



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

NORME TECNICHE PER L'ESERCIZIO DELLA PROFESSIONE

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 2022

MARZO 2023

Area di delega CNDCEC “Sistemi di controllo e revisione legale (*financial e non financial*)”

Consiglieri delegati CNDCEC

Gian Luca Ancarani
Maurizio Masini

A cura della Commissione “Sfida qualità”

Presidente della commissione

Ermando Bozza

Componenti della commissione

Valerio Antonelli
Maura Campra
Lorenzo Chieppa
Arcangelo Chirico
Paola D’Angelo
Maria Rosaria De Florio
Piero Maccioni
Andrea Missori
Elisabetta Pasquali

Ricercatori

Cristina Bauco
Alessandra Pagani
Laura Pedicini
Matteo Pozzoli



Sommario

Prefazione	3
Introduzione	4
1. Struttura della relazione unitaria	5
2. Contenuto della relazione unitaria	9
2.1. Sezione della relazione unitaria contenente il giudizio di revisione	13
2.2. Sezione della relazione sull'attività di vigilanza ai sensi dell'art. 2429, co. 2, c.c.	14
Allegato 1 - Modello di relazione unitaria del collegio sindacale [sindaco unico] incaricato della revisione legale - Giudizio senza modifica in assenza di utilizzo di deroghe	21
Allegato 2 - Modello di relazione unitaria del collegio sindacale [sindaco unico] incaricato della revisione legale - Giudizio senza modifica in presenza di utilizzo di deroghe contabili	28
Allegato 3 - Schema di lettera di rinuncia ai termini di cui all'art. 2429, co. 3, c.c.	35

Prefazione

Il presente documento, che rappresenta il primo dell'attuale consiliatura in ambito sistemi di controllo e revisione legale, rafforza l'impegno del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nel mantenere un ruolo attivo nella diffusione del sapere tecnico ma anche di una cultura della revisione legale calata nella realtà degli incarichi che sempre più frequentemente i nostri professionisti si trovano a svolgere nel doppio ruolo di componente del collegio sindacale e di revisore legale.

Proprio nell'ottica di contribuire al miglioramento della tecnica professionale e al raggiungimento della qualità degli incarichi di revisione legale affidati al collegio sindacale, il documento fornisce una tipizzazione, ormai consolidata nel tempo, della struttura, della forma e del contenuto della relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale che svolge sia la vigilanza ai sensi dell'art. 2429 del c.c. che la revisione legale ai sensi del d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39.

Gli stessi obiettivi di qualità e di competenza professionale, basata sui più recenti sviluppi del quadro normativo di riferimento e della tecnica professionale, verranno perseguiti nei futuri documenti che il Consiglio Nazionale si appresta a realizzare o, in alcuni casi, ad aggiornare rispetto alla passata produzione tecnico-scientifica, nell'intento di offrire costantemente strumenti e supporti che rappresentino un riferimento per una platea di professionisti italiani sempre più ampia.

Solo dotandosi di metodologie e procedure comuni si riuscirà a migliorare ulteriormente la qualità del controllo e della revisione e a vincere la sfida che la categoria sarà a breve chiamata ad affrontare rispetto al tema dei controlli di qualità degli incarichi di revisione da parte dell'Autorità di vigilanza ai sensi degli artt. 20 e seguenti del citato d.lgs. n. 39/2010.

Gian Luca Ancarani

*Consigliere Nazionale con delega
a Sistemi di controllo e revisione legale*

Maurizio Masini

*Consigliere Nazionale con delega
a Sistemi di controllo e revisione legale*

Introduzione

Il presente documento, giunto all'ottava edizione, nell'ottica di fornire uno strumento tecnico e operativo ai sindaci-revisori, propone una disamina delle principali novità caratterizzanti il bilancio d'esercizio 2022 e dei conseguenti riflessi sulla relazione unitaria dei sindaci-revisori. Ovviamente le casistiche che si possono presentare sono molteplici e non standardizzabili, per cui con il presente documento ci si prefigge di fornire utili indicazioni nella delicata fase di reporting ai soci, senza avere alcuna pretesa di esaustività. La relazione unitaria dei sindaci-revisori è, infatti, la sintesi finale dell'attività di vigilanza svolta nel corso dell'esercizio sociale e delle procedure di revisione svolte in risposta ai rischi di errori significati identificati e valutati. Le attività dell'organo di controllo e quelle di revisione, seppur caratterizzati da evidenti differenze, presentano aspetti sinergici che trovano la migliore capacità informativa laddove si opti per una relazione unitaria che esponga in modo coordinato e sistemico le risultanze dell'attività di vigilanza e di revisione. Il presente documento comprende, infatti, anche le ipotesi di coordinamento delle osservazioni e proposte che l'organo di controllo, ai sensi dell'art. 2429 c.c., deve fare ai soci al fine dell'approvazione del bilancio, con i diversi casi di giudizio di revisione con modifica.

