S.r.l., Soc. Coop.], con il bilancio d'esercizio della ... S.p.A. [S.r.l., Soc. Coop.] al 31 dicembre 20XX. A nostro giudizio la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della ... S.p.A. [S.r.l., Soc. Coop.] al 31 dicembre 20XX.

B) Relazione ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.

B1) Attività di vigilanza ai sensi dell'art. 2403 e ss., c.c.

Conoscenza della società, valutazione dei rischi e rapporto sugli incarichi affidati

Dato atto dell'ormai consolidata conoscenza che il collegio sindacale dichiara di avere in merito alla società e per quanto concerne:

- i) la tipologia dell'attività svolta;
- ii) la sua struttura organizzativa e contabile;

tenendo anche conto delle dimensioni e delle problematiche dell'azienda, viene ribadito che la fase di "*pianificazione*" dell'attività di vigilanza - nella quale occorre valutare i rischi intrinseci e le criticità rispetto ai due parametri sopra citati - è stata attuata mediante il riscontro positivo rispetto a quanto già conosciuto in base alle informazioni acquisite nel tempo. È stato, quindi, possibile confermare che:

- l'attività tipica svolta dalla società non è mutata nel corso dell'esercizio in esame ed è coerente con quanto previsto all'oggetto sociale;
- l'assetto organizzativo e la dotazione delle strutture informatiche sono rimasti sostanzialmente invariati;
- le risorse umane costituenti la "*forza lavoro*" non sono sostanzialmente mutate;
- quanto sopra constatato risulta indirettamente confermato dal confronto delle risultanze dei valori espressi nel conto economico per gli ultimi due esercizi, ovvero quello in esame (201X) e quello precedente (201X-1). È inoltre possibile

rilevare come la società abbia operato nel 201X in termini confrontabili con l'esercizio precedente e, di conseguenza, i nostri controlli si sono svolti su tali presupposti avendo verificato la sostanziale confrontabilità dei valori e dei risultati con quelli dell'esercizio precedente.

[Ovvero: evidenziare la non confrontabilità dei valori per i motivi _____.]

La presente relazione riassume, quindi, l'attività concernente l'informativa prevista dall'art. 2429, comma 2, c.c. e più precisamente:

- sui risultati dell'esercizio sociale;
- sull'attività svolta nell'adempimento dei doveri previsti dalla norma;
- sulle osservazioni e le proposte in ordine al bilancio, con particolare riferimento all'eventuale utilizzo da parte dell'organo di amministrazione della deroga di cui all'art. 2423, comma 4, c.c.;
- sull'eventuale ricevimento di denunce da parte dei soci di cui all'art. 2408 c.c.

Si resta, in ogni caso, a completa disposizione per approfondire ogni ulteriore aspetto in sede di dibattito assembleare.

Le attività svolte dal collegio hanno riguardato, sotto l'aspetto temporale, l'intero esercizio e nel corso dell'esercizio stesso sono state regolarmente svolte le riunioni di cui all'art. 2404 c.c. e di tali riunioni sono stati redatti appositi verbali debitamente sottoscritti per approvazione unanime.

Attività svolta

Durante le verifiche periodiche, il collegio ha preso conoscenza dell'evoluzione dell'attività svolta dalla società, ponendo particolare attenzione alle problematiche di natura contingente e/o straordinaria al fine di individuarne l'impatto economico e finanziario sul risultato di esercizio e sulla struttura patrimoniale, nonché gli eventuali rischi come anche quelli derivanti da perdite su crediti, monitorati con periodicità costante. Si sono anche avuti confronti con lo studio professionale che assiste la società in tema di consulenza e assistenza contabile e fiscale su temi di natura tecnica e specifica: i riscontri hanno fornito esito positivo.

Il collegio ha quindi periodicamente valutato l'adeguatezza della struttura organizzativa e funzionale dell'impresa e delle sue eventuali mutazioni rispetto alle esigenze minime postulate dall'andamento della gestione.

I rapporti con le persone operanti nella citata struttura - amministratori, dipendenti e consulenti esterni - si sono ispirati alla reciproca collaborazione nel rispetto dei ruoli a ciascuno affidati, avendo chiarito quelli del collegio sindacale.

Per tutta la durata dell'esercizio si è potuto riscontrare che:

- il personale amministrativo interno incaricato della rilevazione dei fatti aziendali non è sostanzialmente mutato rispetto all'esercizio precedente;
- il livello della sua preparazione tecnica resta adeguato rispetto alla tipologia dei fatti aziendali ordinari da rilevare e può vantare una sufficiente conoscenza delle problematiche aziendali;
- i consulenti ed i professionisti esterni incaricati dell'assistenza contabile, fiscale, societaria e giuslavoristica non sono mutati e pertanto hanno conoscenza storica dell'attività svolta e delle problematiche gestionali anche straordinarie che hanno influito sui risultati del bilancio.

