
3.2. Tempistiche di emissione della relazione di revisione ed impatti sulle attività per l'individuazione degli eventi successivi

Come indicato nel precedente paragrafo 1.2. di questa sezione, gli eventi successivi si suddividono in tre categorie:

- a) gli eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione;
- b) i fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma prima della data di approvazione del bilancio;
- c) i fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente all'approvazione del bilancio.

I compiti e le responsabilità del sindaco-revisore in merito all'individuazione ed analisi degli eventi successivi sono diverse a seconda che ci si trovi prima o dopo l'emissione della relazione di revisione.

L'art. 2429 c.c. stabilisce che il progetto di bilancio d'esercizio redatto dagli amministratori deve essere comunicato, unitamente alla relazione sulla gestione, al collegio sindacale nonché al soggetto incaricato della revisione legale, almeno 30 giorni prima del termine fissato per la discussione ed approvazione da parte dell'assemblea dei soci.

Inoltre, il comma 3 del medesimo articolo prevede che l'insieme dei documenti richiesti per l'informativa ai soci, tra i quali la relazione del collegio sindacale e dell'incaricato della revisione legale, debbano rimanere depositati presso la sede sociale durante i 15 giorni che precedono l'assemblea dei soci; se ne deduce, quindi, che il collegio sindacale incaricato della revisione legale abbia a disposizione 15 giorni per effettuare le proprie attività e predisporre la propria relazione. Analoghe disposizioni sono previste dall'art. 41 del D.Lgs. n. 127/1991 con riferimento al bilancio consolidato.

Mancata comunicazione del progetto di bilancio nei tempi previsti dal codice civile

La mancata comunicazione del progetto di bilancio al soggetto incaricato della revisione legale nel termine dei 30 giorni che precedono la data dell'assemblea rende improbabile (anche se non impossibile) il deposito della relazione di revisione nei termini di legge. In tale circostanza il revisore dovrà valutare se comunicare per iscritto alla società il mancato ricevimento del progetto di bilancio richiedendo formalmente di provvedere all'immediato invio della documentazione relativa al progetto di bilancio (in Allegato 4 si riporta un esempio di lettera di richiesta).

Qualora trascorran i 15 giorni che precedono il termine per il deposito della relazione di revisione senza che il soggetto incaricato della revisione legale riceva idonea documentazione - ovvero la riceva solo parzialmente: si pensi al caso non raro in cui l'organo di amministrazione abbia deliberato l'approvazione del progetto di bilancio e contestualmente abbia dato mandato all'amministratore delegato di apportare eventuali integrazioni per migliorare l'informativa ed il documento viene quindi sensibilmente modificato - sarà necessario inviare entro la scadenza del termine (cioè entro i 15 giorni dall'assemblea dei soci), una nuova comunicazione scritta che ribadisca l'impossibilità per il revisore di adempiere al proprio mandato nei termini di legge. L'invio di tale secondo sollecito (un esempio è riportato in Allegato 5) si rende necessario in quanto, in difetto di idonea comunicazione da parte del revisore, potrebbe risultare, seppure per causa non imputabile al revisore medesimo, l'inadempimento degli obblighi derivanti dall'incarico di revisione legale e la conseguente violazione del diritto di informazione del socio.

Qualora, non siano stati rispettati i termini di legge per il deposito del progetto di bilancio (o, in presenza di bilancio consolidato, dei progetti di bilancio) e delle relative relazioni e il consiglio di amministrazione abbia comunque proceduto a dar luogo (nei termini originariamente previsti) all'assemblea dei soci convocata per l'approvazione del progetto di bilancio, è opportuno che i soci, congiuntamente all'approvazione del progetto di bilancio, rinuncino ai termini di legge previsti a loro favore per il deposito del progetto di bilancio (o dei progetti di bilancio) e delle relative relazioni confermando tale rinuncia direttamente nel verbale di approvazione del bilancio.

