

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 2017

Edizione marzo 2018

**Gruppo di
Lavoro
Sfida Qualità**

CONSIGLIERI

Raffaele Marcello

Antonio Borrelli

COORDINATORE

Raffaele D'Alessio

COMPONENTI

Valerio Antonelli

Ermando Bozza

Paola D'Angelo

Alessandro Gigliarano

Fioranna Negri

Edoardo Orlandoni

Franco Raddi

RICERCATORI

Cristina Bauco

Alessandra Pagani

Laura Pedicini

Matteo Pozzoli

Indice

Prefazione	4
Introduzione	5
1. La struttura della relazione unitaria.....	6
2. La sezione della relazione unitaria contenente il giudizio di revisione	9
2.1 Le modifiche alle norme e ai principi professionali di riferimento applicabili alle relazioni di revisione dei bilanci 2017.....	9
2.1.1. Modifiche normative	9
2.1.2. Modifiche ai principi di revisione internazionali ISA	10
2.1.3. Aggiornamenti dei principi di revisione internazionale ISA Italia	11
2.2 Le modifiche al modello standard di relazione di revisione all'interno della relazione unitaria, per le revisioni dei bilanci 2017	12
3. La sezione della relazione sull'attività sindacale ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c., all'interno della relazione unitaria.....	19
4. Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio.....	19
5. Il dissenso di un sindaco sul contenuto della relazione unitaria.....	20
Allegato - Modello di relazione unitaria del collegio sindacale incaricato della revisione legale	23

PREFAZIONE

Il cantiere della revisione legale è sempre aperto. Nel giugno 2017 è stato rielaborato un principio nazionale SA Italia n. 720B e nel luglio 2017 sono stati riscritti sette principi di revisione internazionali della serie ISA Italia e nel gennaio 2018 altri sette. Nel frattempo è partita la formazione obbligatoria (ex art. 5 del D.Lgs. 39/2010), mentre si attende la partenza dei controlli di qualità (ex art. 20 del D.Lgs. 39/2010).

Il CNDCEC per rispondere a questa tambureggiante sequenza di cambiamenti si è organizzato per offrire un portafoglio di risposte, articolate e appropriate per le esigenze dei professionisti, specialmente di quelli che operano come componenti di collegi sindacali con incarico di revisione legale nelle imprese italiane di minore dimensione.

Dopo aver messo in consultazione il documento “*Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di dimensioni minori*”, uno strumento al servizio della categoria allo scopo di orientare l’applicazione dell’approccio al rischio secondo la filosofia della “scalabilità” dei principi internazionali di revisione e di preparare i propri iscritti ai controlli di qualità, propone ora questo su “*La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti*”, ormai alla sua terza edizione.

Il documento conferma l’impegno di questo Consiglio Nazionale sulla strada della costruzione fattiva di strumenti e supporti al servizio della soluzione di problemi professionali concreti e spesso trascurati dal legislatore e dallo *standard setter*, come la stesura della relazione unitaria di controllo societario.

Siamo convinti della strada così intrapresa – dalla quale non si può più tornare indietro – e ci impegneremo, in futuro, per servire ancora meglio i professionisti italiani lungo l’itinerario di miglioramento della qualità e dell’efficienza degli incarichi di revisione legale.

Raffaele Marcello

*Consigliere Nazionale con delega
alla Revisione legale*

Antonio Borrelli

*Consigliere Nazionale con delega
alle Revisione legale*

INTRODUZIONE

Il presente documento, che fornisce la versione aggiornata del documento rilasciato nel marzo 2017, tiene conto dei molteplici cambiamenti intervenuti nel frattempo proprio nella disciplina della relazione di revisione, giacché in data 31 luglio 2017, con Determina del Ragioniere Generale dello Stato, sono stati emanati i nuovi ISA Italia n. 700 *“Formazione del giudizio e relazione sul bilancio”*, ISA Italia n. 705 *“Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente”*, ISA Italia n. 706 *“Richiami di informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente”*, ISA Italia n. 710 *“Informazioni comparative - Dati corrispondenti e bilancio comparativo”*, e con Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 15 giugno 2017 è stato adottato il nuovo principio SA Italia n. 720B *“Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla relazione sulla gestione e ad alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari”*.

Il testo aggiornato tiene conto anche della recente emanazione del documento *“Approccio metodologico alla revisione legale dei conti da parte del collegio sindacale nelle imprese di dimensioni minori”*, nel quale si è proposta una nuova versione della metodologia suggerita dal CNDCEC per rispondere, in linea con l'*audit risk model*, alle esigenze di miglioramento della qualità degli incarichi.

Il testo conserva la struttura delle precedenti edizioni, illustrando dapprima la struttura della relazione unitaria, quindi le novità derivanti dalla intervenuta riforma, i riferimenti alla vigilanza e alle osservazioni in merito al bilancio, infine uno schema-tipo di relazione.