Vengono, inoltre, fornite nella sezione "Allegati" due modelli di relazione unitaria, rispettivamente, in assenza o in presenza di esercizio di deroghe straordinarie quali quelle relative alla sospensione degli ammortamenti (misura prorogata con l. n. 25/2022, ai bilanci dell'esercizio 2022) e al rinvio dell'obbligo "ricapitalizza o liquida" delle perdite rilevanti ai sensi degli artt. 2446 e 2447 c.c. (ovvero degli artt. 2482-bis e 2482-ter per le S.r.l.), misura estesa, con legge 24 febbraio 2013, n. 14, anche alle perdite 2022.

Completa il set degli allegati il modello di rinuncia ai termini concessi ai soci dall'art. 2429, co. 3, c.c.

Ermando Bozza

*Presidente della commissione
"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, co. 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, co. 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,

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.

specificatamente attinente agli altri compiti del collegio sindacale che si conclude con le proposte del collegio in ordine al bilancio e alla sua approvazione.

Pertanto, la relazione unitaria può essere opportunamente titolata:

“Relazione unitaria del Collegio Sindacale [Sindaco unico] 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 bilancio².

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 caso di approvazione unanime, la relazione 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 co. 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*

² Giova osservare come il termine - di cui all’articolo 106, co. 7, del d.l. 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27 -, relativo allo svolgimento delle assemblee di società ed enti, è stato prorogato al 31 luglio 2023, in forza delle previsioni recate dall’art. 3, co. 10-undecies d.l. 29 dicembre 2022, n. 198 (cosiddetto “Milleproroghe”), convertito dalla legge 24 febbraio 2023, n. 14.

di revisione presenta il proprio giudizio in un paragrafo distinto della relazione di revisione, indicando i motivi del disaccordo”.

La disposizione normativa sopra riportata si presta ad un'applicazione in via estensiva al collegio sindacale in caso di disaccordo sulla relazione di revisione per i seguenti motivi:

- come nel caso del “*Joint Audit*” così i sindaci-revisori sono responsabili congiuntamente per la relazione di revisione contenente il giudizio sul bilancio;
- posto che 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, co. 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.³

Anche con riferimento all'attività di vigilanza *ex art. 2429, co. 2, c.c.*, il sindaco-revisore dissenziente ha diritto di far iscrivere a verbale i motivi del proprio dissenso e ha la facoltà di riferire all'assemblea la propria opinione difforme rispetto alla relazione approvata dalla maggioranza dei componenti del collegio. Si rinvia, a tale proposito, a quanto riportato nel paragrafo 2.2.

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

Modalità di sottoscrizione della relazione unitaria

La relazione unitaria del collegio sindacale può essere sottoscritta anche soltanto dal Presidente del collegio sindacale, tramite firma elettronica qualificata sulla relazione; 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.

³ Si segnala che anche l'art. 3, co. 10-*undecies* d.l. n. 198/2022, convertito con modificazioni dalla legge 24 febbraio 2023, n. 14, ha previsto che all'articolo 3, co. 1, del d.l. n. 228/2021, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 febbraio 2022, n. 15, le parole: «31 luglio 2022» siano sostituite dalle seguenti: «31 luglio 2023». L'art. 3 d.l. n. 228/2021 aveva prorogato al 31 luglio 2022 il termine di cui all'articolo 106, co. 7, del d.l. 17 marzo 2020, n. 18 relativo alle *Norme in materia di svolgimento delle assemblee di società ed enti*. Tale co. 7 prevedeva testualmente che (tutte) le disposizioni dell'art. 106 - e dunque anche quelle in ordine alla possibilità che le assemblee si tenessero in audio/video conferenza, anche in deroga a previsioni di statuto - si applicassero alle assemblee tenute entro il 31 luglio 2021.

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 novità e dei nuovi obblighi connessi alla redazione dei bilanci relativi all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2022.

