

Cndcec, marzo 2020, "La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti"

Matteo Pozzoli

Dottore commercialista e Professore associato di Economia aziendale

Raffaele Marcello

Dottore commercialista e Ricercatore di Economia aziendale

L'emergenza epidemiologica da Covid-19 ha comportato e sta comportando innegabili problematiche anche a livello professionale. La predisposizione e i controlli dei bilanci, visto anche il periodo temporale in oggetto, sono sicuramente aree che risentono significativamente delle restrizioni e delle incertezze emerse con l'emergenza sanitaria in atto.

In questa prospettiva, il Cndcec si è attivato per fornire in modo tempestivo alcune indicazioni in materia di revisione dei bilanci dell'esercizio 2019 – peraltro approvabili per espresso disposto normativo "temporaneo" entro 180 giorni dalla data di chiusura (Dl 18/2020) – con la pubblicazione del documento "La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti", edizione marzo 2020.

Le naturali complicazioni operative sono peraltro amplificate dalla contestuale entrata in vigore delle norme sulla crisi d'impresa relative alla prima nomina dei revisori nelle cosiddette "nano-imprese".

L'effetto congiunto delle due circostanze fa sì che l'esercizio in corso risulti in effetti senza precedenti, considerato che si tratta di temi eccezionali per

Le indicazioni del Cndcec sulla relazione unitaria del sindaco-revisore

Nello scorso mese di marzo, il Cndcec ha pubblicato la nuova edizione del documento sulla relazione unitaria di controllo societario per le revisioni dei bilanci chiusi al 31 dicembre 2019, che tiene conto sia delle novità normative riguardanti le nano-imprese, sia dell'attuale contesto legato all'emergenza Covid-19. Per quanto riguarda la disciplina della relazione di revisione, sono offerte utili indicazioni operative ai sindaci-revisori italiani, chiamati a gestire le procedure di revisione in condizioni peculiari e difficili; inoltre è affrontato il tema delle nano-imprese con focus particolare sul primo incarico di revisione legale nelle stesse.

quanto riguarda la loro ricorrenza.

Prima di esaminare i principali aspetti legati alle tematiche sopra richiamate, rileva osservare che la relazione unitaria è un documento riferito ai sindaci che, nell'ambito dell'incarico conferito, svolgono anche attività di revisione legale dei conti (sindaci-revisori). Si tratta quindi di relazioni effettuate presso società per lo più di piccole e medie dimensioni (si veda anche in seguito i riferimenti del novellato articolo 2477 del codice civile).

Inoltre la relazione unitaria è un documento di carattere generale, aggiornato nel corso degli anni e che, per l'esercizio 2019, trova le principali novità nelle tematiche già proposte.

La struttura generale della relazione quindi non muta ed è rappresentata come segue:

A) Relazione del revisore indipendente ai sensi dell'articolo 14 del Dlgs 27 gennaio 2010, n. 39

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio

Elementi alla base del giudizio

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

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

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

B) Relazione sull'attività di vigilanza ai sensi dell'articolo 2429, comma 2, del codice civile

- B1) Attività di vigilanza ai sensi dell'articolo 2403 e ss. del codice civile
- B2) Osservazioni in ordine al bilancio d'esercizio
- B3) Osservazioni e proposte in ordine alla approvazione del bilancio

Le seguenti considerazioni si soffermano prevalentemente sulle novità inerenti all'attività di revisione legale.

La relazione di revisione ai tempi del Covid-19

La **relazione del bilancio dell'esercizio 2019** risulterà, **in molti casi, particolarmente complessa** sia per le **condizioni lavorative in cui la stessa viene emessa**, sia per le **incertezze legate alle prospettive aziendali future**.

Per quanto riguarda gli aspetti operativi, **le riunioni e i controlli dei revisori** – considerato che l'attività deve seguire, in ogni caso, le disposizioni di carattere generale concernenti l'emergenza sanitaria – devono essere **di fatto virtuali**. Questo rende maggiormente **difficoltoso il processo di formazione del bilancio da parte della società** e, per quanto concerne soprattutto la **gestione dell'attività di revisione**, implica naturalmente una “misurazione” incerta del tempo anche per la verifica dei dati finanziari.

Per tale motivo, **le tempistiche originariamente definite potrebbero essere disattese**, in presenza delle difficoltà create dall'emergenza. Il documento del Cndcec presenta, in questa prospettiva, l'**allegato 4 “Schema di lettera di rinuncia ai termini di cui all'articolo 2429, comma 3, del codice civile”**, in cui viene presa in considerazione la possibilità che i soci rinuncino al deposito del bilancio e della relazione nei 15 giorni antecedenti la riunione dell'assemblea, stante il fatto che i sindaci-revisori potrebbero non riuscire materialmente a emettere la propria relazione nei tempi previsti. Tale comunicazione scongiura il rischio che i revisori emettano la relazione con una tempistica inadeguata per eventi a loro non attribuibili. La comunicazione dei revisori potrebbe, come indicato nel documento, essere oggetto di richiamo nel verbale dell'assemblea.