Stante la relativa semplicità dell'organigramma direzionale, le informazioni richieste dall'art. 2381, comma 5, c.c., sono state fornite dall'amministratore delegato con periodicità anche superiore al minimo fissato di sei mesi e ciò sia in occasione delle riunioni programmate, sia in occasione di accessi individuali dei membri del collegio sindacale presso la

sede della società e anche tramite i contatti/flussi informativi telefonici e informatici con i membri del consiglio di amministrazione: da tutto quanto sopra deriva che gli amministratori esecutivi hanno, nella sostanza e nella forma, rispettato quanto ad essi imposto dalla citata norma.

In conclusione, per quanto è stato possibile riscontrare durante l'attività svolta nell'esercizio, il collegio sindacale può affermare che:

- le decisioni assunte dai soci e dall'organo di amministrazione sono state conformi alla legge e allo statuto sociale e non sono state palesemente imprudenti o tali da compromettere definitivamente l'integrità del patrimonio sociale;
- sono state acquisite le informazioni sufficienti relative al generale andamento della gestione e sulla sua prevedibile evoluzione, nonché sulle operazioni di maggior rilievo, per dimensioni o caratteristiche, effettuate dalla società;
- le operazioni poste in essere sono state anch'esse conformi alla legge e allo statuto sociale e non in potenziale contrasto con le delibere assunte dall'assemblea dei soci o tali da compromettere l'integrità del patrimonio sociale;
- non si pongono specifiche osservazioni in merito all'adeguatezza dell'assetto organizzativo della società, né in merito all'adeguatezza del sistema amministrativo e contabile, nonché sull'affidabilità di quest'ultimo nel rappresentare correttamente i fatti di gestione;
- nel corso dell'attività di vigilanza, come sopra descritta, non sono emersi ulteriori fatti significativi tali da richiederne la segnalazione nella presente relazione;
- non si è dovuto intervenire per omissioni dell'organo di amministrazione ai sensi dell'art. 2406 c.c.;
- non sono state ricevute denunce ai sensi dell'art. 2408 c.c.;
- non sono state fatte denunce ai sensi dell'art. 2409, co. 7, c.c.;
- nel corso dell'esercizio il collegio ha [ovvero: non ha] rilasciato pareri previsti dalla legge e precisamente _____.

B2) Osservazioni in ordine al bilancio d'esercizio

Il collegio sindacale ha preso atto che l'organo di amministrazione ha tenuto conto dell'obbligo di redazione della nota integrativa tramite l'utilizzo della cosiddetta "*tassonomia XBRL*", necessaria per standardizzare tale documento e renderlo disponibile al trattamento digitale: è questo, infatti, un adempimento richiesto dal Registro delle Imprese gestito dalle Camere di Commercio in esecuzione dell'art. 5, comma 4, del D.P.C.M. n. 304 del 10 dicembre 2008.

Il collegio sindacale ha, pertanto, verificato che le variazioni apportate alla forma del bilancio e alla nota integrativa rispetto a quella adottata per i precedenti esercizi non modificano in alcun modo la sostanza del suo contenuto né i raffronti con i valori relativi alla chiusura dell'esercizio precedente.

Poiché il bilancio della società è redatto nella forma cosiddetta "*ordinaria*", è stato verificato che l'organo di amministrazione, nel compilare la nota integrativa e preso atto dell'obbligatorietà delle 53 tabelle previste dal modello XBRL, ha utilizzato soltanto quelle che presentavano valori diversi da zero.

Il progetto di bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 201X è stato approvato dall'organo di amministrazione e risulta costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico¹¹ e dalla nota integrativa.

¹¹ Per bilanci ai quali non si applica ancora la disciplina del D.Lgs. n. 139/2015.

Inoltre:

- l'organo di amministrazione ha altresì predisposto la relazione sulla gestione di cui all'art. 2428 c.c.;
- tali documenti sono stati consegnati al collegio sindacale in tempo utile affinché siano depositati presso la sede della società corredati dalla presente relazione, e ciò indipendentemente dal termine previsto dall'art. 2429, comma 1, c.c.

