



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

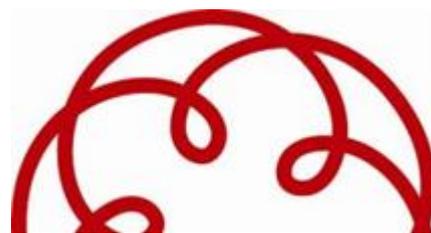
**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

Documento

Le procedure di revisione ai tempi del COVID-19: la resilienza del sindaco-revisore

**C
N
F**

12 MAGGIO 2020



AREA REVISIONE LEGALE

CONSIGLIERI DELEGATI

Raffaele Marcello
Antonio Borrelli

ESPERTI

Ermando Bozza
Raffaele D'Alessio

RICERCATORI

Alessandra Pagani
Laura Pedicini

SOMMARIO

PRESENTAZIONE	3
1. SCOPO DEL DOCUMENTO	4
2. PRINCIPALI IMPATTI DELLO SCENARIO COVID-19 SUI BILANCI DI ESERCIZIO ITA-GAAP	4
3. EFFETTI DEL COVID-19 SULLE ATTIVITÀ DI VIGILANZA E SULLE PROCEDURE DI REVISIONE IMPLEMENTATE DAL SINDACO-REVISORE	10
3.1. Riconsiderazione del rischio di revisione (ISA Italia 300, 315)	11
3.2. Riconsiderazione del risk approach nelle attività di vigilanza dell'organo di controllo (art. 2403 c.c.)	12
3.3. Valutazione della sufficienza e appropriatezza degli elementi probativi raccolti (ISA Italia 200, ISA Italia 705).....	14
3.4. Valutazione degli eventi successivi per il bilancio 2019 (ISA Italia 560).....	15
3.5. Procedure in tema di continuità aziendale per il bilancio 2019 (ISA Italia 570).....	16
3.6. Riflessi sulla lettera di attestazione (ISA Italia 580) e sulla relazione di revisione (ISA Italia 700, 705, 706) per il bilancio 2019	18
3.7. Aspetti critici connessi all'attività di vigilanza e alla revisione dei bilanci relativi agli esercizi 2020 (e infra annuali)	19
4. IL SUPPORTO TECNOLOGICO AL SERVIZIO DI PROCEDURE DI REVISIONE EFFICIENTI E "A DISTANZA"	23



Presentazione

Il presente documento di ricerca fornisce un'analisi dell'impatto prodotto dall'attuale situazione emergenziale, in continuo divenire, connessa alla diffusione del COVID-19, sull'attività esercitata dal sindaco-revisore nello svolgimento delle procedure di revisione; conseguentemente, il presente documento deve essere letto congiuntamente ai precedenti, emanati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, dal titolo "Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni" (2018), e "La revisione legale nelle nano-imprese - Riflessi e strumenti operativi" (2020).

L'intento del documento di ricerca - che non ambisce ad essere esaustivo sugli effetti del COVID-19 - è fornire spunti di riflessione per consentire al sindaco-revisore di adattare i propri approcci operativi al fine di svolgere al meglio l'incarico di revisione legale dei conti, in un contesto sanitario e socio-economico assolutamente inedito e imprevedibile. Per tale motivo, il documento sarà, ove necessario, oggetto di successivi aggiornamenti volti a recepire i prossimi provvedimenti governativi.

Ci auguriamo che i suggerimenti contenuti nel presente documento siano in grado di supportare il sindaco-revisore nello svolgimento della sua attività di controllo dei risultati prodotti dalle aziende nel momento di maggiore crisi sociale ed economica che l'Italia sta affrontando dal secondo dopoguerra ad oggi.

Raffaele Marcello
*Consigliere Nazionale con delega
alla Revisione legale*

Antonio Borrelli
*Consigliere Nazionale con delega
alla Revisione legale*

1. Scopo del documento

Il presente documento trae origine dall'esigenza, fortemente avvertita da tutti coloro i quali ricoprono il duplice ruolo di sindaco e revisore, di poter disporre di documenti tecnici, di rapida consultazione e costantemente aggiornati, in grado di fornire strumenti di lavoro utili per gestire l'emergenza sanitaria da COVID-19 che, con modi e tempi imprevedibili, sta impattando non solo sul sistema sociale e sanitario mondiale, ma anche - in maniera più o meno intensa - su qualsiasi realtà aziendale. La crisi pandemica impatta direttamente sulla generazione di valore delle aziende e sulla capacità delle stesse di continuare ad operare in condizioni di normale funzionamento; ciò si riflette, indirettamente, sull'attività di chi deve redigere il bilancio d'esercizio e su chi deve esprimere un giudizio professionale in merito al bilancio stesso, sulla base delle disposizioni contenute nella normativa, nei principi contabili e nei principi, internazionali e nazionali, di revisione di riferimento.

Il documento analizza gli effetti della crisi pandemica sui bilanci di esercizio, per individuare gli aspetti critici ai quali il sindaco-revisore deve prestare maggiormente attenzione nello svolgimento della sua attività di controllo; successivamente, il documento fornisce alcuni suggerimenti operativi che il sindaco-revisore potrebbe adottare alla luce delle mutate condizioni, non solo economiche, ma anche socio-sanitarie. Particolare attenzione è, infine, dedicata agli aspetti tecnologici, che possono rappresentare la chiave di volta per lo svolgimento delle attività del sindaco-revisore in tempi di distanziamento sociale, evidenziando quali approcci e soluzioni operative possono - allo stato attuale - garantire alle procedure implementate da remoto la maggiore efficacia, efficienza e sicurezza personale dei soggetti incaricati della revisione legale.

Si intende, così, fornire - mediante un'analisi critica delle aree di bilancio oggetto di impatto dalla crisi pandemica - alcune indicazioni operative per il sindaco-revisore in un contesto di oggettiva problematicità che eleva il livello di rischio, professionale e sanitario, nello svolgimento della propria attività di controllo.

Tenuto conto dell'elevato grado di imprevedibilità del contesto di riferimento, che porterà ragionevolmente alla emanazione di ulteriori provvedimenti legislativi e/o rettifiche e chiarimenti di quelli già emanati, il presente documento - che è stato redatto sulla base degli elementi disponibili alla data del 12 maggio 2020 - sarà oggetto di successive integrazioni e aggiornamenti, volti a garantire un costante supporto al sindaco-revisore che opera nell'attuale, inimmaginabile contesto di emergenza sanitaria.

2. Principali impatti dello scenario COVID-19 sui bilanci di esercizio ITA-GAAP

La caratteristica principale della crisi pandemica da COVID-19 attiene, senz'altro, alla sua assoluta imprevedibilità nei tempi e nelle modalità di evoluzione; tale caratteristica può influenzare in modo rilevante la valutazione del presupposto della continuità aziendale.

Al fine di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della realtà aziendale (come demandato dall'art. 2423 c.c.), tenendo conto del contenuto dei provvedimenti normativi che si sono susseguiti, e

si stanno tuttora susseguendo (*in primis*, la deroga temporanea al presupposto della continuità aziendale per la redazione dei bilanci, contenuta nell'art. 7 del DL 23/2020¹, o "Decreto liquidità"), per poter redigere correttamente, sia i bilanci relativi all'esercizio 2019 e non ancora approvati², sia i bilanci relativi all'esercizio 2020³, si deve necessariamente fare riferimento alle disposizioni contenute all'interno dei principi contabili nazionali OIC e del Documento interpretativo 6 dell'OIC⁴.

Partendo dalle indicazioni contenute nel principio OIC 11⁵, paragrafi 21-24, che disciplinano la valutazione prospettica della continuità aziendale che la direzione deve effettuare in fase di preparazione del bilancio, è necessario considerare se sussistono o meno le condizioni per l'utilizzo della deroga prevista dall'art. 7 del "Decreto liquidità".

A tal fine si richiama quanto disposto dal paragrafo 10 del Documento interpretativo 6 dell'OIC, che analizza sotto il profilo tecnico-contabile le norme introdotte dall'art. 7 del DL 23/2020: *"Nei bilanci degli esercizi chiusi in data anteriore al 23 febbraio 2020 (ad esempio i bilanci chiusi al 31 dicembre 2019) e non ancora approvati a tale data la società può avvalersi della deroga se sulla base delle informazioni disponibili alla data di chiusura dell'esercizio (ad esempio il 31 dicembre 2019) sussisteva la prospettiva della continuità aziendale in applicazione del paragrafo 21 oppure del paragrafo 22 dell'OIC 11. Non è invece possibile attivare la deroga se alla data di chiusura dell'esercizio (ad esempio il 31 dicembre 2019) la società si trovava nelle condizioni descritte dal paragrafo 23 oppure dal paragrafo 24 dell'OIC 11.*

Se la società si avvale di tale facoltà quel bilancio è redatto applicando tutti i principi contabili in vigore ad eccezione dei paragrafi 23 e 24 dell'OIC 11 e del paragrafo 59 c) dell'OIC 29".