Le ipotesi di cui sopra devono essere valutate con attenzione. Il termine di 15 giorni disposto indirettamente a favore del soggetto incaricato della revisione legale dei conti per il deposito della propria relazione sul progetto di bilancio è un termine riconosciuto dalla giurisprudenza come rinunciabile a condizione che il minor lasso di tempo messo a disposizione dell'incaricato della revisione legale non pregiudichi il corretto ed esauriente esame del/i progetto/i di bilancio/i da parte del revisore e che, per effetto di ciò, non venga violato il termine perentorio dei 15 giorni in favore dei soci. A tal proposito è diffuso convincimento che anche il termine in favore dei soci, previsto dall'art. 2429 c.c. (15 giorni prima dell'assemblea) sia derogabile, a condizione che la rinuncia venga espressa con il voto unanime di tutti i soci presenti in sede di approvazione del bilancio. È tuttora dibattuto se sia sufficiente la rinuncia di tutti i soci presenti in assemblea o se è invece necessario avere la rinuncia di tutti i soci indipendentemente che abbiano partecipato o meno all'assemblea di approvazione del bilancio. Ecco perché risulterebbe opportuno che tale rinuncia venga formalizzata da ogni socio in apposita lettera indirizzata al collegio sindacale oltre che al soggetto incaricato della revisione legale (in Allegato 6 si riporta un esempio).

Quindi le modalità con cui il soggetto incaricato della revisione chiede la rinuncia ai termini per il deposito della propria relazione (solo in assemblea e/o con lettera di rinuncia, da parte solo dei soci presenti e/o da parte di tutti i soci) dipenderanno dalla valutazione che esso stesso farà in merito alla rilevanza della situazione e della compagine sociale.

Ricapitolando quindi si potrebbero verificare le seguenti possibili situazioni in cui la documentazione relativa al bilancio non è giunta al soggetto incaricato della revisione entro i 30 giorni che precedono la data dell'assemblea di approvazione:

- a) il soggetto incaricato della revisione, nonostante il ritardo con cui ha ottenuto la documentazione, è stato comunque in grado di eseguire tutte le proprie attività entro i 15 giorni che precedono l'assemblea
In tale caso, il soggetto incaricato della revisione emetterà la propria relazione entro i 15 giorni che precedono l'assemblea e non vi sarà, quindi, necessità di richiedere la rinuncia formale ai termini da parte dei soci in assemblea e/o con specifica lettera indirizzata al soggetto;
- b) il soggetto incaricato di eseguire la revisione, stante il ritardo nell'ottenere le informazioni, è stato in grado di eseguire le proprie attività non entro i 15 giorni che precedono l'assemblea ma entro la data dell'assemblea.
In tale caso, il soggetto incaricato della revisione emetterà la propria relazione dopo i 15 giorni che precedono l'assemblea e vi sarà quindi necessità di richiedere la rinuncia formale ai termini da parte dei soci in assemblea e/o con specifica lettera indirizzata al soggetto con le modalità sopradette.
In tale caso, il revisore valuterà se è opportuno, nonostante le rinunce dei soci già formalmente ottenute, procedere a commentare nel paragrafo "Altri aspetti" della relazione i motivi di una data di emissione della relazione successiva ai 15 giorni che precedono l'assemblea;

-
- c) il soggetto incaricato di eseguire la revisione, stante il ritardo nell'ottenere le informazioni, non è stato in grado di eseguire le proprie attività entro la data dell'assemblea.

In tale caso, il soggetto incaricato della revisione dovrà valutare la rilevanza delle procedure di revisione che non è riuscito a completare entro la data dell'assemblea ed emettere una relazione di revisione con giudizio modificato con rilievi o con impossibilità di esprimere un giudizio come disciplinato dal principio di revisione (ISA Italia) 705⁹. Fermo restando la valutazione del caso specifico, se la società non procederà a riapprovare un bilancio modificato e quindi a "riaprire" l'iter approvativo, il soggetto incaricato della revisione non sarà tenuto a rimettere la relazione una volta che abbia potuto completare quelle attività di revisione la cui mancata esecuzione avevano portato all'emissione di una relazione con rilievi o con impossibilità di esprimere un giudizio.