Altro problema pratico consiste nel fatto che, in caso ovviamente di **organo collegiale, le riunioni dei revisori saranno effettuate in mancanza di co-pre-**

senza fisica; per tale motivo, la **sede di emissione della relazione** dovrà essere stabilita convenzionalmente. Il contributo del Cndcec prevede che il luogo di emissione possa essere indicato nella sede del presidente del collegio sindacale o del sindaco unico. In alternativa, in presenza del collegio sindacale, possono essere indicate le sedi degli studi dei componenti del collegio, in corrispondenza del nome e cognome di ognuno di essi.

La continuità aziendale

La valutazione della continuità aziendale è probabilmente il **tema di prioritaria importanza** da affrontare nell'attuale momento di **emergenza economico-sanitaria dettata dal Covid-19**. Molte imprese presentano già complessità non indifferenti in tema di continuità aziendale.

Il documento del Cndcec, essendo riferito ai sindaci-revisori, non prende, se non indirettamente, posizione in materia di continuità aziendale per chi redige il bilancio. Sul tema si è sviluppato sin da fine febbraio un dibattito tra i principali *standard setter* e organismi professionali a livello europeo; la pressoché totalità dei soggetti che si sono espressi ha chiarito che **gli effetti derivanti dal Covid-19 risultano essere di competenza dell'esercizio 2020**, ma che – in linea con quanto previsto dallo Ias 1 e dallo Ias 10 (compatibili peraltro con il disposto dell'Oic 29 dei principi contabili nazionali) – **gli effetti della pandemia sulla continuità aziendale debbano essere considerati già nella predisposizione – e, per i revisori, nella relazione di revisione – dell'esercizio 2019**.

Alla data della preparazione del presente articolo, è stato peraltro pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* il **DL n. 23 dell'8 aprile 2020 (decreto “Liquidità”)**, il quale **sposta all'esercizio 2021 il ripristino dei normali canoni di giudizio sulla continuità aziendale per tutte le società che applicano le norme del codice civile**.

Si riporta di seguito integralmente l'articolo 7 del decreto “Liquidità”.

Articolo 7 (Disposizioni temporanee sui principi di redazione del bilancio), Dl n. 23 dell'8 aprile 2020

1. Nella redazione del bilancio di esercizio in corso al 31 dicembre 2020, la valutazione delle voci nella prospettiva della continuazione dell'attività di cui all'articolo 2423-bis, comma primo, n. 1), del codice civile può comunque essere operata se risulta sussistente nell'ultimo bilancio di esercizio chiuso in data anteriore al 23 febbraio 2020, fatta salva la previsione di cui all'articolo 106 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18. Il criterio di valutazione è specificamente illustrato nella nota informativa anche mediante il richiamo delle risultanze del bilancio precedente.

2. Le disposizioni di cui al comma precedente si applicano anche ai bilanci chiusi entro il 23 febbraio 2020 e non ancora approvati.

La disposizione prevede, in estrema sintesi, che i **criteri della continuità aziendale sono, almeno per le società sane, "depurati" dall'effetto Covid-19 a livello di predisposizione del bilancio sia per l'esercizio 2019, sia per l'esercizio 2020.**

Assunto che il decreto liquidità deve ancora essere, alla data odierna, convertito in legge e che il testo di legge non "salva" le società che erano già in condizione di difficoltà operativa, il revisore dovrà, almeno da una prima lettura, **esaminare quindi l'informativa del bilancio 2019, considerando se nel bilancio delle imprese sane antecedentemente riesce a distinguere adeguatamente gli effetti Covid-19, mentre continuerà ad applicare l'Isa 570, "Continuità aziendale", con riferimento alle società che già presentavano assenza di going concern anteriormente al 23 febbraio 2020.**

Sul tema della continuità aziendale il Cndcec forniva indicazioni, si ritiene, ancora attuali (seppure da contestualizzare a fronte del nuovo disposto), in merito alla modalità di predisposizione della relazione. Anzitutto il Cndcec, premettendo che **i fatti legati al Covid-19 risultano di competenza dell'esercizio 2020** e non possono incidere sui dati del bilancio 2019, evidenzia che **appropriata illustrazione deve essere fornita al riguardo nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione.**

Viene ragionevolmente osservato, ancora, che appare incerta la predisposizione di piani previsionali in questa situazione in cui non sono misurabili adeguatamente gli impatti della crisi, nonché le misure di sostegno che potranno essere poste in essere.