È stato, quindi, esaminato il progetto di bilancio, in merito al quale sono fornite ancora le seguenti ulteriori informazioni:

- i criteri di valutazione delle poste dell'attivo e del passivo soggette a tale necessità inderogabile sono stati controllati e non sono risultati sostanzialmente diversi da quelli adottati negli esercizi precedenti, conformi al disposto dell'art. 2426 c.c.;
- è stata posta attenzione all'impostazione data al progetto di bilancio, sulla sua generale conformità alla legge per quello che riguarda la sua formazione e struttura e a tale riguardo non si hanno osservazioni che debbano essere evidenziate nella presente relazione;
- è stata verificata l'osservanza delle norme di legge inerenti la predisposizione della relazione sulla gestione e a tale riguardo non si hanno osservazioni che debbano essere evidenziate nella presente relazione;
- l'organo di amministrazione, nella redazione del bilancio, non ha derogato alle norme di legge ai sensi dell'art. 2423, comma 4, c.c.¹²;
- è stata verificata la rispondenza del bilancio ai fatti ed alle informazioni di cui si è avuta conoscenza a seguito dell'assolvimento dei doveri tipici del collegio sindacale e a tale riguardo non vengono evidenziate ulteriori osservazioni;
- ai sensi dell'art. 2426, comma 5, c.c. i valori significativi iscritti ai punti B-I-1) e B-I-2) dell'attivo sono stati oggetto di nostro specifico controllo con conseguente consenso alla loro iscrizione; si precisa, per mero richiamo, che non sarà possibile distribuire dividendi intaccando le riserve di utili oltre l'ammontare netto di tale posta capitalizzata nell'attivo¹³;
- ai sensi dell'art. 2426, n. 6, c.c. il collegio sindacale ha preso atto che non esiste più alcun valore di avviamento iscritto alla voce B-I-5) dell'attivo dello stato patrimoniale;
[ovvero: si dà atto dell'esistenza della voce "avviamento" che risulta ammortizzato con un criterio sistematico per un periodo di 5 anni - ovvero per un periodo di maggiore durata, che comunque non deve superare i 20 anni qualora sia ritenuto ragionevole supporre che la vita utile dello stesso sia superiore ai 5 anni]¹⁴;
- è stata verificata la correttezza delle informazioni contenute nella nota integrativa per quanto attiene l'assenza di posizioni finanziarie e monetarie attive e passive sorte originariamente in valute diverse dall'euro;
- sono state fornite in nota integrativa le informazioni richieste dall'art. 2427-bis c.c., relative agli strumenti finanziari derivati e per le immobilizzazioni finanziarie iscritte ad un valore superiore al loro *fair value*¹⁵;
- il sistema dei "conti d'ordine e garanzie rilasciate" risulta esaurientemente illustrato¹⁶;

¹² Per bilanci ai quali non si applica ancora la disciplina del D.Lgs. n. 139/2015.

¹³ Per bilanci ai quali non si applica ancora la disciplina del D.Lgs. n. 139/2015.

¹⁴ Per bilanci ai quali non si applica ancora la disciplina del D.Lgs. n. 139/2015.

¹⁵ Per bilanci ai quali non si applica ancora la disciplina del D.Lgs. n. 139/2015.

¹⁶ Per bilanci ai quali non si applica ancora la disciplina del D.Lgs. n. 139/2015.

[ovvero: i conti d'ordine e di rischio esposti in bilancio, anche con riferimento alle garanzie reali rilasciate, con correlato commento in nota integrativa, permettono una esauriente intelligibilità del bilancio chiuso al 31 dicembre 201X];

- [solo per le società che hanno istituito l'organismo di vigilanza, se non coincidente con il collegio sindacale: abbiamo acquisito informazioni dell'organismo di vigilanza (ovvero: abbiamo preso visione della/e relazione/i dell'organismo di vigilanza; ovvero: a seguito di richiesta) e non sono emerse criticità rispetto al modello organizzativo adottato che debbano essere evidenziate nella presente relazione (ovvero: sono emerse criticità riguardanti: _____)];
- [solo per le società che hanno attribuito al collegio sindacale la funzione di organismo di vigilanza: abbiamo svolto la funzione di organismo di vigilanza, in base alla delibera del consiglio di amministrazione del __/__/____, e nell'espletamento di tale funzione non sono emerse criticità rispetto al modello organizzativo adottato che debbano essere evidenziate nella presente relazione (ovvero: sono emerse criticità riguardanti: _____)];
- in merito alla proposta dell'organo di amministrazione circa la destinazione del risultato netto di esercizio esposta in chiusura della relazione sulla gestione, il collegio non ha nulla da osservare, facendo peraltro notare che la decisione in merito spetta all'assemblea dei soci.

Risultato dell'esercizio sociale

Il risultato netto accertato dall'organo di amministrazione relativo all'esercizio chiuso al 31 dicembre 201X, come anche evidente dalla lettura del bilancio, risulta essere positivo per euro _____.

[Ovvero: risulta essere negativo per euro _____.]

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

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

Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta il collegio propone all'assemblea di approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 20XX, così come redatto dagli amministratori.

Luogo e data _____

Il collegio sindacale

Nome e Cognome (Presidente)

Nome e Cognome (Sindaco effettivo)

Nome e Cognome (Sindaco effettivo)