COSA DICONO GLI OIC

OIC 29 -	FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO
Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti	Tipologie 59. Si identificano tre tipologie di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio: (a) <i>fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio</i> Sono quei fatti positivi e/o negativi che evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e

¹ Art. 7 del DL 23/2020 (*Disposizioni temporanee sui principi di redazione del bilancio*):

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 1 si applicano anche ai bilanci chiusi entro il 23 febbraio 2020 e non ancora approvati.

² All'interno del decreto "Cura Italia" è prevista la facoltà per le società di convocare l'assemblea dei soci per l'approvazione dei bilanci entro il termine più ampio di 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale. Per maggiori informazioni si rinvia al contenuto del documento di ricerca congiunto CNDCEC-FNC del 29 aprile 2020, "Le novità dei decreti sull'emergenza da COVID-19 (D.L. "Cura Italia" n. 18/2020 convertito e D.L. "Liquidità" n. 23/2020) - Terzo aggiornamento".

³ Sul tema, si rinvia al contenuto del documento di ricerca della Fondazione Nazionale dei Commercialisti realizzato in collaborazione con SIDREA del 20 aprile 2020, "L'impatto dell'emergenza sanitaria sulla continuità aziendale e sull'applicazione dei principi contabili nazionali – Prime indicazioni".

⁴ Documento interpretativo 6 dell'OIC, "Decreto Legge 8 aprile 2020, n.23 - Disposizioni temporanee sui principi di redazione del bilancio". La fase di consultazione pubblica si è conclusa il 3 maggio 2020 e il documento, approvato dal Consiglio di Gestione dell'OIC nella riunione del 4 maggio, sarà pubblicato al termine del *due process* statutariamente previsto.

⁵ Principio contabile nazionale OIC 11, *Finalità e postulati del bilancio d'esercizio*.

<p>interventuti dopo la chiusura dell'esercizio</p>	<p>che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio, in conformità al postulato della competenza.</p> <p>[...]</p> <p>(b) <i>fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio</i></p> <p>Sono quei fatti che indicano situazioni sorte dopo la data di bilancio, che non richiedono variazione dei valori di bilancio, in quanto di competenza dell'esercizio successivo.</p> <p>[...]</p> <p>(c) <i>fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale</i></p> <p>Alcuni fatti successivi alla data di chiusura del bilancio possono far venire meno il presupposto della continuità aziendale. Gli amministratori, ad esempio, possono motivatamente manifestare l'intendimento di proporre la liquidazione della società o di cessare l'attività operativa. Oppure le condizioni gestionali della società stessa, quali un peggioramento nel risultato di gestione e nella posizione finanziaria dopo la chiusura dell'esercizio, possono far sorgere la necessità di considerare se, nella redazione del bilancio d'esercizio, sia ancora appropriato basarsi sul presupposto della continuità aziendale.</p> <p>Se il presupposto della continuità aziendale non risulta essere più appropriato al momento della redazione del bilancio, è necessario che nelle valutazioni di bilancio si tenga conto degli effetti del venir meno della continuità aziendale.</p>
---	---

In relazione al momento di conoscenza generalizzato del fenomeno, l'emergenza sanitaria si è manifestata, inizialmente, nella Repubblica Popolare Cinese, sul finire dell'anno 2019, ma è nelle primissime settimane del 2020 che si è appalesata con tutta la sua violenza, dapprima in quel Paese e, a partire dalla seconda metà di febbraio, anche in Italia; infatti, l'OMS ha riconosciuto il COVID-19 quale emergenza internazionale il 30 gennaio 2020⁶.

Sul piano domestico gli effetti della crisi sanitaria sul tessuto economico del nostro Paese si sono manifestati a partire dalla seconda metà del mese di febbraio (23 febbraio 2020⁷); conseguentemente, tale riferimento temporale configura l'emergenza da COVID-19 come un evento di competenza dell'esercizio 2020, che non produce effetti sui valori contenuti all'interno dei bilanci dell'esercizio 2019.

Infatti, dalla lettura congiunta dell'OIC 29 e dell'art. 7 del "Decreto liquidità" - che prevede "*Disposizioni temporanee sui principi di redazione dei bilanci*" - la crisi pandemica costituisce un *fatto successivo che non deve essere recepito nei valori di bilancio* (con riferimento all'esercizio 2019). Discorso a parte merita l'informativa da fornire in nota integrativa e, ove presente, nella relazione sulla gestione, relativamente agli effetti prodotti sulla specifica realtà aziendale a seguito dell'insorgere dell'emergenza sanitaria: tale valutazione risulta, in ogni caso, articolata e suscettibile di specifiche considerazioni in base alle caratteristiche precipue dell'azienda (settore di riferimento, filiera, tipologia di domanda, ecc.). Infatti, l'OIC 29 si pone l'obiettivo di consentire una corretta comprensione della valutazione delle poste di bilancio da parte dei destinatari dei rendiconti periodici; per tale motivo, il principio contabile richiede, di concerto con il contenuto dell'art. 2427, comma 1, numero 22-*quater*,

⁶ Il giorno 11 marzo 2020 l'OMS ha definito il COVID-19 quale pandemia di livello internazionale.

⁷ Il 23 febbraio 2020 rappresenta, per il nostro Paese, la data di entrata in vigore delle prime misure collegate all'emergenza sanitaria da COVID-19 (decreto-legge 23 febbraio 2020, n. 6, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 marzo 2020, n. 13) che, pertanto, può ritenersi la data a cui fare convenzionalmente riferimento per identificare l'avvio dell'emergenza pandemica da COVID-19 in Italia.

c.c., di fornire l'illustrazione della natura e dell'effetto patrimoniale, finanziario ed economico di tali fatti, giacché la mancata comunicazione potrebbe compromettere la capacità dei destinatari del bilancio di valutare adeguatamente l'andamento e la situazione dell'azienda e prendere le corrette decisioni a riguardo. Nel caso qui considerato, è fondamentale la corretta illustrazione dell'evento intervenuto, nonché la stima dell'effetto sulla situazione patrimoniale/finanziaria della società, ovvero le ragioni per cui tale effetto non è determinabile, secondo quanto esplicitamente previsto dall'OIC 29.

COSA DICONO GLI OIC

OIC 29 -
Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

Nota integrativa

Informazioni relative alle società che redigono il bilancio in forma ordinaria

64. L'articolo 2427, comma 1, numero 22 *quater*) del codice civile richiede che la nota integrativa deve indicare *la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio*. Si considerano fatti di rilievo quelli che, richiedendo o meno variazioni nei valori di bilancio, influenzano la situazione rappresentata in bilancio e sono di importanza tale che la loro mancata comunicazione potrebbe compromettere la possibilità dei destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere decisioni appropriate.

Nell'illustrazione del fatto intervenuto si fornisce la stima dell'effetto sulla situazione patrimoniale/finanziaria della società, ovvero le ragioni per cui l'effetto non è determinabile.

Informazioni relative alle società che redigono il bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.)

65. Ai sensi dell'articolo 2435-bis del codice civile la nota integrativa deve fornire le informazioni richieste dall'articolo 2427 comma 1, numero 22 *quater*) del codice civile e pertanto si deve applicare il paragrafo 64 del presente principio.

Informazioni relative alle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)

66. Le micro-imprese sono esonerate dalla redazione della nota integrativa quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 9) e 16) del codice civile.

67. Le micro-imprese che redigono la nota integrativa applicano il paragrafo 64 del presente principio.

Tenuto conto di quanto sopra, le informazioni da fornire in nota integrativa relativamente all'impatto e agli effetti dell'emergenza sanitaria da COVID-19 sono indissolubilmente legate alla data in cui è approvato il bilancio relativo all'esercizio 2019; conseguentemente, posticipare ulteriormente l'approvazione del bilancio in oggetto aumenta il livello di informazioni disponibili da rendere sulla pandemia in corso (dai dati di diffusione dei contagi ai possibili successivi interventi del Governo) e, quindi, per gli amministratori comporterà l'obbligo di fornire una maggiore e più dettagliata informativa in relazione agli specifici effetti prodotti dalla pandemia da COVID-19.

Nell'attività di verifica del presupposto della continuità aziendale, occorrerà riconoscere il caso in cui l'impresa si trova per la prima volta di fronte a problematiche di continuità, sostanzialmente riconducibili alla crisi sanitaria; tale fattispecie andrà distinta dalla situazione di quelle imprese che, invece, avevano già manifestato situazioni di disequilibrio aziendale tali da far sorgere, indipendentemente dalla crisi pandemica, dubbi sull'effettiva sussistenza del requisito della continuità aziendale. A tale riguardo, nei casi in cui la situazione pregressa dell'impresa faceva già emergere dubbi

in merito alla sussistenza della continuità aziendale, occorrerà adottare particolari cautele per tenere conto dell'ulteriore aggravamento prodotto dalla crisi da COVID-19. Come detto, per la corretta applicazione - anche in deroga - del principio di continuità aziendale, è necessario far riferimento anche al contenuto dei principi contabili nazionali OIC e, in particolare, al principio OIC 11 e al citato Documento interpretativo 6.

La crisi pandemica - quale elemento esogeno alla singola realtà aziendale - può, sicuramente, comportare un rapido peggioramento dello stato di salute dell'azienda; partendo da tale presupposto, l'art. 7 del "Decreto liquidità" cristallizza la situazione aziendale rispetto all'evento esogeno dell'emergenza sanitaria da COVID-19 e sancisce un legame molto stretto fra i bilanci relativi all'esercizio 2019 e quelli relativi all'esercizio 2020.