Molteplici sono, infatti, le misure di sostegno alle imprese riproposte per favorire la ripresa post-pandemica da Covid-19 e attenuare gli effetti della difficile congiuntura economica connessa al conflitto in Ucraina e all'impatto inflazionistico, nonché del rialzo dei prezzi dei costi dell'energia e delle materie prime.

Sospensione degli ammortamenti

L'art. 60 della l. n. 126/2020, di conversione del d.l. n. 104/2020, ha introdotto ai commi 7-*bis* – 7-*quinqüies* una deroga a valere sul bilancio d'esercizio 2020, potenzialmente estendibile agli esercizi successivi in funzione dell'andamento dell'emergenza sanitaria, in materia di imputazione delle quote di ammortamento di competenza dell'esercizio. Tale disposizione è stata, quindi, prorogata per tramite dell'art. 1, co. 711, della l. n. 234/2021 (Legge di bilancio 2022) anche ai bilanci dell'esercizio 2021, nonché, attraverso la l. n. 25/2022, di conversione del d.l. n. 4/2022 (cosiddetto "Sostegni-ter"), ai bilanci dell'esercizio 2022⁴. Al fine di evitare una interpretazione che consentisse l'adozione della predetta previsione ai soli soggetti che nell'esercizio 2020 avevano sospeso parzialmente l'ammortamento annuo delle immobilizzazioni tecniche, il Legislatore ha rivisto la disciplina in oggetto con l'emanazione della l. n. 15/2022, di conversione del d.l. n. 228/2021 (Decreto Milleproroghe), eliminando limitazioni applicative.

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

⁴ Si deve, peraltro, considerare che la sospensione degli ammortamenti è già stata prorogata dall'art. 3, co. 8 del d.l. n. 198/2022 (cosiddetto "Milleproroghe"), convertito dalla legge 24 febbraio 2023, n. 14 confermando le medesime modalità previste dall'originaria l. n. 126/2020, anche per i bilanci in corso al 31 dicembre 2023.

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, co. 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 706⁵.

Valutazione dei titoli

Si deve rilevare che è stata riproposta per i bilanci dell'esercizio 2022, in applicazione dell'art. 45 del d.l. n. 73/2022, convertito con modificazioni dalla l. n. 122/2022, la possibilità di non svalutare i titoli di debito e partecipativi, quotati e non, iscritti nell'attivo circolante dello stato patrimoniale in presenza di un valore desumibile dall'andamento del mercato inferiore a quello di iscrizione, sempre che la perdita non sia durevole.

Il sindaco-revisore, quindi, deve verificare che i titoli non svalutati, in applicazione della suddetta norma derogatoria, siano valorizzati e, se del caso, svalutati per perdite durevoli, in coerenza con quanto previsto dall'art. 2426, c.c..

Nel presupposto di una informativa adeguata da parte degli amministratori nella nota integrativa, il sindaco-revisore, qualora ritenga necessario richiamare l'attenzione degli utilizzatori sugli eventuali effetti derivanti dal venir meno dell'estensione della 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

L'art. 6 del d.l. n. 23/2020, come modificato, anche a termine del 2022 dal Decreto Milleproroghe⁶, prevede, per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2022, 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;

⁵ Principio di revisione internazionale ISA Italia n. 706, Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente.

⁶ L'art. 6 del d.l. n. 23/2020 è stato modificato dall'art. 1, co. 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"). La disposizione è stata modificata dall'art. 3, co. 1-ter, del d.l. 30 dicembre 2021, n. 228, convertito con modificazioni dalla legge 25 febbraio 2022, n. 15, che alle parole «31 dicembre 2020» ha sostituito le parole «31 dicembre 2021». Più recentemente, l'art. 3, co. 9, d.l. 20 dicembre 2022, n. 198, convertito dalla legge 24 febbraio 2013, n. 14, ha sostituito nell'art. 6, co. 1, d.l. 8 aprile 2020, n. 23, convertito con modificazioni dalla legge 5 giugno 2020, n. 40 le parole «31 dicembre 2021» con le parole «31 dicembre 2022».

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 2028 per l'approvazione del bilancio d'esercizio 2027, relativo al quinto esercizio successivo a quello in cui le perdite sono emerse, che coincide, come accennato, con quello in corso al 31 dicembre 2022.