Nel testo non si farà alcun riferimento ai contenuti della relazione di revisione legale nelle circostanze in cui il collegio sindacale (o il sindaco unico delle S.r.l.) non può essere incaricato della revisione legale (bilanci di Enti di interesse pubblico o di Enti sottoposti a regime intermedio, bilanci di loro controllate, controllanti o società sottoposte a comune controllo, bilanci consolidati, relazione sul governo societario e gli assetti proprietari, ecc.) Per lo stesso motivo, non si farà riferimento alle importanti novità normative contenute nel Regolamento UE 537/2014 sui requisiti specifici delle revisioni legali degli Enti di interesse pubblico.

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

1. LA STRUTTURA DELLA RELAZIONE UNITARIA

Il collegio sindacale, se incaricato della revisione legale, è tenuto a riferire all'assemblea dei soci i risultati del lavoro svolto sia in termini di vigilanza e altri doveri ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c., sia di revisione legale del bilancio, ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 39/2010.

È preferibile che ciò avvenga all'interno di un unico documento (relazione unitaria), in luogo di due relazioni separate, tenuto conto delle notevoli sinergie esistenti tra la funzione di vigilanza e quella di revisione legale esercitate da uno stesso soggetto (il collegio sindacale), che, in questo modo, può fornire un quadro informativo ai soci maggiormente coordinato.

La predisposizione di una relazione unitaria riflette meglio la posizione dell'organo di controllo incaricato della revisione legale nell'assetto della *governance*, consentendogli di esprimere in modo coordinato e integrato le risultanze dello svolgimento dell'attività di vigilanza e gli esiti della revisione che l'ordinamento gli impone.

In considerazione di quanto sopra, nella predisposizione della relazione unitaria è preferibile seguire un ordine di esposizione che veda come primo documento la relazione di revisione e, a seguire, la relazione ex art. 2429 c.c.

In questo modo, il lettore del bilancio prende prima conoscenza del giudizio di revisione sul bilancio e, poi, degli esiti dell'attività di vigilanza, tra i cui oggetti rientra anche la supervisione delle procedure adottate per la redazione del bilancio.

Il documento unitario può avere la seguente struttura.

Titolo
Destinatari
Premessa
Parte A – Relazione del revisore indipendente ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39
Parte B – Relazione sulla attività di vigilanza ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.
B1 – Attività di vigilanza ai sensi dell'art. 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 e sugli altri compiti del collegio sindacale che si conclude con le proposte del collegio in ordine al bilancio e alla sua approvazione.

Pertanto, la relazione unitaria può essere opportunamente titolata:

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

Destinatari

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

Premessa

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

Data di emissione

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

Sede

La sede da riportare in relazione può essere convenzionalmente indicata in quella dove si trova lo studio del presidente del collegio sindacale, 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 comma 3-bis dell'art. 14 del D.Lgs. 39/2010.

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

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

- come nel caso del *“Joint Audit”* così i sindaci-revisori sono responsabili congiuntamente per la relazione di revisione contenente il giudizio sul bilancio;
- la relazione va deliberata a maggioranza assoluta dei componenti del collegio sindacale; tale prassi, peraltro in linea con le regole di funzionamento del collegio, appare assolutamente compatibile con la previsione di riportare il dissenso di uno dei sindaci nel paragrafo *“Giudizio”* della relazione di revisione;

-
- un siffatto comportamento, oltre ad essere più trasparente e intellegibile rispetto al lettore del bilancio, tutela al meglio le responsabilità dei singoli componenti del collegio sindacale.

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

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

La relazione unitaria si conclude con l'invito all'assemblea a considerare le motivazioni e gli effetti del dissenso del sindaco e a prendere gli eventuali provvedimenti conseguenti, prima di decidere in merito alla approvazione del bilancio.

Anche il sindaco dissenziente potrà firmare queste conclusioni, poiché, in tal modo, la sua responsabilità resta ben distinta da quella della maggioranza del collegio.

2. LA SEZIONE DELLA RELAZIONE UNITARIA CONTENENTE IL GIUDIZIO DI REVISIONE

2.1 Le modifiche alle norme e ai principi professionali di riferimento applicabili alle relazioni di revisione dei bilanci 2017

2.1.1. Modifiche normative

La Direttiva 2014/56/UE ha attuato una profonda riforma della revisione legale dei bilanci d'esercizio e consolidati, modificando significativamente la precedente Direttiva 2006/43/CE, concernente la revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati. Tra le tante modifiche introdotte non mancano quelle relative alla relazione di revisione.

La nuova Direttiva europea sulla revisione è stata attuata in Italia con il D.Lgs. n. 135 del 17 luglio 2016, il quale ha modificato ed integrato profondamente il D.Lgs. n. 39 del 27 gennaio 2010 che aveva a sua volta attuato la previgente Direttiva europea in materia di revisione legale.