In tale situazione, assume particolare rilievo il ruolo dei sindaci e dei revisori chiamati a valutare il corretto utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale alla data di chiusura dell'ultimo esercizio conclusosi in data anteriore al 23 febbraio 2020.

In merito alla disattivazione degli effetti e delle incertezze causate dalla crisi pandemica da COVID-19 sulla valutazione del presupposto della continuità aziendale, il Documento interpretativo 6 dell'OIC, molto opportunamente, ha ritenuto di riferirsi a tutti gli eventi intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, disancorandosi dalla data puntuale del 23 febbraio 2020 (data dei primi provvedimenti restrittivi) che avrebbe comportato la necessità di operare un complicato *cut-off* degli eventi.

Tenuto conto dell'art. 7 del DL 23/2020, del contenuto del principio contabile nazionale OIC 9⁸ e della comunicazione dell'OIC "*Impairment test e COVID-19*"⁹, al fine di identificare correttamente eventuali situazioni di *impairment*, tutte le considerazioni (ipotesi e proiezioni) formulate ai fini della determinazione dell'*impairment* alla data di chiusura dell'esercizio dovranno essere necessariamente effettuate senza tener conto delle conseguenze che - con il senno di poi - hanno impattato sulla specifica voce di bilancio dopo la chiusura dell'esercizio di bilancio (ad esempio, dopo il 31 dicembre 2019), a seguito dell'emergenza sanitaria. A tal proposito, la sopra richiamata comunicazione dell'OIC, conclude che: "*il COVID-19 è un evento successivo che non deve essere recepito nei valori di bilancio, ne consegue che:*

- *il COVID-19 non deve essere considerato un indicatore di perdita di valore nei bilanci al 31 dicembre 2019;*
- *qualora sussistano altri indicatori di perdita e vada quindi effettuato il test di impairment, gli effetti del COVID-19 non devono essere considerati nei piani aziendali utilizzati per determinare il valore d'uso di un'immobilizzazione;*
- *ai sensi del paragrafo 61 dell'OIC 29 il COVID-19, essendo un fatto rilevante, va illustrato nella nota integrativa".*

⁸ Principio contabile nazionale OIC 9, *Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali.*

⁹ Comunicazione del 5 maggio 2020 dell'OIC, *Impairment test e COVID-19.*

COSA DICONO GLI OIC

OIC 29 -
Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

Rilevazione in bilancio

[...]

61. I fatti del tipo (b) [*fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio*] non sono rilevati nei prospetti quantitativi del bilancio; tuttavia, se rilevanti sono illustrati nella nota integrativa perché rappresentano avvenimenti la cui mancata comunicazione potrebbe compromettere la possibilità per i destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere appropriate decisioni.

[...]

63. Alcuni esempi di fatti successivi che non sono rilevati nel bilancio e che richiedono un'informativa in nota integrativa sono:

- operazioni di natura straordinaria (fusioni, scissioni, conferimenti, ecc.) eseguite dopo la chiusura dell'esercizio;
- annuncio di un piano di dismissioni di importanti attività;
- acquisti o cessioni di un'azienda significativa;
- distruzioni di impianti, macchinari, merci in seguito ad incendi, inondazioni o altre calamità naturali;
- annuncio o avvio di piani di ristrutturazione;
- emissione di un prestito obbligazionario;
- aumento di capitale;
- assunzione di rilevanti impegni contrattuali;
- significativi contenziosi (contrattuali, legali, fiscali) relativi a fatti sorti o operazioni effettuate dopo la chiusura dell'esercizio;
- fluttuazioni anomale significative dei valori di mercato delle attività di bilancio (per esempio titoli) o nei tassi di cambio con le valute straniere verso le quali l'impresa è maggiormente esposta senza coperture;
- richieste di ammissione alla quotazione nelle borse valori.

Quindi, sulla base di quanto finora detto, si può osservare che l'impatto prodotto dalla crisi epidemiologica sui bilanci potrà risultare più o meno rilevante a seconda delle caratteristiche precipe dell'azienda (ad esempio, settore di riferimento, tipologia di beni/servizi venduti, ecc.) e, conseguentemente, nei casi in cui risulterà più elevato, occorrerà fornire una maggiore informativa di bilancio.

Di conseguenza, gli organi di controllo dovranno dedicare particolare attenzione nel valutare la corretta rappresentazione di tali fatti nell'informativa di bilancio per quanto riguarda l'esercizio 2019; mentre, per quanto attiene ai bilanci relativi agli esercizi successivi, prima di verificare l'adeguatezza dell'informativa fornita in bilancio, dovranno verificare la corretta determinazione del sistema dei valori di bilancio anche con riguardo agli effetti prodotti dal COVID-19.



3. Effetti del COVID-19 sulle attività di vigilanza e sulle procedure di revisione implementate dal sindaco-revisore

Partendo dai primi provvedimenti di limitazione alla circolazione di persone e merci, si hanno numerosi effetti sull'attività di redazione dei bilanci¹⁰, ma anche sulle attività di vigilanza e controllo svolte dal collegio sindacale, dal revisore o dal sindaco-revisore. L'attività del sindaco-revisore risulta particolarmente complessa, giacché la stessa è volta a garantire la capacità informativa del bilancio, nonché il corretto approccio dell'azienda nella gestione e nel superamento della crisi generata dalla diffusione del "coronavirus".

L'espansione della pandemia ha preso avvio in un periodo particolarmente "intenso" per l'attività del sindaco-revisore (la fase di *final audit* per l'incarico 2019), caratterizzato dall'acquisizione di elementi probativi sufficienti ed appropriati di supporto all'emissione del giudizio sul bilancio. In tale fase, si collocano i primi provvedimenti restrittivi che hanno imposto al sindaco-revisore di lavorare principalmente da remoto, spesso senza potere avere accesso alle strutture aziendali al fine di svolgere direttamente i controlli sui valori aziendali. Inoltre, all'impossibilità fisica del sindaco-revisore di raggiungere la sede della società cliente si è aggiunto - a seguito dei successivi DPCM e decreti emanati dal Governo nel pieno dell'emergenza sanitaria - il probabile blocco delle attività produttive dell'azienda revisionata, che comporta un ulteriore lavoro di analisi critica e riscontro da parte dello stesso sindaco-revisore. Conseguentemente, è richiesta una riconsiderazione della strategia generale e della pianificazione delle attività di vigilanza e di revisione, nonché un conseguente incremento delle attività di verifica quali, ad esempio, quelle connesse alla vigilanza sul rispetto delle prescrizioni dei DPCM e dei decreti emanati in costanza di crisi sanitaria¹¹ (*vedi infra*).

Il sindaco-revisore si trova, come detto, ad affrontare i problemi operativi connessi all'impossibilità di poter raggiungere la sede sociale e/o di poter interloquire direttamente con i dipendenti e gli amministratori della società revisionata. Il sindaco-revisore dovrà, quindi, valutare se - nel caso specifico dell'azienda oggetto di revisione - le misure restrittive comportano difficoltà oggettive nello svolgimento dei controlli e nell'ottenimento di documentazione e informazioni da parte della società revisionata e, in caso affermativo, valutarne la rilevanza per il prosieguo delle sue attività di controllo. Di conseguenza, il sindaco-revisore dovrà dare evidenza, nei verbali e nelle carte di lavoro, di quali difficoltà ed eventuali limitazioni ha incontrato nell'espletamento dei controlli e il relativo impatto sul suo complessivo lavoro di verifica. Inoltre, per far fronte a tale situazione, il sindaco-revisore dovrà implementare, quanto più possibile, adeguate modalità di acquisizione e trasmissione da remoto degli elementi informativi e documentali tramite, ad esempio, comunicazioni via PEC, documenti firmati in digitale e riunioni virtuali¹². Inoltre, tali differenti modalità di raccolta dei documenti e delle informazioni dovranno essere preliminarmente concordate con la società revisionata, al fine di

¹⁰ Per maggiori informazioni si rinvia al richiamato documento di ricerca della Fondazione Nazionale dei Commercialisti realizzato in collaborazione con SIDREA del 20 aprile 2020.

¹¹ Tale attività, infatti, rientra fra i doveri del collegio sindacale ai sensi dell'art. 2403 c.c.

¹² Per maggiori informazioni si rinvia al paragrafo successivo del presente documento, *Il supporto tecnologico al servizio di procedure di revisione efficienti e "a distanza"*.

verificarne la relativa fattibilità e disponibilità; anche in questo caso, il sindaco-revisore dovrà descrivere e documentare, nelle proprie carte di lavoro, gli approcci adottati per la raccolta dei documenti e delle informazioni, fornendo adeguata informativa in merito alla necessità di adottare determinati approcci, piuttosto che altri (ad esempio, invio delle PEC con allegati semplici, piuttosto che documenti firmati digitalmente in formato .p7m).