In tutte le ipotesi sopra richiamate, resta ferma l'applicazione degli artt. 2446, primo comma, c.c. e 2482-*bis*, commi primo, secondo e terzo, c.c. Pertanto, gli Amministratori devono accertare le perdite e sottoporre ai soci la relazione sulla situazione patrimoniale, con le osservazioni del collegio sindacale (o del sindaco unico di S.r.l.), e dare conto dei fatti di rilievo intervenuti successivamente alla redazione della loro relazione. 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, l'origine e la natura delle perdite maturate nel corso dell'esercizio che sono oggetto di sterilizzazione ai sensi dell'art. 6 del Decreto "Liquidità", e prospettare la soluzione di avvalersi della possibilità di rinviare al quinto esercizio successivo l'applicazione della disciplina codicistica e l'adozione dei relativi adempimenti, fornendo indicazioni sulla tempistica stimata per il ripianamento delle perdite e, possibilmente, sugli interventi programmati.

Occorre porre nella dovuta evidenza come l'art. 6, co. 5, d.l. n. 23/2020 stabilisca espressamente che le perdite rilevanti per cui gli Amministratori chiedono di poter beneficiare della sospensione degli obblighi civilistici 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, più 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, prestando particolare attenzione ai casi in cui a cause della perdite, il capitale sociale sia sceso al di sotto del minimo, ovvero risulti azzerato: in questi casi, sorgerà l'esigenza di predisporre una pianificazione quinquennale di misure e provvedimenti che si mostrino adeguati rispetto al fine di non disperdere (ulteriormente) la continuità aziendale.

Se la società, in occasione dell'approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2020 o dell'esercizio 2021, si sia già avvalsa della sospensione degli obblighi previsti nel codice civile per il ripianamento delle perdite rilevanti per i cinque esercizi successivi e fino alla data di convocazione dell'assemblea chiamata ad approvare il relativo bilancio⁷, il prospetto della nota integrativa del bilancio relativo all'esercizio 2022 dovrà darne evidenza, fornendo indicazioni anche in ordine all'origine e all'importo delle perdite precedentemente sterilizzate, in ordine ai riferimenti normativi che hanno consentito la disapplicazione delle disposizioni del codice civile, in ordine all'indicazione della deliberazione che ha assunto tali decisioni e in ordine a eventuali movimentazioni, intervenute successivamente alla data della delibera, nel corso degli esercizi o dell'esercizio (a seconda che si tratti di perdita relativa all'esercizio in corso al 31 dicembre 2020 ovvero di perdita relativa all'esercizio in corso al 31 dicembre 2021) ricompresi nel quinquennio di sospensione con riferimento alle perdite oggetto di precedente sterilizzazione.

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 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.

⁷ Possibilità accordata dalla previgente formulazione delle temporanee disposizioni recate dall'art. 6 d.l. n. 23/2020,

Un esempio di relazione di revisione unitaria in presenza di bilancio 2022 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 2022 presenta profili di novità anche sotto l'aspetto delle norme tecniche che ne disciplinano lo svolgimento.

Relativamente ai bilanci 2022, con Determina della Ragioneria Generale dello Stato, prot. n. 219019 del 1° settembre 2022, sono state adottate le nuove versioni della quasi totalità dei principi di revisione in vigore per le precedenti revisioni dei bilanci 2020 e 2021.

L'aggiornamento dei principi di revisione ISA Italia per effetto della Determina segue, come di consueto, l'evoluzione delle norme e dei regolamenti vigenti nel nostro ordinamento nonché, al tempo stesso, gli sviluppi degli standard internazionali emanati dallo IAASB.

In particolare, i nuovi principi ISA Italia applicabili alle revisioni dei bilanci 2022 sono stati aggiornati al fine di:

- adottare le modifiche apportate dallo IAASB agli standard internazionali di revisione nell'ambito del progetto di riscrittura del principio ISA n. 315 relativo all'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi;⁸
- adottare le modifiche apportate dallo IAASB ai principi di revisione internazionali ISA a seguito dell'aggiornamento del Codice etico IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants), edizione 2018;⁹
- riflettere le modifiche conseguenti all'adozione del principio di revisione nazionale (SA Italia) n. 700B "Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale con riferimento al bilancio redatto secondo il formato elettronico unico di comunicazione (ESEF – European Single Electronic Format)";¹⁰
- recepire, a seguito dell'entrata in vigore del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo Settore), le previsioni normative aventi ad oggetto la disciplina della revisione legale del bilancio degli Enti del Terzo Settore (ETS)¹¹,

⁸ Nell'ambito di tale progetto, concluso dallo IAASB a dicembre 2019, oltre ad una nuova versione del documento ISA Italia n. 315, sono stati oggetto di conseguenti modifiche (cosiddetti "conforming amendments") anche i principi di revisione internazionali (ISA Italia) nn. 200, 210, 230, 240, 250, 260, 265, 300, 330, 402, 500, 501, 530, 540, 550, 600, 610, 620 e 701.