Le disposizioni transitorie del D.Lgs. n. 135/2016, contenute nell'art. 27, hanno rinviato l'entrata in vigore delle maggior parte delle nuove disposizioni, tra le quali quelle riferite alla relazione di revisione contenute nel novellato art. 14 del D.Lgs. n. 39/2010, alle revisioni dei bilanci relativi agli esercizi che sono iniziati dopo la data della sua entrata in vigore e, quindi, dal 6 agosto 2016 o successivamente. In termini pratici, ciò significa che, nella maggior parte dei casi, la prima relazione di revisione sui bilanci di enti diversi da quelli di interesse pubblico emessa secondo le nuove regole è quella relativa ai bilanci chiusi al 31 dicembre 2017.

Precedentemente, l'art. 14 del D.Lgs. n. 39/2010, in tema di relazione di revisione, aveva subito limitate modifiche per effetto del D.Lgs. n. 139 del 18 agosto 2015 che recepiva la Direttiva 2013/35/UE relativa ai bilanci d'esercizio e consolidati abrogando le precedenti Direttive 78/660/CEE (c.d. IV Direttiva) e 83/349/CEE (c.d. VII Direttiva).

Infatti, l'art. 10 del D.Lgs. n. 139/2015 aveva modificato l'art. 14, comma 2, lett. e), del D.Lgs. n. 39/2010, prevedendo che al revisore dovesse essere richiesto, oltre al giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, già previsto nel testo previgente, un giudizio sulla sua *"conformità alle norme di legge"*, nonché, *"una dichiarazione rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione legale, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione"*, nel qual caso devono essere *"fornite indicazioni sulla natura di tali errori"*.

Tale disposizione non aveva trovato applicazione nelle relazioni di revisione relative ai bilanci 2016 in assenza di un principio di revisione che ne rendesse pienamente applicativo il contenuto¹. Principio di revisione che, come si dirà meglio oltre, è entrato in vigore per le revisioni dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 1° luglio 2016 o da date successive.

¹ In questo senso il parere dell'Avvocatura Generale dello Stato citato nella Determina MEF-RGS prot. 129507 del 15/06/2017 di cui si dirà oltre.

Il testo dell'art. 14 del D.Lgs. n. 39/2010 è stato successivamente riscritto con il D.Lgs. n. 135/2016 il quale, oltre a confermare la disposizione inerente il giudizio di conformità e la dichiarazione sugli eventuali errori significativi identificati, di cui sopra, ha introdotto le modifiche e integrazioni di seguito sintetizzate:

- obbligo di inserire una dichiarazione su eventuali incertezze significative relative a eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità della società sottoposta a revisione di mantenere la continuità aziendale;
- obbligo di indicare la sede del revisore;
- modalità di emissione della relazione qualora la revisione legale sia stata effettuata da più revisori (revisioni congiunte);
- ricollocazione delle disposizioni inerenti alla revisione dei bilanci consolidati all'interno del nuovo art. 10-*quinquies* del D.Lgs. n. 39/2010 stesso.

2.1.2. Modifiche ai principi di revisione internazionali ISA

Parallelamente al progetto di riforma europea della revisione legale dei bilanci, l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), comitato dell'*International Federation of Accountants* (IFAC) deputato all'emanazione dei principi di revisione internazionali, aveva avviato un complesso progetto di rivisitazione degli *standard* internazionali che regolano le modalità di redazione della relazione del revisore al fine di migliorare la qualità e la quantità delle informazioni ricavabili da questo importante strumento di comunicazione del revisore.

Tale progetto, denominato "*Reporting on Audited Financial Statements – New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments*", si è concluso a gennaio 2015 con l'approvazione di un nuovo set di principi inerenti la relazione di revisione (c.d. *Auditor Reporting Standards*) composto da un principio di revisione di nuova edizione e da sei principi di revisione ISA rivisti nel contenuto:

- ISA n. 700 (*Revised*), "*Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements*";
- New ISA n. 701 "*Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report*";
- ISA n. 705 (*Revised*), "*Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report*";
- ISA n. 706 (*Revised*), "*Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report*";
- ISA n. 260 (*Revised*), "*Communication with Those Charged with Governance*";
- ISA n. 570 (*Revised*), "*Going Concern*".

Sono stati, inoltre, oggetto di contenute modifiche (c.d. "*conforming amendments*") i seguenti ISA: n. 210, n. 220, n. 230, n. 510, n. 540, n. 580, n. 600 e n. 710.

Ad aprile 2015, a tale primo set di principi si è aggiunto l'ISA 720 (*Revised*), "*The Auditor's Responsibilities Relating to the Other Information*", relativo alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio sottoposto a revisione.

2.1.3. Aggiornamenti dei principi di revisione internazionale ISA Italia

Alla luce dell'evoluzione normativa di cui sopra e dei nuovi *standard* internazionali emanati dallo IAASB, si è reso necessario l'aggiornamento del primo *set* dei principi di revisione ISA Italia adottato con Determina del Ministero dell'Economia e delle Finanze (Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato) del 23 dicembre 2014 ed entrato in vigore dal 1° gennaio 2015.