3.1. Riconsiderazione del rischio di revisione (ISA Italia 300, 315)

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300, *Pianificazione della revisione contabile del bilancio*, al paragrafo 10, prevede che *“il revisore deve aggiornare e modificare la strategia generale di revisione e il piano di revisione secondo quanto necessario nel corso dello svolgimento della revisione”*.

La diffusione del COVID-19 e le conseguenti misure restrittive non impattano soltanto sulle modalità di raccolta degli elementi probativi da parte del sindaco-revisore, ma influenzano (in alcuni casi, anche in maniera significativa) lo stesso rischio di revisione, che subisce l’impatto dell’imprevedibilità e dell’incertezza caratterizzanti l’attuale emergenza sanitaria. Inoltre, occorre tener conto che il rischio di revisione è stato determinato in uno scenario completamente difforme da quello attuale; di conseguenza, la fase di pianificazione del lavoro di revisione è stata svolta senza tenere conto di tale rischio e/o prendendo in considerazione rischi differenti che, in presenza di crisi pandemica, possono risultare anche intensificati o affiancati da altri, prima non considerati.

A ben vedere, tale problematica risulta - per le revisioni dei bilanci relativi all’esercizio 2019 - attenuata dalla considerazione secondo cui l’emergenza sanitaria rappresenta un evento successivo che non influenza in alcun modo il processo di stima dei valori di bilancio; cionondimeno, si accentua la necessità di verificare con maggiore attenzione, per la rilevanza che ha assunto, la completezza e l’appropriatezza dell’informativa sugli effetti dell’emergenza sanitaria.

Nel riconsiderare il rischio di revisione, infatti, il sindaco-revisore dovrà svolgere accurate analisi in termini di informazioni, qualitative e possibilmente quantitative, rese dagli amministratori in nota integrativa sugli eventi successivi alla chiusura del bilancio; sulle principali incertezze significative che possono determinare dubbi significativi sulla continuità aziendale e, nella relazione sulla gestione, sui principali rischi ai quali è esposta la società e sull’evoluzione prevedibile della gestione. Tale attività di riconsiderazione richiede l’esercizio del giudizio e dello scetticismo professionale del revisore, in quanto è necessario legare gli aspetti connessi all’emergenza sanitaria alle caratteristiche precipue dell’impresa oggetto di revisione. Le valutazioni del sindaco-revisore, nonché gli elementi documentali posti a supporto di tali valutazioni, andranno documentati all’interno delle carte di lavoro.

Si allega al presente documento l’esemplificazione delle seguenti carte di lavoro, estratte dal volume del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, *“Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni”*, ed integrate esclusivamente per quanto attiene agli effetti del COVID-19:

- *Questionario conoscenza dell’impresa e del contesto in cui essa opera - Integrazione COVID-19;*

- *Questionario per l'identificazione e la valutazione del rischio di frode - Integrazione COVID-19;*
- *Questionario sul sistema di controllo interno - Integrazione COVID-19;*
- *Questionario sul sistema informatico - Integrazione COVID-19.*

Tali carte di lavoro costituiscono una esemplificazione (non esaustiva) che dovrà essere necessariamente adeguata ed integrata alle caratteristiche peculiari della società.

In una fase particolarmente confusa, quale quella dell'attuale crisi pandemica da COVID-19, il sindaco-revisore dovrà prestare particolare attenzione all'adeguamento del sistema informativo implementato dall'azienda revisionata per far fronte ai continui ed improvvisi cambiamenti esogeni, ciò al fine di poter determinare correttamente l'estensione e le modalità delle proprie procedure di revisione.

COSA DICONO GLI ISA ITALIA

<p>ISA Italia 315 - L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera</p>	<p>18. Il revisore deve acquisire una comprensione del sistema informativo rilevante per l'informativa finanziaria, inclusi i processi di gestione correlati, comprendenti le seguenti aree:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) le classi di operazioni nella gestione dell'impresa che siano rilevanti per il bilancio; b) le procedure, nell'ambito dei sistemi informatici (IT) e dei sistemi manuali, mediante le quali dette operazioni sono rilevate, registrate, elaborate, corrette secondo necessità, trasferite nei libri contabili e riportate nel bilancio; c) le registrazioni contabili correlate, le informazioni di supporto e gli specifici conti del bilancio che sono utilizzati per rilevare, registrare, elaborare le operazioni e darne informativa; ciò include la correzione delle informazioni non corrette e il modo in cui le informazioni sono trasferite nei libri contabili. Le registrazioni possono avvenire sia in forma manuale che in forma elettronica; d) il modo in cui il sistema informativo recepisce eventi e condizioni, diversi dalle operazioni, che siano rilevanti ai fini del bilancio; e) il processo di predisposizione dell'informativa finanziaria utilizzato dall'impresa per redigere il bilancio, incluse le stime contabili significative e l'informativa; f) i controlli relativi alle scritture contabili, incluse le scritture non standard utilizzate per registrare le operazioni o le scritture di rettifica non ricorrenti ed inusuali. (Rif.: Parr. A81-A85)
--	---

3.2. *Riconsiderazione del risk approach nelle attività di vigilanza dell'organo di controllo (art. 2403 c.c.)*

Il sindaco-revisore, nell'ambito dei doveri ex art. 2403 c.c., deve, tra l'altro, vigilare sull'osservanza della legge, 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 riconsiderazione e l'eventuale rideterminazione del rischio di vigilanza precedentemente definito da parte del sindaco-revisore, la necessità di valutare l'impatto delle limitazioni dei DPCM e dei Decreti "Cura Italia" e "Liquidità" sulla modalità di raccolta degli elementi probativi, nonché le problematiche considerazioni da fare in relazione alla verifica del presupposto della continuità aziendale producono,

molto spesso, un impatto sul contenuto della relazione unitaria del sindaco-revisore e sull'oggetto delle attestazioni della direzione¹³, emesse in costanza dell'emergenza sanitaria da COVID-19.

In moltissime società, come detto, l'evento pandemico ha determinato l'insorgenza di nuovi rischi e ne ha accentuato la significatività di altri già presenti. Il sindaco-revisore, sulla base della "Norma di comportamento del collegio sindacale delle società non quotate" n. 3.1.¹⁴, dovrà, dunque, riconsiderare il *risk approach* precedentemente pianificato ai fini delle attività di vigilanza.

Le principali aree di vigilanza che, per effetto dell'emergenza sanitaria COVID-19, potrebbero essere maggiormente critiche sono le seguenti:

- *Adeguatezza degli assetti organizzativi*. La crisi da COVID-19 richiede agli amministratori la redazione di piani emergenziali tempestivi per affrontare il drastico calo dei ricavi e dei correlati flussi di cassa con misure mitiganti sia di natura endogena (ad esempio, approntamento delle misure necessarie per gli *standard* di sicurezza che garantiscano la ripresa delle attività; ricorso ad ammortizzatori sociali, piani ferie, gestione delle scorte, piani di turnazione; mix di produzione, ecc.) che di natura esogena (ad esempio, accesso alle facilitazioni governative; rinegoziazioni dei debiti, ecc.). Anche ai fini della redazione del bilancio dell'esercizio 2019 è fondamentale che le società siano adeguatamente organizzate per garantire l'affidabilità delle informazioni qualitative e quantitative necessarie e rispettare i termini di legge. Le nuove modalità di lavoro (*smart working*) comportano un utilizzo dei sistemi informatici e telematici che espone la società ad un maggior rischio di attacchi informatici e di violazione di norme in materia di dati sensibili (ad esempio, *phishing*, *business e-mail compromise*, *CEO frauds*, attacchi *ransomware*). Il sindaco-revisore dovrà acquisire flussi informativi appropriati su come la società si sia organizzata, vigilando, soprattutto sugli impatti sul sistema amministrativo-contabile. Tale ultimo aspetto influenza, infatti, in modo diretto e rilevante i tempi, l'accuratezza e l'affidabilità dell'informativa finanziaria.
- *Conformità alle norme in materia di sicurezza e salute dei lavoratori*. I DPCM del 22 marzo e 10 aprile 2020 hanno identificato, sulla base dei codici ATECO, le attività produttive cosiddette "essenziali" alle quali è stata consentita la prosecuzione dell'attività disponendo per le altre la sospensione¹⁵. Una nuova area di rischio ai fini della vigilanza dell'organo di controllo è, dunque, quella della conformità alle citate disposizioni. Il sindaco-revisore deve vigilare, acquisendo appropriati flussi informativi, che l'organo amministrativo abbia rispettato le specifiche norme in esame e abbia adottato adeguate misure organizzative per la ripresa delle attività in modo da poter adempiere agli stringenti obblighi di sicurezza imposti.

¹³ Per maggiori informazioni ed esemplificazioni, si rinvia al documento del CNDCEC "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 2019.

¹⁴ Per maggiori informazioni si rinvia al documento del CNDCEC "Norme di comportamento del collegio sindacale – Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate", Norma 3.1. *Caratteristiche e modalità dell'attività di vigilanza*.

¹⁵ Sono consentite anche le attività funzionali ad assicurare la continuità delle filiere delle attività essenziali a condizione che venga effettuata una previa comunicazione al Prefetto della provincia dove è collocata l'attività produttiva, come anche le attività degli impianti a ciclo produttivo continuo dalla cui interruzione possa derivare un grave pregiudizio all'impianto stesso o un pericolo di incidenti, sempre previa comunicazione al Prefetto competente.