⁹ Nell'ambito di tale progetto, concluso dallo IAASB ad aprile 2020, sono stati oggetto di *conforming amendments* i seguenti principi di revisione internazionali (ISA Italia) nn. 200, 240, 250, 260, 610, 620, 700 e 720.

¹⁰ In particolare, sono stati oggetto di *conforming amendments* i seguenti principi di revisione internazionali (ISA Italia) nn. 200, 210, 230, 260, 570, 580, 600, 700, 705, 706 e 710.

¹¹ In particolare, sono stati modificati i principi di revisione internazionali (ISA Italia) nn. 200, 260 e 700 e i principi di revisione (SA Italia) nn. 250B e 720B.

- apportare talune modifiche minori di natura editoriale¹².

Pertanto, molti dei 36 principi di revisione internazionali ISA Italia da ultimo adottati non hanno subito profonde modifiche sostanziali, quanto piuttosto modifiche c.d. “conseguenti” (o “conforming amendments”) cioè derivanti dalla riscrittura del nuovo principio di revisione internazionale ISA n. 315 (l’unico principio di revisione ad essere stato interamente riscritto), oppure derivanti dall’aggiornamento del Codice IESBA o dall’aggiornamento del principio nazionale SA 700B sull’ESEF. Alcuni principi (per l’esattezza 5 principi) sono stati modificati solo per inserire alcune considerazioni sulla revisione degli ETS; oppure, da ultimo, solo per recepire modifiche esclusivamente editoriali.

Nello specifico, per quanto attiene all’oggetto del presente documento, le suddette modifiche non hanno dato origine a variazioni di sostanza dei principi di revisione ISA Italia che contengono le regole relative all’espressione del giudizio di revisione, alle tipologie di giudizio e al modello di relazione di revisione¹³. Le suddette regole, pertanto, restano invariate.

2.2. Sezione della relazione sull’attività di vigilanza ai sensi dell’art. 2429, co. 2, c.c.

La relazione del collegio sindacale o del sindaco unico (di S.r.l.), ai sensi dell’art. 2429, co. 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 2021¹⁴.

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, co. 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 dal sindaco unico anche apportandovi solo marginali modifiche, resesi necessarie per l’inserimento nella relazione unitaria. Infatti:

- non è riproposto il paragrafo introduttivo, sostituito dall’introduzione alla complessiva relazione unitaria;

¹² In particolare, sono stati oggetto di modifiche editoriali i seguenti principi di revisione internazionali (ISA Italia) nn. 320, 450, 505, 510, 520, 560 e il principio di revisione (SA Italia) 700B.

¹³ Esula dal presente documento la disamina delle modifiche ai principi di revisione ISA Italia che trattano della relazione di revisione con riferimento agli altri obblighi di reportistica posti in capo al revisore su aspetti diversi quali la conformità al Regolamento Delegato (UE) 2019/815 della Commissione Europea (c.d. Regolamento ESEF) oppure la dichiarazione circa l’avvenuta presentazione della dichiarazione non finanziaria. Così come esulano dal presente documento le modifiche che contengono considerazioni specifiche per la revisione legale negli Enti del Terzo Settore.

¹⁴ Il documento, con l’aggiornamento del 12 gennaio 2021, è disponibile sul sito www.commercialisti.it.



- la sezione è suddivisa in tre sottosezioni sulla attività di vigilanza svolta 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.

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.

Il sindaco-revisore dà conto delle eventuali segnalazioni effettuate all'organo amministrativo, ai sensi dell'art. 25-*octies* d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14 (Codice della crisi), relativamente alla sussistenza dei presupposti per la presentazione dell'istanza di composizione negoziata della crisi di impresa¹⁵, così come delle segnalazioni da parte dei creditori pubblici ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 25-*novies* d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14, o ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 30-*sexies* d.l. 6 novembre 2021, n. 152, convertito dalla legge 29 dicembre 2021, n. 233, e successive modificazioni¹⁶.