Gli aggiornamenti successivi sono sotto riportati.

1. Principio di revisione SA Italia n. 720B "*Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla relazione sulla gestione e ad alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari*", adottato con Determina del Ministero dell'Economia e delle Finanze (Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato) del 15 giugno 2017 in sostituzione della precedente versione del documento pubblicata con la citata Determina del 23 dicembre 2014. Il nuovo principio SA Italia n. 720B è entrato in vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 1° luglio 2016.

2. Principi di revisione internazionali ISA Italia nn. 260, 570, 700, 701, 705, 706 e 710, adottati con Determina del Ministero dell'Economia e delle Finanze (Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato) del 31 luglio 2017 in sostituzione delle precedenti versioni emanate con Determina del 23 dicembre 2014 (ad eccezione del principio di revisione internazionale ISA Italia n. 701 di nuova emanazione).

Come già detto, tali principi ISA Italia sono stati aggiornati oltre che per tener conto delle citate modifiche normative relative alle modalità di redazione della relazione di revisione contenute nel D.Lgs. 135/2016, per allinearne il contenuto ai mutati principi internazionali emanati nell'ambito del progetto dello IAASB sul *Reporting*. Coerentemente con i periodi di decorrenza del D.Lgs. 135/2016 tali principi sono entrati in vigore con riferimento alle revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 6 agosto 2016 o successivamente.

3. Principi di revisione ISA Italia nn. 200, 210, 220, 230, 510, 540, 600, adottati con Determina del Ministero dell'Economia e delle Finanze (Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato) del 12 gennaio 2018 in sostituzione delle precedenti versioni emanate con Determina del 23 dicembre 2014. Anche in tale caso, detti principi sono stati aggiornati oltre che per tener conto delle citate modifiche normative contenute nel D.Lgs. 135/2016, per riflettere i c.d. "*conforming amendments*" derivanti dal progetto dello IAASB sul *Reporting*, nonché gli adattamenti derivanti dagli ISA Italia adottati con Determine del MEF pubblicate fino al 31 luglio 2017.

In questo caso, pertanto, gli aggiornamenti ai principi derivanti dai "*conforming amendments*" e dagli adattamenti citati non riguardano le regole ma rappresentano modifiche di natura terminologica o che rispondono ad esigenze di uniformità e coerenza del testo dei principi.

Tali principi ISA Italia entrano in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che chiudono al 31 dicembre 2017 o successivamente.

2.2 Le modifiche al modello *standard* di relazione di revisione all'interno della relazione unitaria, per le revisioni dei bilanci 2017

Alla luce delle considerazioni sopra esposte, si riportano di seguito le principali innovazioni da apportare al modello *standard* di relazione di revisione.

Giudizio del revisore.

La principale novità riguarda senza dubbio la sezione della relazione contenente il giudizio del revisore che deve ora essere posizionata all'inizio della relazione, come prima sezione.

Oltre a contenere il giudizio, in tale sezione il revisore:

- identifica la società il cui bilancio è stato revisionato;
- dichiara che il bilancio è stato oggetto di revisione contabile;
- identifica l'intestazione di ciascun prospetto che costituisce il bilancio;
- fa riferimento alle note che includono anche la sintesi dei più significativi principi contabili applicati;
- specifica la data o l'esercizio di riferimento per ciascun prospetto che costituisce il bilancio.

Tali elementi erano in precedenza contenuti nel paragrafo introduttivo della relazione.

Elementi alla base del giudizio.

Immediatamente dopo la sezione contenente il giudizio, la relazione di revisione deve includere la sezione "*Elementi alla base del giudizio*" nella quale il revisore:

- dichiara che la revisione è stata svolta in conformità ai principi di revisione internazionali ISA Italia;
- rinvia alla sezione della relazione che descrive le sue responsabilità stabilite dai principi di revisione internazionali ISA Italia;
- dichiara la sua indipendenza dalla società revisionata in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano;
- dichiara di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio.

Gli elementi di cui al primo e all'ultimo punto dell'elenco erano in precedenza contenuti nella sezione "*Responsabilità del revisore*".

Continuità aziendale.

La relazione di revisione deve contenere le conclusioni del revisore circa l'appropriato utilizzo da parte della direzione della società revisionata del presupposto della continuità aziendale in conformità al principio di revisione internazionale ISA Italia n. 570.

Le dichiarazioni contenute in tale principio di revisione soddisfano il nuovo obbligo di inserire una dichiarazione su eventuali incertezze significative relative a eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità della società sottoposta a revisione di mantenere la continuità aziendale, ora richiesto dall'art. 14, comma 2, lett. f), del D.Lgs. n. 39/2010.

Responsabilità per il bilancio.

La responsabilità per la redazione del bilancio ricade su:

- gli amministratori qualora la società adotti il sistema di amministrazione e controllo tradizionale o monistico;
- il consiglio di gestione qualora la società adotti il sistema di amministrazione e controllo dualistico.