Per tale motivo, il documento osserva che – laddo-

ve i sindaci-revisori si trovino di fronte a **incertezze significative sulla continuità aziendale** – se risulta appropriato l'utilizzo del principio della continuità e l'informativa della nota integrativa è adeguata (si veda Isa Italia n. 570 per esprimere un giudizio in merito e Norma 11 delle Norme di comportamento del collegio sindacale delle società non quotate), occorrerà inserire nella relazione una **dichiarazione specifica**, così come previsto dall'articolo 14, comma 2, lettera f), del Dlgs 39/2010.

Non sono peraltro applicabili, se sarà confermato il disposto normativo, le norme del codice della crisi inerenti al sistema di allerta, la cui adozione è rinviata dal decreto "Liquidità" al 1° settembre 2021.

La prima relazione delle nano-imprese

L'**esercizio 2019** rappresenta, come già indicato, **per molte nano-imprese, anche il primo bilancio su cui viene effettuata la revisione legale dei conti.**

Si deve infatti ricordare che il legislatore dell'articolo 379, comma 1, del Dlgs n. 14 del 12 gennaio 2019 ("codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza") ha originariamente previsto che le società dovessero nominare entro il 16 dicembre 2019 un organo di controllo o un revisore, laddove fossero superati i parametri del novellato articolo 2477 del codice civile.

Nonostante tale previsione sia stata differita (dopo la data ultima di applicazione dalla modifica del sopra menzionato articolo 379 per tramite della legge di conversione n. 8 del 28 febbraio 2020 del Dl 30 dicembre 2019, n. 162) all'approvazione del bilancio 2019, **molte società hanno nominato il "controllore"**

Articolo 2477, comma 2, del codice civile

La nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società:

a) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;

b) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;

c) ha superato per due esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti:

1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4 milioni di euro;

2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 4 milioni di euro;

3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità.

L'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore di cui alla lettera c) del terzo comma cessa quando, per tre esercizi consecutivi, non è superato alcuno dei predetti limiti.

nell'ultimo periodo dell'anno solare 2019.

Sulla revisione dei bilanci 2019 da parte dei revisori nominati a ridosso del termine ultimo dell'implementazione delle norme del codice della crisi in materia si era peraltro sollevato un ampio dibattito.

Il documento chiarisce che **la revisione, nei casi di nomina sopra indicati, riguarda anche l'esercizio 2019, oltre ai successivi esercizi 2020 e 2021.**

Per i sindaci-revisori nominati con l'approvazione del bilancio dell'esercizio 2019, i bilanci interessati risulteranno essere quelli degli esercizi 2020, 2021 e 2022.

Il Cndcec ritiene, al riguardo, che il sindaco-revisore che ha accettato l'incarico a ridosso della scadenza dell'esercizio 2019 ha di fatto anche effettuato le procedure che portano all'accettazione dell'incarico e quindi si trova nella situazione di potere applicare i principi di revisione (Isa Italia) anche relativamente al bilancio 2019. In tema di attività preliminari all'accettazione dell'incarico, sono menzionati gli Isa Italia nn. 210, 220, 230, 300 e il principio sul controllo di qualità Isqc Italia 1, nonché le previsioni di legge dell'articolo 10-bis del Dlgs 39/2010.

Altro aspetto di criticità è rappresentato dallo svol-

gere una prima relazione in assenza di bilancio revisionato nel precedente esercizio. Tale circostanza, peraltro propria di tutte le società soggette a prima revisione, è già considerata a livello tecnico dall'Isa Italia n. 510, "Primi incarichi di revisione contabile". La prima revisione contabile può, in questi casi, trovare limiti nell'applicazione delle procedure volte a individuare elementi probativi sui saldi di apertura dello stato patrimoniale del primo bilancio revisionato.

Il tema critico maggiormente ricorrente è individuato nell'asserzione dell'esistenza delle **rimanenze iniziali di magazzino**, potenzialmente amplificato nelle nano-imprese laddove non siano presenti o non siano affidabili le scritture ausiliarie di magazzino. In merito, il contribuente conclude che, se le limitazioni nelle procedure potrebbero portare a errori non individuati significativi, ma non pervasivi (in quanto sono state effettuate con esito positivo verifiche sulla valorizzazione iniziale del magazzino pur in assenza di un controllo fisico), il revisore dovrà emettere un giudizio con rilievi. È chiaro che poi ogni caso dovrà essere valutato singolarmente dal professionista. ●