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 dalle sopra citate Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate del 2020, 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.

¹⁵ Cfr. art. 3, co. 3 e 4, d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14.

¹⁶ È stata considerata l'ipotesi della segnalazione all'organo di amministrazione effettuata in base alla normativa tempo per tempo vigente. A tal proposito, si evidenzia che l'art. 15 d.l. n. 118/2021 ha trovato applicazione dal 15 novembre 2021 fino all'entrata in vigore del decreto legislativo 17 giugno 2022, n. 83, recante modifiche al codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, in attuazione della direttiva (UE) 2019/1023 del Parlamento europeo e del Consiglio del 20 giugno 2019 riguardante i quadri di ristrutturazione preventiva, l'esdebitazione e le interdizioni, e le misure volte ad aumentare l'efficacia delle procedure di ristrutturazione, insolvenza ed esdebitazione, e che modifica la direttiva (UE) 2017/1132 (direttiva sulla ristrutturazione e sull'insolvenza), avvenuta il 15 luglio 2022.

Per quanto attiene alla segnalazione pervenuta da parte dei creditori pubblici qualificati, i creditori pubblici qualificati possono effettuare le segnalazioni ex art. 25-*novies* dal 15 luglio 2022.

L'obbligo di segnalazione da parte dei creditori pubblici qualificati è stato introdotto nel nostro ordinamento dal d.l. 6 novembre 2021, n. 152, convertito con modificazioni dalla legge 29 dicembre 2021, n. 233, recante "Disposizioni urgenti per l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) e per la prevenzione delle infiltrazioni mafiose", che ha integrato il d.l. n. 118/2021 con alcune disposizioni finalizzate a favorire la tutela degli interessi dei creditori nella composizione negoziata. L'art. 30-*sexies* d.l. n. 152/2021, in particolare, ha previsto, a far data dal 1° gennaio 2022, la segnalazione dei creditori pubblici qualificati finalizzata a incentivare l'accesso alla composizione negoziata da parte dell'impresa.

Le previsioni del d.l. n. 152/2021 sono state trasferite nel CCI a opera del d.lgs. 17 giugno 2022, n. 83 e l'art. 30-*sexies* è stato abrogato dall' art. 47, co. 1, dello stesso d.lgs. 17 giugno 2022, n. 83, a decorrere dal 15 luglio 2022.

Occorre trattare però il caso in cui il medesimo collegio sindacale, o il sindaco unico, nella relazione di revisione contenuta nella relazione unitaria¹⁷, 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 Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate del 2020.

- 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 450¹⁸. 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 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 2022, 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

¹⁷ Le considerazioni che seguono sono pertinenti anche al caso in cui il collegio sindacale predisponga due relazioni separate e 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.

¹⁸ Cfr. Principio di revisione internazionale ISA Italia n. 450, *Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile*, paragrafi 12 e 13.

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, con possibili effetti ritenuti significativi, incontrate nello svolgimento delle attività di revisione, in sede di approvazione del bilancio d'esercizio chiuso il 31 dicembre 2022, 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 possibili effetti ritenuti 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 2022, così come redatto dagli Amministratori.

c) *Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.* 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 bilancio¹⁹.

¹⁹ I paragrafi 11,12,13 e 14 del principio di revisione ISA Italia n. 705 recentemente aggiornato, "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)

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 degli effetti potenzialmente significativi e pervasivi 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"]

Considerando le risultanze dell'attività da noi [me] svolta, così come descritto nel paragrafo "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio" nella sezione A della presente relazione, a causa delle limitazioni nelle procedure di revisione con possibili effetti ritenuti significativi e pervasivi, ci dichiariamo impossibilitati [mi dichiaro impossibilitato] a formulare una proposta circa l'approvazione del bilancio d'esercizio chiuso il 31 dicembre 2022, 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 "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio" nella sezione A della presente relazione, in considerazione delle limitazioni, con possibili effetti ritenuti significativi e pervasivi, incontrate nello svolgimento delle attività di revisione, invitiamo [invito] i soci a non approvare il bilancio d'esercizio chiuso il 31 dicembre 2022, così come redatto dagli Amministratori.

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, 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 "Elementi alla base della 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 2022, 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.

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).