In tale sezione, il revisore deve descrivere le responsabilità degli amministratori per:

- la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- la parte del controllo interno che essi ritengono necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- la valutazione della capacità della società di continuare a operare come un'entità in funzionamento e, nella redazione del bilancio, per l'utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale, nonché per una adeguata informativa sugli aspetti riguardanti la continuità aziendale. La spiegazione della responsabilità degli amministratori per tale valutazione deve includere una descrizione di quando l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale sia appropriato.

In precedenza, la relazione di revisione conteneva le sole responsabilità degli amministratori di cui al primo punto dell'elenco.

Ulteriore elemento di novità è rappresentato dal fatto che in tale sezione il revisore deve ora altresì identificare i responsabili della supervisione del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria².

In particolare, sempre con riferimento al sistema tradizionale di amministrazione e controllo, l'art. 2403, comma 1, c.c. individua nel collegio sindacale il soggetto tenuto a vigilare sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento.

La relazione di revisione dovrà, quindi, far riferimento al concetto di vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul "*processo di predisposizione dell'informativa finanziaria*", in quanto sinteticamente rappresentativo dei riferimenti contenuti nelle norme e identificare nel collegio sindacale il responsabile della supervisione in considerazione della attività di vigilanza esercitata ai sensi del summenzionato art. 2403 c.c.

Nel nostro caso, pertanto, il titolo della sezione è la seguente:

"Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio d'esercizio".

Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio.

Tale sezione della relazione di revisione è stata notevolmente arricchita di contenuti rispetto al passato. In essa il revisore deve:

- a) dichiarare che i propri obiettivi sono:

² Cfr. Principio di revisione internazionale ISA Italia n. 700, *Formazione del giudizio e relazione sul bilancio*, adottato con Determina della Ragioneria Generale dello Stato del 31 luglio 2017, par. 34(I).

-
- i) l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
 - ii) l'emissione di una relazione di revisione che includa il proprio giudizio;
- b) dichiarare che per ragionevole sicurezza s'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, ove esistente;
 - c) dichiarare che gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e che essi sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio.

In tale sezione, il revisore deve altresì:

- a) dichiarare che, nell'ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali ISA Italia, ha esercitato il giudizio professionale e mantenuto lo scetticismo professionale per tutta la durata dell'incarico;
- b) descrivere la revisione contabile dichiarando che le proprie responsabilità sono:
 - identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; definire e svolgere procedure di revisione in risposta a tali rischi; acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il proprio 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;
 - acquisire 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 dell'impresa;
 - valutare l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dalla direzione, inclusa la relativa informativa;
 - giungere a una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale in conformità al nuovo principio di revisione internazionale ISA Italia n. 570 e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di un'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. Se il revisore giunge alla conclusione che esiste un'incertezza significativa, egli è 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 proprio giudizio. Le conclusioni del revisore sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della relazione di revisione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che un'impresa cessi di operare come un'entità in funzionamento;

-
- valutare la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione;
 - dichiarare di aver comunicato ai responsabili delle attività di *governance* identificati a 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.

Tale sezione contiene il giudizio rilasciato ai sensi del novellato art. 14, comma 2, lett. e), del D.Lgs. n. 39/2010, il quale richiede al revisore e, dunque, nel nostro caso, al collegio sindacale, di:

- esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio (giudizio di coerenza);
- esprimere un giudizio sulla conformità della relazione sulla gestione alle norme di legge (giudizio di conformità);
- rilasciare una dichiarazione, sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione.

Il giudizio di cui al primo punto dell'elenco era già dovuto ai sensi della previgente normativa e ad esso era dedicato il principio di revisione SA Italia n. 720B adottato con la Determina della Ragioneria Generale dello Stato del 2014. Oggi, il nuovo principio di revisione SA Italia n. 720B, adottato con Determina della Ragioneria Generale dello Stato del 15 giugno 2017, tratta delle responsabilità del revisore in relazione alla nuova previsione normativa.

Con riferimento a tale principio di revisione, si vuole sottolineare in questa sede quanto segue:

1. il giudizio sulla coerenza e sulla conformità non rappresenta un giudizio sulla rappresentazione veritiera e corretta della relazione sulla gestione. Inoltre, la dichiarazione sugli eventuali errori significativi non costituisce espressione di un giudizio professionale e non è, pertanto, destinata a fornire alcuna forma di *assurance*³;
2. sia il giudizio sia la dichiarazione sono basati sul lavoro svolto e sulla comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, conoscenze acquisite nel corso della revisione contabile per il bilancio.