Il sindaco-revisore potrà far riferimento alle misure adottate con il “*Protocollo condiviso di regolamentazione delle misure per il contrasto e il contenimento della diffusione del virus COVID-19 negli ambienti di lavoro*” del 14 marzo 2020, come integrato, da ultimo, con il protocollo del 24 aprile 2020, per le riaperture produttive nella cosiddetta “Fase 2”. Il sindaco-revisore potrà considerare di acquisire specifiche attestazioni dalla direzione aziendale nonché flussi informativi dal RSPP, dal medico competente e, laddove esista, dall’OdV ex DLgs 231/2001.

- **Rischi operativi.** Il rischio di vigilanza che potrebbe profilarsi è quello legato alla valutazione dell’affidabilità delle controparti, soprattutto con riferimento alle forniture strategiche. È importante, altresì, vigilare sulle capacità dell’impresa di rispettare gli *standard* di sicurezza sanitaria richiesti e sulla capacità di adottare le misure necessarie (turnazioni, distanziamento, DPI, ecc.).
- **Rischi di liquidità.** Un rischio che potrebbe manifestarsi o aggravarsi per effetto dell’emergenza sanitaria è quello relativo alla liquidità. Il sindaco-revisore dovrà acquisire flussi informativi appropriati che comprendano, ad esempio, quelli che riguardano:
 - a) la capacità della società, nel brevissimo periodo, di far fronte alle proprie obbligazioni e le iniziative intraprese per generare cassa (accesso a finanziamenti garantiti dallo Stato, ammortizzatori sociali, gestione del circolante, rinegoziazione delle posizioni debitorie debiti, rinegoziazioni delle posizioni creditizie, finanziamenti soci, ecc.);
 - b) la stima degli impatti del COVID-19 sull’esigibilità dei crediti, sul valore di realizzo delle rimanenze, dei titoli, ecc.;
 - c) il rischio di sfornamento di *financial covenant*.
- **Rischi Antiriciclaggio.** In linea assolutamente astratta e non generalizzabile, un potenziale rischio che potrebbe profilarsi è quello legato a potenziali condotte fraudolente tese ad ottenere finanziamenti o agevolazioni con garanzia pubblica tramite alterazione o falsificazione della documentazione prodotta. I reati ipotizzabili sono quelli del mendacio bancario, di falso, di truffa aggravata a danno dello Stato.

3.3. Valutazione della sufficienza e appropriatezza degli elementi probativi raccolti (ISA Italia 200, ISA Italia 705)

Qualora il sindaco-revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi deve applicare il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705¹⁶, esprimendo un giudizio con modifica nella relazione di revisione. L’impatto della pandemia da COVID-19, infatti, può amplificare eventi o circostanze che possono dare origine a modifiche nel giudizio di revisione, ma questo non significa di

¹⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 705, *Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente*.

per sé che la modifica del giudizio sia inevitabile. Ciò dipenderà dai fatti e dalle circostanze di ogni società revisionata¹⁷.

Il sindaco-revisore dovrà valutare l'impatto delle misure governative di *lockdown* sulla raccolta di elementi probativi, nonché sull'implementazione di eventuali procedure alternative per evitare di incorrere in una situazione che - anche se in circostanze rare - può risultare tale da comportare l'emissione di un giudizio con modifica. Il sindaco-revisore, infatti, dovrà valutare attentamente se, nonostante le difficoltà operative connesse alle restrizioni alla circolazione delle persone e delle merci in conseguenza della crisi pandemica, ritiene di aver potuto acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per l'emissione del proprio giudizio di revisione. A tale ultimo scopo, potrebbe risultare utile, se non necessario, acquisire da parte dei soci una espressa rinuncia scritta ai termini concessi dall'art. 2409 c.c. per il deposito della relazione dei sindaci-revisori¹⁸.

3.4. Valutazione degli eventi successivi per il bilancio 2019 (ISA Italia 560)

Il sindaco-revisore applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560¹⁹ in tema di procedure di revisione degli eventi successivi. In particolare, il sindaco-revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati che consentano di stabilire se gli eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione che richiedono rettifiche, ovvero informativa, siano appropriatamente riflessi nel bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Per i bilanci relativi agli esercizi 2019, dall'analisi del contenuto del principio contabile nazionale OIC 29 e della comunicazione del 5 maggio 2020 dell'OIC, "*Impairment test e COVID-19*", l'insorgere dell'emergenza sanitaria da COVID-19 rappresenta un *fatto successivo che non deve essere recepito nei valori di bilancio*: ossia, rientra tra i fatti che attengono a fattispecie sorte dopo la data di riferimento del bilancio, che non influenzano il processo di determinazione dei valori di bilancio, in quanto ritenute di competenza dell'esercizio successivo.

Il sindaco-revisore dovrà, quindi, verificare che l'evento COVID-19 sia stato oggetto, in base all'impatto sulla specifica realtà aziendale, di adeguata informativa in nota integrativa. Nel caso di specie, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560 prevede che il sindaco-revisore debba svolgere procedure di revisione volte ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati del fatto che siano stati correttamente identificati dagli amministratori tutti i possibili effetti legati all'insorgere della crisi sanitaria sulla specifica realtà aziendale oggetto di revisione.

¹⁷ Per maggiori informazioni si veda il documento dello IAASB *Staff Audit Practice Alert - Going concern, April 2020*.

¹⁸ In merito alla possibilità di rinuncia ai termini di cui all'art. 2429, comma 3, c.c. si rinvia al richiamato documento del CNDCEC "*La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti*".

¹⁹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560, *Eventi successivi*.

COSA DICONO GLI ISA ITALIA

ISA Italia 560 -
Eventi successivi

Eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione

6. Il revisore deve effettuare procedure di revisione volte ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati del fatto che siano stati identificati tutti gli eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione che richiedano rettifiche o informativa nel bilancio. Il revisore non è, tuttavia, tenuto a svolgere ulteriori procedure di revisione relative agli aspetti per i quali procedure di revisione precedentemente svolte abbiano già fornito conclusioni soddisfacenti. (Rif.: Par. A6)

Il sindaco-revisore dovrà, di conseguenza, verificare che tali effetti siano stati oggetto di adeguata informativa nella nota integrativa, tenuto conto della loro significatività e, a tal fine, potrebbe ritenere opportuno o necessario integrare le attestazioni della direzione con una ulteriore dichiarazione in merito alla specifica informativa fornita allo stesso sindaco-revisore e/o contenuta in nota integrativa relativamente agli impatti prodotti dalla diffusione della crisi pandemica sull'economia dell'impresa che redige il bilancio.

COSA DICONO GLI ISA ITALIA

ISA Italia 560 -
Eventi successivi

Eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione

[...]

Attestazioni scritte

9. Il revisore deve richiedere alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di *governance*, di fornire attestazioni scritte, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580, che tutti gli eventi intervenuti successivamente alla data di riferimento del bilancio e per i quali il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile richieda rettifiche o informativa nel bilancio abbiano dato luogo a rettifiche ovvero siano stati oggetto di informativa di bilancio.

3.5. Procedure in tema di continuità aziendale per il bilancio 2019 (ISA Italia 570)

Il sindaco-revisore deve applicare il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570²⁰, il quale richiede di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'utilizzo adeguato da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio, giungere ad una conclusione circa l'esistenza di un'incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e formulare la relazione di revisione in conformità al citato principio internazionale di revisione (ISA Italia).

²⁰ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 570, *Continuità aziendale*.



Come detto, il “Decreto liquidità” ha di fatto sterilizzato gli effetti della crisi pandemica sui valori di bilancio, sospendendo nella verifica della sussistenza del principio della continuità aziendale, le previsioni legate alle incertezze e agli effetti dell’emergenza COVID-19. Nessuna esenzione è stata, invece, prevista in termini di informativa di bilancio. Particolare attenzione va, dunque, posta agli eventi e circostanze che, al di là dei fatti successivi, possano determinare la compromissione della continuità aziendale alla data di chiusura dell’esercizio. Come specificato nel paragrafo 10 del Documento interpretativo 6 dell’OIC, non sono ammesse a derogare dal principio della continuità le società che alla data di chiusura dell’esercizio (ad esempio, 31 dicembre 2019), non tenendo conto degli eventi successivi, non avevano ragionevoli alternative alla cessazione dell’attività o nelle quali si era verificata una causa di scioglimento ex artt. 2484 e 2485 c.c. (paragrafi 23 e 24 dell’OIC 11). Tale considerazione pone in evidenza il ruolo cruciale svolto dal sindaco-revisore, quale garante della qualità dell’informativa dei bilanci revisionati ai tempi del COVID-19. In particolare, nell’esecuzione delle procedure di revisione, il sindaco-revisore dovrà far riferimento alle indicazioni contenute nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 ponderandole opportunamente con l’effetto neutralizzante prodotto dal “Decreto liquidità” (art. 7, DL 23/2020) sulla verifica della continuità aziendale.