- 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 "Elementi alla base del giudizio negativo" nella sezione A della presente relazione, invitiamo [invito] i soci a non approvare il bilancio d'esercizio chiuso il 31 dicembre 2022, 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, co. 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, co. 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 2022, 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 rilievi" 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 2022, 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 "Elementi alla base del giudizio negativo" nella sezione A della presente relazione, invitiamo i soci a non approvare il bilancio d'esercizio chiuso il 31 dicembre 2022, 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, distinguendo la propria opinione, anche ai fini di delimitare eventuali 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;
- il Sindaco-revisore è giunto alla conclusione che non sussiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.

RELAZIONE UNITARIA DEL COLLEGIO SINDACALE [DEL SINDACO UNICO] 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 2022, 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, co. 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 2022, 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 2022, 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, co. 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 2022, 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 2022 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 2022 ed è redatta in conformità alle norme di legge.

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, co. 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, co. 2, c.c.

Nel corso dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2022 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 e, in particolare, sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla Società e sul suo concreto funzionamento.

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, 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 affrontare eventuali conseguenze riconducibili a _____ (conseguenze connesse alla ripresa post pandemica; difficile congiuntura economica derivante dalla guerra in Ucraina)], 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 ai residuali impatti derivanti dell'emergenza sanitaria dovuta alla pandemia 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.

Non sono state presentate denunce al Tribunale ex art. 2409 c.c.

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

Nel corso dell'esercizio non abbiamo [ho] effettuato segnalazioni all'organo di amministrazione ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 15 d.l. n. 118/2021 o ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 25-*octies* d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14 e non sono pervenute segnalazioni da parte dei creditori pubblici qualificati ex art. 25-*novies* d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14 o ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 30-

sexies d.l. 6 novembre 2021, n. 152, convertito dalla legge 29 dicembre 2021, n. 233, e successive modificazioni²⁰.

Nel corso dell'attività di vigilanza, come sopra descritta, non sono emersi altri fatti significativi tali da richiederne la menzione nella presente relazione²¹.

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, co. 5, c.c.

[In considerazione dell'espressa previsione statutaria l'assemblea ordinaria per l'approvazione del bilancio è stata convocata entro il maggior termine di 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio]²².

[I Soci, con PEC del gg/mm/2022, hanno rinunciato espressamente ai termini previsti dall'art. 2429 c.c. per il deposito della presente relazione unitaria, sollevandoci (sollevandomi) da qualsiasi contestazione]²³.

[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 € [...]]²⁴.

[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 € [...]]²⁵.

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, non rileviamo [rilevo] motivi ostativi all'approvazione, da parte dei soci, del bilancio chiuso al 31 dicembre 2022, 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

²⁰ Si veda quanto riportato nella nota 16.

²¹ Nella costante valutazione dell'andamento della società, andranno indicate nella relazione eventuali iniziative intraprese dall'organo di controllo qualora le notizie fornite da banche o intermediari finanziari, ai sensi e per gli effetti dell'art. 25-decies d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14, possano rappresentare indicatori per valutare sia la qualità del merito creditizio della società, sia il deterioramento del quadro di disponibilità finanziaria, sia la sostenibilità degli impegni assunti e delle iniziative intraprese dalla società medesima.

²² Il paragrafo va utilizzato se pertinente.

²³ Il paragrafo va utilizzato se pertinente (Cfr. Allegato 3).

²⁴ Il paragrafo va utilizzato se pertinente.

²⁵ Il paragrafo va utilizzato se pertinente.



Firme

Nome e Cognome (Presidente)

Nome e Cognome (Sindaco effettivo)

Nome e Cognome (Sindaco effettivo)

[*Nome e Cognome* (Sindaco Unico)]

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

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;
- gli Amministratori dichiarano di voler applicare le previsioni di cui all'art. 60 della l. n. 126/2020, estese attraverso La L. n. 25/2022, di conversione del d.l. n. 4/2022 (cosiddetto "Sostegni-ter"), ai bilanci dell'esercizio 2022 con riferimento alla sospensione degli ammortamenti;
- gli Amministratori dichiarano di voler applicare le previsioni di cui all'art. 6 del d.l. n. 23/2020, così come modificato dall'art. 3, co. 9, d.l. 29 dicembre 2022, n. 198, convertito dalla legge 24 febbraio 2014, n. 14, con riferimento alle perdite emerse nel corso dell'esercizio 2022;
- il sindaco-revisore ha ottenuto tutti gli elementi probativi sufficienti ed appropriati per giungere alla formulazione del giudizio professionale;
- il sindaco-revisore è giunto alla conclusione che non sussiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.