Infatti, ai fini dell'espressione del giudizio sulla coerenza delle informazioni finanziarie contenute nella relazione sulla gestione con il bilancio, il sindaco-revisore, tenendo conto del lavoro svolto per la revisione del bilancio, deve esclusivamente effettuare una lettura critica della relazione sulla gestione, sulla base della sua conoscenza della società, ed effettuare un riscontro delle informazioni finanziarie contenute nella stessa con il bilancio. Con riferimento alla verifica sulla coerenza delle informazioni non finanziarie con il bilancio, il revisore deve effettuare una lettura d'insieme di tali informazioni, esercitando anche in questo caso il suo spirito critico sulla base della sua conoscenza della società e di quanto acquisito nel corso dello svolgimento della revisione contabile. Importanti sinergie fra il ruolo di collegio sindacale in senso proprio e quello di sindaco-revisore possono svilupparsi anche

³ Cfr. Principio di revisione SA Italia n. 720B, *Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla relazione sulla gestione e ad alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari*, par. 3.

con riferimento all'attività di "lettura critica" delle informazioni finanziarie e non ricomprese nella relazione sulla gestione. In tale contesto, infatti, il collegio sindacale si avvarrà anche delle informazioni acquisite in conseguenza della propria attività di vigilanza, le quali contribuiscono all'acquisizione della "conoscenza della società".

Ai fini dell'espressione del giudizio di conformità della relazione sulla gestione alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione, invece, il revisore, nell'ambito della lettura critica di cui sopra, deve unicamente riscontrare che le informazioni richieste da tali norme siano state incluse nella relazione.

Infine, con riferimento alla dichiarazione sugli eventuali errori significativi o su eventuali incoerenze significative riscontrati nella relazione sulla gestione, il revisore, nell'ambito della lettura critica di cui sopra, deve esclusivamente evidenziare eventuali contraddizioni, incoerenze o non concordanze significative rispetto agli elementi probativi acquisiti e alla sua conoscenza della società. Conseguentemente, la lettura critica della relazione sulla gestione potrebbe non consentire l'identificazione di errori significativi o di incoerenze significative relativamente ad informazioni per le quali il revisore non ha acquisito, nell'ambito della revisione del bilancio, elementi probativi o documentazione di supporto, né ha svolto procedure pertinenti in quanto non ritenute necessarie all'espressione del giudizio sul bilancio.

3. Il giudizio di conformità della relazione sulla gestione è riferito alle norme di legge che ne regolano la redazione. Il contenuto della relazione sulla gestione è prescritto dall'art. 2428 c.c.

Ulteriori fonti normative, con differenti ambiti soggettivi di applicazione, sono elencate nell'Appendice 1 del citato principio di revisione SA Italia n. 720B.

La responsabilità della redazione della relazione sulla gestione, la sua coerenza con il bilancio, nonché la conformità del suo contenuto alle norme di legge, compete unicamente agli amministratori. In particolare, tali soggetti sono responsabili, fra gli altri aspetti, sia dell'identificazione delle fonti di riferimento applicabili relativamente al contenuto della relazione sulla gestione, sia di quella parte del controllo interno che permette la redazione di tale relazione con un contenuto coerente con il bilancio a cui si riferisce e in conformità alle norme di legge.

Le tipologie di giudizio sul bilancio

Le regole da applicare nel caso in cui il sindaco-revisore concluda che sia necessaria una modifica al suo giudizio sul bilancio, ovvero decida di emettere un giudizio con rilievi, un giudizio negativo o una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, rimangono sostanzialmente invariate in termini di contenuto.

In tali circostanze, infatti, le regole applicabili alle revisioni dei bilanci 2017⁴ hanno subito solo variazioni di forma per adeguarsi alle mutate regole di reportistica stabilite nel principio di revisione ISA Italia n. 700 e sopra descritte.

Pertanto, le tipologie di giudizio sul bilancio rimangono le seguenti:

- **giudizio senza modifica**, in assenza di rilievi significativi;
- **giudizio con modifica**, secondo tre tipologie:

⁴ Si veda il principio di revisione internazionale ISA Italia n. 705, *Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente*, adottato con determina della Ragioneria Generale dello Stato del 31 luglio 2017.

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

Laddove il collegio, nella sua funzione di revisore legale, esprima un giudizio con modifica, egli deve intitolare la sezione contenente il giudizio “*Giudizio con rilievi*”, “*Giudizio negativo*” o “*Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio*”, come appropriato.

Conseguentemente, il sindaco-revisore deve anche rettificare il titolo “*Elementi alla base del giudizio*” in “*Elementi alla base del giudizio con rilievi*”, “*Elementi alla base del giudizio negativo*”, o “*Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio*,” come appropriato, e includere in tale sezione una descrizione dell’aspetto che ha dato origine alla modifica.

Nel caso in cui il bilancio contenga un errore significativo, il collegio sindacale deve includere nella sezione “*Elementi alla base del giudizio*”, una descrizione e, ove fattibile, una quantificazione degli effetti economici, patrimoniali e finanziari dell’errore. Qualora non sia fattibile quantificare tali effetti, il collegio deve dichiarare tale circostanza nella medesima sezione.