Dalla lettura dell’art. 7 del DL 23/2020 emerge, infatti, chiaramente che l’applicazione delle disposizioni temporanee relative ai principi di redazione dei bilanci risulta valida anche nel caso in cui la società dovesse usufruire del maggior termine per l’approvazione del bilancio relativo all’esercizio 2019 (ai sensi dell’art. 106 del DL 18/2020²¹, che ha prorogato di sessanta giorni il termine di adozione dei rendiconti o dei bilanci d’esercizio relativi all’esercizio 2019, ordinariamente fissato al 30 aprile 2020). La conseguenza immediata di tale disposizione consiste nel cristallizzare la situazione relativa alla continuità aziendale esistente alla data di chiusura dell’esercizio (ad esempio, 31 dicembre 2019), al fine di neutralizzare gli effetti derivanti dall’epidemia; con ciò consentendo alle imprese che prima dell’emersione della crisi sanitaria non presentavano situazioni tali da far presumere la cessazione dell’attività, di non vedersi negata tale prospettiva a causa dello scoppio dell’emergenza sanitaria. Una delle conseguenze principali di tale norma consiste, inoltre, nel collegare a doppio filo i bilanci relativi all’esercizio 2019 con quelli relativi all’esercizio 2020. In particolare, per redigere i bilanci relativi all’esercizio 2020 (e infra annuali), secondo il presupposto della continuità aziendale, sarà necessario e sufficiente dimostrare la sussistenza di tale condizione alla data di chiusura dell’esercizio precedente, richiamando - ove necessario - il contenuto della relativa informativa presente nella nota integrativa dei bilanci attinenti all’esercizio 2019. Pertanto, anche per quanto appena detto, risulta maggiormente delicata l’attività di verifica del presupposto della continuità aziendale da parte del sindaco-revisore; quest’ultimo, infatti, dovrà verificare attentamente la sussistenza del principio di continuità aziendale nella fase *ante* “coronavirus”.

²¹ Art. 106 “Norme in materia di svolgimento delle assemblee di società ed enti”, DL 18/2020, convertito in legge, con modificazioni, dall’art. 1, comma 1, Legge 24 aprile 2020, n. 27: 1. In deroga a quanto previsto dagli artt. 2364, comma 2, e 2478-bis, c.c. o alle diverse disposizioni statutarie, l’assemblea ordinaria è convocata entro centottanta giorni dalla chiusura dell’esercizio. [...]

Il sindaco-revisore dovrà verificare che, sulla base delle evidenze disponibili al momento dell'emissione del proprio giudizio di revisione, siano presenti in nota integrativa tutti gli elementi informativi ritenuti necessari per descrivere la situazione della società revisionata e le aree maggiormente impattate a seguito degli effetti generati dalla diffusione della crisi pandemica. Infatti, come più volte ribadito, l'art. 7 del DL 23/2020 vuole neutralizzare le conseguenze che potrebbero essere prodotte sulle voci di bilancio dalla crisi in atto, stabilendo che il bilancio vada predisposto sempre sulla base del presupposto di continuità aziendale, ma prevede, altresì, l'obbligo di fornire adeguata informativa in nota integrativa in merito agli effetti che la crisi pandemica sta generando sulla specifica realtà aziendale e, conseguentemente, il sindaco-revisore ricopre il delicato ruolo di garante della bontà di tale informativa. In questo modo si fornisce ai redattori del bilancio (e ai soggetti che devono controllarlo) la certezza che il bilancio vada redatto sulla base del presupposto della continuità rispondendo alle esigenze degli utilizzatori del bilancio di conoscere gli impatti, le incertezze, i rischi del COVID-19 e i piani approntati dalla società per fronteggiarli.

Sotto tale ultimo aspetto, è evidente che con riferimento ai bilanci relativi all'esercizio 2019, l'informativa in nota integrativa dovrà essere tanto più ampia e dettagliata, quanto più risulterà posticipata la data di approvazione del bilancio. In questo caso, infatti, il maggior tempo a disposizione dell'organo amministrativo per la redazione del bilancio aumenta la quantità e la qualità delle informazioni disponibili in relazione all'evoluzione ed agli impatti prodotti dall'emergenza sanitaria sui risultati aziendali.

Il sindaco-revisore, come detto in precedenza, dovrà svolgere con particolare attenzione le procedure previste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570, in quanto, in base al contenuto dell'art. 7 del DL 23/2020, la presenza del presupposto della continuità aziendale *ante* "coronavirus" consentirà di presumere la sussistenza di tale condizione anche per i bilanci relativi all'esercizio 2020 (e infra annuali), con evidenti impatti sui criteri di valutazione adottati per l'attribuzione di valore alle poste di bilancio. A tal fine, il sindaco-revisore potrà utilizzare gli indicatori riportati nel suddetto principio di revisione quale utile riferimento:

- a) per verificare se alla data di chiusura dell'esercizio (ad esempio, 31 dicembre 2019) esistessero dubbi sulla continuità aziendale tali da far ritenere che non ci fossero ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività o la presenza di cause di scioglimento ex artt. 2484 e 2485 c.c.;
- b) per individuare le informazioni da riportate nella nota integrativa in relazione all'utilizzo del presupposto della continuità aziendale.

3.6. Riflessi sulla lettera di attestazione (ISA Italia 580) e sulla relazione di revisione (ISA Italia 700, 705, 706) per il bilancio 2019

Gli elementi illustrati nelle pagine precedenti sono destinati, da un lato, a richiedere un adattamento del contenuto delle attestazioni rilasciate dalla direzione in merito alle informazioni fornite sul presupposto della continuità aziendale e, dall'altro, potrebbero influenzare il contenuto della relazione

di revisione, con riferimento alla tipologia di giudizio da emettere. Allo stesso modo, per quanto attiene alle eventuali difficoltà operative che il sindaco-revisore può aver incontrato nel processo di raccolta degli elementi probativi a seguito delle misure restrittive emanate dal Governo, potrebbe risultare opportuno inserire la descrizione delle modalità alternative di raccolta degli elementi probativi, concordate con la società revisionata, all'interno delle attestazioni della direzione, secondo le disposizioni contenute nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580²².

COSA DICONO GLI ISA ITALIA

**ISA Italia 580 -
Attestazioni scritte**

Altre attestazioni scritte

13. Altri principi di revisione stabiliscono che il revisore richieda attestazioni scritte. Se, in aggiunta a tali attestazioni, il revisore stabilisce che sia necessario acquisire una o più attestazioni scritte per supportare altri elementi probativi relativi al bilancio o a una o più asserzioni specifiche in esso contenute, il revisore deve richiedere tali altre attestazioni scritte. (Rif.: Parr. A10-A13, A14, A22)

Il sindaco-revisore potrà considerare di inserire tali informazioni - ove ritenute significative - all'interno del paragrafo "Altri aspetti" della relazione di revisione, come previsto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706²³.

La descrizione delle modalità operative alternative adottate dal sindaco-revisore per raccogliere gli elementi probativi nella fase emergenziale caratterizzata dalle misure restrittive emanate dal Governo dovrà essere oggetto di appropriata documentazione all'interno delle carte di lavoro del sindaco-revisore²⁴.

3.7. *Aspetti critici connessi all'attività di vigilanza e alla revisione dei bilanci relativi agli esercizi 2020 (e infra annuali)*

Per quanto attiene alle prime riflessioni sugli aspetti critici connessi alla revisione dei bilanci relativi agli esercizi 2020 (e ai bilanci infra annuali) non si può ovviamente prescindere da alcune delle considerazioni già effettuate per la revisione dei bilanci relativi all'esercizio 2019.

Nei primi mesi del 2020, le difficoltà operative dovute all'applicazione delle misure restrittive emanate dal Governo hanno, in molti casi, impedito di poter effettuare accessi presso la sede della società revisionata e hanno reso difficoltosa la raccolta delle informazioni e dei documenti necessari per lo svolgimento delle consuete attività di vigilanza e di revisione (anche in sede di verifiche periodiche).

²² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 580, *Attestazioni scritte*.

²³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 706, *Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente*.

²⁴ Per una approfondita disamina sul contenuto della relazione di revisione e delle modalità di sottoscrizione della stessa ai tempi del "coronavirus" (anche in presenza di un sindaco dissenziente) si rinvia al contenuto del richiamato documento del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, "La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti".

Con l'approvazione del bilancio di esercizio 2019 molte Srl provvederanno a nominare, per la prima volta, l'organo di controllo o il revisore. Si ricorda che l'incarico di revisione dei bilanci delle imprese di minori dimensioni ha durata triennale, con scadenza alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio dell'incarico. Il sindaco-revisore prima di accettare l'incarico dovrà svolgere le procedure preliminari all'accettazione dell'incarico.

In base al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220²⁵, il sindaco-revisore deve acquisire le informazioni necessarie alla valutazione del rischio dell'incarico, prima di accettarlo. Al contrario, la situazione risulta più agevole in caso di continuazione di un incarico già avviato, in quanto, in tale ipotesi, il sindaco-revisore risulta avere già acquisito un patrimonio informativo in merito alla valutazione del *business risk* della società revisionata, sicuramente più ampio ed attendibile rispetto alla fattispecie di un primo incarico di revisione (a titolo esemplificativo, si pensi alle procedure di revisione sui saldi iniziali). È evidente che nelle procedure preliminari all'accettazione dell'incarico e alla conseguente definizione del rischio dell'incarico stesso, bisognerà tenere in debita considerazione gli effetti del COVID-19 e le capacità organizzative della società.