RELAZIONE UNITARIA DEL COLLEGIO SINDACALE [DEL SINDACO UNICO] 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 2022, 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, co. 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 2022, 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 2022, 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 giudizio

Richiamo di informativa –Utilizzo delle deroghe contabili

Richiamiamo [Richiamo] l'attenzione sul paragrafo della Nota integrativa che riporta le informazioni pertinenti ad illustrare le motivazioni della sospensione degli ammortamenti consentita attraverso la L. n. 25/2022, di conversione del d.l. n. 4/2022 (cosiddetto "Sostegni-ter"), [anche] con riguardo ai bilanci dell'esercizio 2022.

Richiamiamo [Richiamo], inoltre, l'attenzione sul paragrafo "Perdite rilevanti" della Nota integrativa, in cui gli Amministratori [l'amministratore unico] hanno fornito indicazioni circa le nuove perdite rilevanti emerse nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2022 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, nonché indicazioni circa le perdite emerse nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020 e per quelle emerse nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2021 e alle loro movimentazioni (*Eventualmente, nei casi in cui la Società abbia deliberato, in sede di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2020 o relativo all'esercizio 2021, la sospensione degli obblighi civilistici previsti in caso di perdite rilevanti*).

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

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, co. 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 2022, 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 2022 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 2022 ed è redatta in conformità alle norme di legge.

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, co. 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, co. 2, c.c.

Nel corso dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2022 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 e, in particolare, sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla Società e sul suo concreto funzionamento.

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 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.

La Società si è avvalsa della sospensione degli ammortamenti estesa attraverso La I. n. 25/2022, di conversione del d.l. n. 4/2022 (cosiddetto "Sostegni-ter"), [anche] ai bilanci dell'esercizio 2022.

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 delle sospensioni previste dal menzionato art. 6 del d.l. n. 23/2020.

[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 affrontare eventuali conseguenze riconducibili a _____ (conseguenze connesse alla ripresa post pandemica; difficile congiuntura economica derivante dalla guerra in Ucraina)], 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 ai residuali impatti derivanti dall'emergenza sanitaria dovuta alla pandemia di 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.

Non è stata presentata denuncia al Tribunale ex art. 2409 c.c.

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

Nel corso dell'esercizio non abbiamo [ho] effettuato segnalazioni all'organo di amministrazione ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 15 d.l. n. 118/2021 o ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 25-*octies* d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14 e non sono pervenute segnalazioni da parte dei creditori pubblici qualificati ex art. 25-*novies* d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14 o ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 30-*sexies* d.l. 6 novembre 2021, n. 152, convertito dalla legge 29 dicembre 2021, n. 233, e successive modificazioni²⁶.

Nel corso dell'attività di vigilanza, come sopra descritta, non sono emersi altri fatti significativi tali da richiederne la menzione nella presente relazione²⁷.

B2) Osservazioni in ordine al bilancio d'esercizio

²⁶ Si veda quanto riportato nella nota 16.

²⁷ Si veda quanto riportato nella nota 21.

Nella redazione del bilancio, gli Amministratori non hanno derogato alle norme di legge ai sensi dell'art. 2423, co. 5, c.c.

[In considerazione dell'espressa previsione statutaria, l'assemblea ordinaria per l'approvazione del bilancio è stata convocata entro il maggior termine di 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio]²⁸.

[I Soci, con pec del gg/mm/aaaa, hanno rinunciato espressamente ai termini previsti dall'art. 2429 c.c. per il deposito della presente relazione unitaria, sollevandoci da qualsiasi contestazione]²⁹.

[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 € [...]]³⁰.

[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 € [...]]³¹.

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, non rileviamo [rilevo] motivi ostativi all'approvazione, da parte dei soci, del bilancio chiuso al 31 dicembre 2022, 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)]

²⁸ Il paragrafo va utilizzato se pertinente.

²⁹ Il paragrafo va utilizzato se pertinente (Cfr. Allegato 3).

³⁰ Il paragrafo va utilizzato se pertinente.

³¹ Il paragrafo va utilizzato se pertinente.

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

Nel presente allegato viene proposto uno schema di lettera di rinuncia ai termini di cui all'art. 2429, co. 3, c.c. da parte dei soci.

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] [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 2022;
- 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.