Laddove il collegio sindacale esprima un giudizio con rilievi o un giudizio negativo, deve rettificare la dichiarazione sul fatto se siano stati acquisiti gli elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il proprio giudizio, includendo le parole “*con rilievi*” o “*negativo*”, come appropriato.

Qualora il collegio sindacale dichiari l’impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, la relazione di revisione deve considerare le seguenti variazioni:

- nel nuovo paragrafo iniziale relativo al giudizio, che in tale circostanza sarà titolato “*Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio*”, non indicare di avere svolto la revisione contabile bensì di “*essere stato incaricato di svolgere*” la revisione legale e dichiarare che non viene espresso alcun giudizio sul bilancio. Nella stessa sezione deve essere dichiarato che, a causa della rilevanza dell’aspetto (o degli aspetti) descritto (descritti) nella sezione “*Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio*”, il collegio non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio sul bilancio;
- nella sezione “*Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio*”, non includere il rinvio alla sezione della relazione di revisione in cui vengono descritte le responsabilità del revisore, né dichiarare di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio.

Richiami di informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione di revisione

Rimangono sostanzialmente invariate anche le regole da applicare nel caso in cui il revisore, e dunque il collegio sindacale, reputi necessario inserire nella relazione ulteriori comunicazioni al fine di richiamare l'attenzione degli utilizzatori su uno o più aspetti presentati o oggetto di informativa nel bilancio che rivestano un'importanza tale da risultare fondamentali per la comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori; ovvero, richiamare l'attenzione degli utilizzatori su uno o più aspetti, diversi da quelli presentati o oggetto di informativa nel bilancio, che sono rilevanti ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione⁵.

Il giudizio sulla coerenza e sulla conformità della relazione sulla gestione

Le possibili tipologie di giudizio sulla relazione sulla gestione sono così sintetizzabili:

- in assenza di incoerenze significative e non conformità: giudizio senza modifica;
- in assenza di errori significativi: dichiarazione senza modifica;
- in presenza di incoerenze significative e non conformità: giudizio con rilievi;
- in presenza di errori significativi: dichiarazione con rilievi;
- in presenza di incoerenze significative e pervasive e non conformità: giudizio negativo.

Le diverse tipologie di giudizio sul bilancio, possono avere implicazioni sulla formulazione del giudizio sulla coerenza e sulla conformità della relazione sulla gestione come sintetizzato di seguito:

TIPOLOGIA DI GIUDIZIO SUL BILANCIO	EFFETTI SUL GIUDIZIO SULLA COERENZA E SULLA CONFORMITÀ DELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE
Giudizio con rilievi per errori significativi nel bilancio	da valutare nelle specifiche circostanze (è possibile la mancanza di impatti)
Giudizio con rilievi per impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati	da valutare nelle specifiche circostanze
Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio	dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio
Giudizio negativo	dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

⁵ Si veda il principio di revisione internazionale ISA Italia n. 706, *Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente*, adottato con determina della Ragioneria Generale dello Stato del 31 luglio 2017.

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

La relazione del collegio sindacale, ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c. è un documento in forma libera.

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

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

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

In particolare, all'interno del modello di relazione unitaria di seguito proposto, si tratta di approfondire i contenuti della seconda sezione destinata a raccogliere i risultati dell'attività svolta dal collegio sindacale. Il modello è quello proposto nel documento "*Verballi e procedure del collegio sindacale*", apportandovi solo marginali modifiche, resesi necessarie per l'inserimento nella relazione unitaria. Infatti:

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

4. Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio

Se la relazione di revisione contiene un giudizio sul bilancio⁶ senza modifica, il collegio sindacale proporrà all'assemblea l'approvazione del bilancio.

Occorre trattare il caso in cui il medesimo collegio sindacale, nella relazione di revisione contenuta nella relazione unitaria⁷, abbia espresso su quel bilancio un giudizio con modifica.

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

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

⁶ Va ricordato che la modifica al giudizio di coerenza, pur dando luogo a censure del collegio sindacale all'interno della sezione B della relazione unitaria, non rileva ai fini del parere in ordine all'approvazione del bilancio. Altrettanto vale, in linea generale, per eventuali rilievi contenuti all'interno della sezione B della relazione unitaria.

⁷ Le considerazioni che seguono sono pertinenti anche al caso in cui il collegio sindacale predisponga due relazioni separate ed al caso in cui la relazione di revisione contenente un giudizio con modifica sia stata predisposta da un altro soggetto, sempre che il collegio sindacale non abbia da eccepire su tale conclusione.

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

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

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

Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta, invitiamo l'assemblea a considerare gli (i possibili) effetti di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi" (oppure "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio") nella sezione A della presente relazione e a prendere gli eventuali provvedimenti conseguenti, prima di approvare il bilancio d'esercizio chiuso il 31 dicembre 2017, così come redatto dagli amministratori.