COSA DICONO GLI ISA ITALIA

ISA Italia 300 -

Pianificazione della revisione contabile del bilancio

Ulteriori aspetti da considerare in caso di primi incarichi di revisione (Rif.: Par. 13)

A20. La finalità e l'obiettivo della pianificazione della revisione sono i medesimi, indipendentemente dal fatto che si tratti di un primo incarico o di un incarico ricorrente. Tuttavia, nel caso di un primo incarico, il revisore può avere necessità di estendere le attività di pianificazione in quanto, di norma, non dispone di precedenti esperienze con l'impresa, che sono invece considerate in sede di pianificazione degli incarichi ricorrenti. Gli ulteriori aspetti che il revisore può considerare nella definizione della strategia generale di revisione e del piano di revisione, nel caso di un primo incarico, comprendono:

- accordi con il revisore precedente finalizzati, ad esempio, al riesame delle sue carte di lavoro, salvo che ciò non sia vietato da leggi o regolamenti;
- eventuali problematiche di maggior rilievo (tra cui l'applicazione di principi contabili, di principi di revisione o le modalità di emissione delle relazioni) discusse con la direzione nella fase iniziale di acquisizione dell'incarico, la comunicazione di tali problematiche ai responsabili delle attività di *governance*, la loro influenza sulla strategia generale di revisione e sul piano di revisione;
- le procedure di revisione necessarie per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura;
- altre procedure richieste dal sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione applicabile ai nuovi incarichi di revisione (per esempio, il sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione può richiedere il coinvolgimento di un altro partner, o di un altro soggetto dotato della necessaria esperienza, per riesaminare la strategia generale di revisione prima di avviare procedure di revisione significative o per rivedere le relazioni di revisione prima della loro emissione).

²⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 220, *Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio*.

L'analisi degli effetti del COVID-19 può determinare anche una nuova valutazione del rischio di revisione che permetta al sindaco-revisore di considerare le possibili conseguenze prodotte dall'emergenza sanitaria sull'economia dell'azienda revisionata valutando, allo stesso tempo, le azioni poste in essere dall'azienda stessa per far fronte ai cambiamenti imposti dall'emergenza sanitaria, comprese le varie forme compensative previste dal Governo italiano (quali, ad esempio, moratorie dei finanziamenti bancari o dei contratti di *leasing* o altre forme di sostegno finanziario).

Nel dettaglio, il sindaco-revisore dovrà analizzare i sei ambiti fondamentali che rappresentano le aree su cui i rischi identificati possono dare origine a errori con riferimento agli effetti generati dalla diffusione dell'emergenza sanitaria:

1. *settore di attività*: il sindaco-revisore dovrà valutare gli impatti della crisi generata dalla pandemia da COVID-19 sul settore di appartenenza dell'azienda revisionata;
2. *natura dell'impresa*: il sindaco-revisore, mediante l'analisi della struttura aziendale e dell'assetto proprietario, nonché la tipologia di investimenti e finanziamenti, dovrà valutare la capacità della società sottoposta a revisione di implementare processi di identificazione e risposta ai rischi connessi al *lockdown* da COVID-19;
3. *principi contabili*: in tal caso, il sindaco-revisore dovrà prestare molta attenzione alla verifica di come la società revisionata ha implementato i provvedimenti legislativi in tema di contenimento del contagio da COVID-19, nonché quelli relativi al sostegno delle aziende colpite dall'emergenza sanitaria;
4. *obiettivi e strategie*: il sindaco-revisore dovrà verificare se gli obiettivi e le strategie aziendali sono realistici e perseguibili anche in costanza di crisi da COVID-19 o se saranno oggetto di modifiche e/o integrazioni al fine di comprendere se i possibili comportamenti della società revisionata possono generare rischi significativi;
5. *indicatori di performance*: il sindaco-revisore dovrà valutare l'impatto della crisi sanitaria sulle risultanze degli indicatori di *performance* al fine di poter correttamente interpretare l'andamento della società revisionata;
6. *controllo interno*: il sindaco-revisore dovrà verificare se e come il controllo interno è in grado di rispondere ai nuovi rischi significativi generati dall'emergenza sanitaria e se esso possa essere fonte di autonome aree di rischio intrinseco.

Per le attività preliminari all'accettazione dell'incarico, il sindaco-revisore può far riferimento ai quattro questionari allegati al presente documento, elencati nel paragrafo 3.1., *Riconsiderazione del rischio di revisione (ISA Italia 300, 315)*.

Con riferimento ai bilanci dell'esercizio 2020, sicuramente, il sindaco-revisore dovrà esercitare il proprio scetticismo professionale nel valutare attentamente le stime contabili presenti all'interno del bilancio giacché gli imprevedibili cambiamenti e gli effetti generati dalla diffusione del COVID-19 possono comportare significativi impatti sulle scelte valutative; in questo caso, il sindaco-revisore

dovrà dare puntuale applicazione alle indicazioni fornite dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540²⁶.

COSA DICONO GLI ISA ITALIA

ISA Italia 540 - Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del <i>fair value</i> , e della relativa informativa	Procedure di valutazione del rischio e attività correlate (Rif. Par. 8) [...] A18. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, acquisita nel corso dello svolgimento delle procedure di valutazione del rischio, insieme agli altri elementi probativi acquisiti durante lo svolgimento della revisione contabile, assistono il revisore nell'identificazione delle circostanze, o dei cambiamenti nelle circostanze, che possono dare origine alla necessità di una stima contabile. A19. Le indagini presso la direzione sui cambiamenti nelle circostanze possono includere, ad esempio, indagini per stabilire se: <ul style="list-style-type: none">• l'impresa si sia impegnata in nuove tipologie di operazioni che possano dare origine a stime contabili;• siano cambiate le condizioni delle operazioni che hanno dato origine a stime contabili;• i principi contabili relativi alle stime contabili abbiano subito modifiche per via dei cambiamenti nelle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile o per altre ragioni;• si siano verificate modifiche normative o di altra natura fuori dal controllo della direzione che possano richiedere alla direzione di rivedere o effettuare nuove stime contabili;• si siano verificate nuove condizioni o eventi che possano dare origine alla necessità di effettuare nuove stime contabili ovvero una rivisitazione delle stesse. A20. Nel corso della revisione contabile, il revisore può identificare operazioni, eventi e condizioni che diano origine alla necessità di effettuare stime contabili e che la direzione non ha identificato. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 tratta le circostanze in cui il revisore identifica un rischio di errore significativo che la direzione non ha identificato, inclusa la determinazione se esista una carenza significativa nel controllo interno in relazione al processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio.
---	--

In aggiunta, il mutato contesto di riferimento in cui l'azienda revisionata si trova ad operare a seguito della diffusione del COVID-19, potrebbe dar luogo a situazioni in grado di favorire comportamenti fraudolenti, connessi, ad esempio, all'erogazione dei contributi pubblici. A titolo esemplificativo, il sindaco-revisore dovrà verificare le modalità e i conseguenti riflessi nella contabilità aziendale delle richieste di moratoria dei finanziamenti bancari, dei contratti di *leasing*, dell'accesso ai finanziamenti previsti o di altre misure agevolative concesse dall'Autorità governativa. Ciascuna delle verifiche sopra elencate dovrà essere effettuata dal sindaco-revisore analizzando la significatività delle medesime valutazioni: anche in tal caso lo scetticismo professionale del revisore svolge un ruolo amplificato rispetto alla situazione *ante* pandemia. Il sindaco-revisore, inoltre, vede incrementati i suoi compiti

²⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 540, *Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value, e della relativa informativa*.

anche in relazione ai controlli da effettuare in tema di corretta implementazione dei presidi COVID-19 che saranno richiesti - soprattutto nel corso della cosiddetta “Fase 2” di gestione e contenimento della pandemia - dai prossimi interventi legislativi e regolamentari.

4. Il supporto tecnologico al servizio di procedure di revisione efficienti e “a distanza”

La diffusione del contagio da COVID-19 ha imposto una serie di misure restrittive, di impatto crescente, che hanno necessariamente generato limitazioni operative al tradizionale svolgimento dell’incarico di revisione: in tale situazione emergenziale, un ruolo fondamentale riveste, da un lato, il grado di digitalizzazione della società revisionata e del sindaco-revisore, dall’altro, la capacità di entrambi di implementare nuove procedure e protocolli che consentano di “operare a distanza”.

La tecnologia rappresenta, dunque, lo strumento principe per garantire la continuità dell’operatività del sindaco-revisore; per tale motivo, è essenziale individuare gli strumenti migliori da poter utilizzare in termini di tempestività e funzionalità rispetto alle specifiche caratteristiche dell’azienda revisionata e dello stesso sindaco-revisore. Assume un’importanza fondamentale l’analisi dell’infrastruttura tecnologica, ove presente, preesistente alla diffusione della pandemia. Infatti, il livello di digitalizzazione delle imprese di minori dimensioni in Italia risulta particolarmente diversificato in base al settore di riferimento, alle caratteristiche della proprietà e alla tipologia di beni/servizi prodotti. Al fine di incentivare lo sviluppo e la diffusione delle infrastrutture tecnologiche, lo stesso decreto “Cura Italia” prevede alcune misure speciali destinate ai fornitori di reti e servizi di comunicazioni elettroniche: l’obiettivo di tali misure è quello di gestire l’incremento esponenziale dei consumi e del traffico sulle reti di comunicazione elettronica derivante dal *lockdown* e alla conseguente necessità di svolgere in casa numerose attività di *smart working* e di *e-learning* o differenti attività di intrattenimento, informazione, *e-commerce*, ma anche di tradizionali servizi voce.

Il sindaco-revisore, per poter continuare a svolgere in maniera efficiente il proprio lavoro in costanza di misure restrittive (ma anche nelle fasi successive, caratterizzate da necessarie misure di distanziamento sociale), implementa un processo di digitalizzazione relativamente all’organizzazione del proprio lavoro, nonché al coordinamento con i suoi eventuali collaboratori. Il sindaco-revisore possiede una iniziale “organizzazione informatica” composta, oltre che da elementi *hardware* e *software*, da una adeguata rete di connessione (interna ed esterna) che gli consenta un rapido e continuo trasferimento dei dati, nonché una gestione efficiente, ad esempio *in cloud*, dei documenti archiviati. A tale primo basilare elemento, fa seguito un processo di archiviazione di tutta la documentazione di revisione (incluse, ove non già archiviate in forma elettronica, le carte di lavoro) dal cartaceo al digitale. In tale fase, risulta fondamentale implementare un buon processo di archiviazione dei documenti attraverso un protocollo ben definito (ed estendibile)²⁷. La corretta

²⁷ Per quanto attiene all’organizzazione delle carte di lavoro, si consiglia, a titolo esemplificativo, di adottare la tassonomia descritta ed illustrata nel volume del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, “*Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni*”. Nel dettaglio, si veda il capitolo 8, “*La documentazione del lavoro di revisione*”.

digitalizzazione dell'archivio permette, inoltre, di facilitare lo *smart working* tra i singoli componenti del collegio sindacale, ma anche fra il sindaco-revisore ed i suoi ausiliari/collaboratori, nonché con gli esponenti aziendali e i soggetti esterni.

L'adozione di un sistema digitale di archiviazione comporta, necessariamente, l'esistenza di un'adeguata infrastruttura *hardware* (ad esempio, NAS e dischi di *backup* esterni) che sarà organizzata in base alla mole di documenti e alle specifiche esigenze dei fruitori (quantità e tipologia di *access point* esterni, accessi simultanei, *privacy*, indirizzi PEC, identità digitale, ecc.). Implementare la propria infrastruttura digitale impone, ovviamente, il sostenimento di costi e di investimenti che siano in grado di efficientare il lavoro del sindaco-revisore, anche nella fase *post* pandemia e risultano, inoltre, in parte variabili in base alle caratteristiche degli incarichi e all'operatività del sindaco-revisore. La riorganizzazione *hardware* e *software* è necessaria anche per l'implementazione di piattaforme di video-conferenza (videocamere, microfoni, *software free* o a pagamento per l'organizzazione delle riunioni, ecc.) in grado di consentire lo svolgimento di *meeting* a distanza, ad esempio, tra il sindaco-revisore e l'ufficio amministrativo della società revisionata. A tal proposito, si fa anche presente che in fase di *lockdown* permane l'obbligo per i sindaci, sancito dall'art. 2404, comma 1, c.c. di effettuare le riunioni del collegio sindacale almeno ogni novanta giorni: tale previsione normativa non è stata oggetto di deroghe dalle disposizioni emergenziali COVID-19, ma dando seguito alle indicazioni imposte dal DPCM per il contenimento della diffusione del "coronavirus", è necessario utilizzare modalità di collegamento a distanza in tutti i casi possibili (dunque, anche nel caso in cui tale opzione non viene esplicitamente richiamata all'interno dello statuto della società)²⁸.

24

Un aspetto particolarmente critico in questa fase accelerata di digitalizzazione consiste nella tutela degli aspetti connessi alla *privacy* ed alla *cyber security*: è importante garantire il medesimo livello di sicurezza digitale sia quando si è all'interno della propria struttura, sia quando si utilizzano dispositivi mobili e/o personali connessi a reti differenti da quella dell'ufficio/azienda. A tal fine, è fondamentale predisporre una rete fra i dispositivi (fissi e mobili) in *cloud* mediante l'utilizzo di *software* in grado di garantire un adeguato livello di sicurezza digitale (ad esempio, attraverso l'utilizzo di reti virtuali private). Infatti, il tema della sicurezza digitale risulta prioritario in un contesto, quale quello dell'attuale emergenza sanitaria, in cui si assiste ad un incremento degli attacchi fraudolenti ai danni delle piccole e grandi realtà aziendali e dei singoli professionisti. A titolo esemplificativo, si cita il fenomeno del "*ransomware*" che consiste in un tipo di *malware* che limita l'accesso al dispositivo infettato, richiedendo un riscatto da pagare per rimuovere la limitazione.

In ogni caso, il processo di digitalizzazione dell'attività del sindaco-revisore richiede una necessaria fase di formazione dei fruitori della nuova struttura digitale, quali ad esempio i collaboratori del sindaco-revisore o la sua segreteria. In aggiunta, tale formazione deve essere integrata con l'analisi di temi

²⁸ Per le modalità di sottoscrizione dei verbali, si rinvia al richiamato documento emanato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, "*La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti*", che fornisce chiare indicazioni in merito alla sottoscrizione della relazione di revisione che posso essere utilizzate, estese per analogia, anche alla firma dei verbali relativi alle riunioni periodiche del collegio sindacale.

specifici volti a sensibilizzare i fruitori dell'infrastruttura digitale sulle problematiche connesse alla *privacy* e alla *cyber security* (ad esempio, al corretto utilizzo dei dispositivi in mobilità).

Il sindaco-revisore deve, poi, confrontarsi con il livello di digitalizzazione dell'azienda oggetto di revisione. Infatti, la situazione risulta molto più agevole per il sindaco-revisore che deve relazionarsi con una realtà aziendale che gode già di un buon livello di digitalizzazione; in tal caso, infatti, risulterà molto più agevole utilizzare gli strumenti offerti dalle tecnologie informatiche. Situazione molto più complessa appare quella del sindaco-revisore che si deve confrontare con una piccola realtà scarsamente digitalizzata e/o con una proprietà "poco incline all'informatizzazione"; in questo caso, risulterà molto complesso anche il semplice scambio di informazioni e documenti tramite PEC. Per poter sostituire, almeno *pro tempore*, le verifiche *in loco* del sindaco-revisore con video-conferenze e scambio di mail/PEC è inoltre necessario pianificare gli incontri (digitali) e lo scambio di informazioni e di documenti partendo, necessariamente, da un livello minimo di digitalizzazione da ambo le parti; soltanto in questo modo, infatti, risulterà possibile arginare gli effetti negativi delle misure restrittive da COVID-19 sull'attività del sindaco-revisore. Nel lungo periodo, l'utilizzo di un buon grado di digitalizzazione del sindaco-revisore e dell'azienda oggetto di revisione consentirà di beneficiare di un notevole incremento del grado di efficientamento della gestione del rapporto fra ambo le parti.

Indipendentemente dal grado di digitalizzazione del sindaco-revisore, per quanto riguarda le procedure di firma "da remoto" della relazione di revisione (anche in presenza di un sindaco dissenziente), il richiamato documento predisposto dal CNDCEC, *La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti* fornisce tre possibili soluzioni differenti in base allo specifico contesto tecnologico di riferimento. Nel dettaglio, tale documento evidenzia come - tenuto conto delle difficoltà operative legate alla diffusione pandemica del COVID-19 e dei correlati provvedimenti normativi restrittivi - la relazione del collegio sindacale al bilancio di esercizio 2019, anche in caso di approvazione non unanime, può essere sottoscritta, in via eccezionale, solo dal Presidente del collegio sindacale, a nome dell'intero collegio, precisando tale circostanza. In particolare, la relazione unitaria del collegio sindacale potrà essere sottoscritta anche soltanto dal Presidente del collegio sindacale, tramite firma elettronica qualificata sulla relazione da inviare dalla casella di posta elettronica certificata (PEC) del Presidente del collegio sindacale alla casella di posta elettronica certificata (PEC) della Società. In alternativa, il Presidente del collegio sindacale potrà inviare una PEC contenente un file .pdf della relazione sottoscritta manualmente dal Presidente del collegio sindacale alla casella di posta elettronica certificata (PEC) della società. Infine, laddove non dovesse risultare possibile procedere secondo una delle due modalità appena illustrate, si potrà 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 quest'ultimo caso, però, sarà necessario richiedere la conferma esplicita di ricezione (attraverso l'invio di una e-mail di avvenuta ricezione) da parte della società, in quanto non è possibile ottenere la ricevuta di ricezione prevista automaticamente per le comunicazioni tramite PEC.