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

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

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

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

Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta, a causa delle motivazioni e del contenuto del giudizio da noi formulato nella sezione A della presente relazione, invitiamo l'assemblea a non approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 2017, così come redatto dagli amministratori.

5. Il dissenso di un sindaco sul contenuto della relazione unitaria

Il collegio sindacale è un organo collegiale al cui interno non sempre è possibile raggiungere l'unanimità. L'art. 2404, comma 4, c.c., stabilisce che il collegio delibera a maggioranza assoluta dei presenti e che il sindaco dissenziente ha diritto di far iscrivere a verbale i motivi del 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 l'assemblea ad approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 2017, così come redatto dagli amministratori, dopo aver considerato tale dissenso e le sue motivazioni ed aver preso gli eventuali provvedimenti conseguenti.

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

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

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

(Indicare le motivazioni del dissenso)

Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta, invitiamo l'assemblea a vagliare gli (i possibili) effetti del giudizio formulato nella sezione A della presente relazione, nonché il dissenso, come sopra motivato, del sindaco *Nome e Cognome* circa il contenuto della sezione A della presente relazione ed a prendere gli eventuali provvedimenti conseguenti prima di approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 2017, così come redatto dagli amministratori.

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

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

(Indicare le motivazioni del dissenso)

Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta, a causa delle motivazioni e del contenuto del giudizio da noi formulato nella sezione A della presente relazione, invitiamo l'assemblea a non approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 2017, così come redatto dagli amministratori, dopo aver comunque preso atto del dissenso, come sopra motivato, del sindaco *Nome e Cognome*, circa il contenuto della sezione A della presente relazione e le sue implicazioni sull'approvazione o meno del bilancio.

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

Allegato - Modello di relazione unitaria del collegio sindacale incaricato della revisione legale

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

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

All'Assemblea degli azionisti (dei Soci) della società XYZ S.p.A. [S.r.l.]

Premessa

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

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

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

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio

Abbiamo svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio d'esercizio della società XYZ S.p.A., costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 20XX, dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

A nostro giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società al 31 dicembre 20XX, 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 svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali ISA Italia. Le nostre 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 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 di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio

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

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

- abbiamo identificato e valutato i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; abbiamo definito e svolto procedure di revisione in risposta a tali rischi; abbiamo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro 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 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 valutato l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
 - siamo giunti ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, [sono tenuto] [siamo tenuti] a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio, ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del nostro giudizio. Le nostre 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 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 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

Gli amministratori della XYZ S.p.A. sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della XYZ S.p.A. al 31/12/20XX, incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge.

Abbiamo svolto le procedure indicate nel principio di revisione SA Italia n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della XYZ S.p.A. al 31/12/20XX e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A nostro giudizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della XYZ S.p.A. al 31/12/20XX ed è redatta in conformità alle norme di legge.

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, comma 2, lett. e), del D.Lgs. 39/2010, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non abbiamo nulla da riportare.

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

Nel corso dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 20XX la nostra 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, nel rispetto delle quali abbiamo effettuato l'autovalutazione, con esito positivo, per ogni componente il collegio sindacale.

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

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

Abbiamo partecipato alle assemblee dei soci ed alle riunioni del consiglio di amministrazione, in relazione alle quali, sulla base delle informazioni disponibili, non abbiamo 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 acquisito da [amministratore unico] [legale rappresentante] [amministratore delegato] [e/o dal direttore generale], 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 osservazioni particolari da riferire.

[*Eventualmente: Abbiamo incontrato i sindaci delle società controllate (oppure: Abbiamo scambiato informazioni con i sindaci 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 incontrato il preposto al sistema di controllo interno (oppure: Abbiamo 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 incontrato l'organismo di vigilanza (oppure: Abbiamo preso visione della/e relazione/i dell'organismo di vigilanza; oppure: Abbiamo 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 acquisito conoscenza e vigilato, per quanto di nostra competenza, sull'adeguatezza e sul funzionamento dell'assetto organizzativo della società, anche tramite la raccolta di informazioni dai responsabili delle funzioni e a tale riguardo non abbiamo osservazioni particolari da riferire.

Abbiamo acquisito conoscenza e vigilato, per quanto di nostra competenza, sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema amministrativo-contabile, 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 osservazioni particolari da riferire.

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

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

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

B2) Osservazioni in ordine al bilancio d'esercizio

Per quanto a nostra conoscenza, gli amministratori, nella redazione del bilancio, non hanno derogato alle norme di legge ai sensi dell'art. 2423, comma 4, c.c.

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

Ai sensi dell'art. 2426, n. 6 c.c. abbiamo espresso il nostro consenso all'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale di un avviamento per € [...]⁸.

I risultati della revisione legale del bilancio da noi 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 svolta il collegio propone alla assemblea di approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 20XX, così come redatto dagli amministratori.

Il collegio 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)

⁸ I paragrafi relativi all'art. 2426, n. 5 e 6 c.c. vanno aggiunti, ovviamente, solo quando pertinenti.