Implicazioni per il collegio sindacale incaricato della revisione legale

La situazione sopra descritta, che nella pratica professionale è tutt'altro che eccezionale, presenta alcune complicazioni aggiuntive nel caso in cui il collegio sia anche il revisore legale in quanto esso stesso è presente in sede di consiglio di amministrazione che approva il progetto di bilancio e, quindi, è in tale sede che il collegio, nella sua veste di revisore, dovrebbe fare immediatamente presente se non sono prontamente disponibili tutti i documenti che formano il bilancio o comunque se non sono completi e/o definitivi, sollecitandone l'ottenimento ed anticipando la necessità, in caso di ritardo, di ottenere la rinuncia da parte dei soci al termine dei 15 giorni prima dell'assemblea per il deposito della relazione di revisione.

Ottenuta la rinuncia al deposito ai termini di cui all'art. 2429 c.c. l'incaricato della revisione può emettere la relazione individuando come data un giorno qualsiasi di quelli precedenti all'assemblea di approvazione.

Questo comporta che fino a quella data il revisore è tenuto a svolgere tutte le procedure indicate dal principio di revisione (ISA Italia) 560 al fine di individuare e valutare gli eventi successivi.

Nel caso in cui il deposito del progetto di bilancio avvenga nel rispetto del termine di cui al terzo comma dell'art 2429 c.c., ma non anche del rispetto del termine di cui al primo comma della medesima disposizione, il collegio già nel corso della riunione del consiglio, laddove lo ritenga, potrà rinunciare al termine previsto.

3.3. Implicazioni pratiche nella gestione di eventi successivi avvenuti dopo la data di riferimento del bilancio e prima dell'emissione della relazione di revisione

Il paragrafo A11. del principio di revisione (ISA Italia) 560 prevede la possibilità che i termini dell'incarico di revisione includano l'accordo che la direzione informi il revisore di fatti che possono influenzare il bilancio, di cui la direzione può venire a conoscenza tra la data di approvazione del bilancio e la data della relazione di revisione.

⁹ Principio di revisione (ISA Italia) 705, *Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente*.

ALLEGATO 4. Esempio lettera di sollecito ottenimento documentazione

(Città e Data)

Spettabile

(indirizzo)

alla c.a. del Presidente del consiglio di amministrazione e dell'amministratore delegato

Oggetto: Termini di cui all'art. 2429 c.c.

Egregi Signori,

con riferimento all'incarico di revisione legale dei conti conferito al collegio-revisore dalla società _____, riteniamo opportuno fare presente che in data _____ si è svolta la riunione del consiglio di amministrazione della società, nel corso della quale è stato approvato il progetto di bilancio d'esercizio al _____, e che conseguentemente è stata convocata l'assemblea per l'esame e l'approvazione del medesimo per il giorno _____]

OPPURE

[di avere avuto conoscenza che per il giorno _____ è stata convocata l'assemblea per l'esame e l'approvazione del bilancio d'esercizio al _____]

OPPURE

[che è decorso il termine di 3 mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale, entro il quale avrebbe dovuto tenersi la riunione del consiglio di amministrazione per l'esame del progetto di bilancio d'esercizio della società al _____]

Nonostante quanto sopra, lo scrivente soggetto incaricato della revisione legale non ha ricevuto la documentazione relativa al progetto di bilancio anzidetto, che dovrebbe essere presentato in sede assembleare.

Dal momento che, ai fini dello svolgimento della nostra attività di revisione legale, abbiamo necessità di procedere, secondo i termini di legge previsti dall'art. 2429 c.c. allo svolgimento delle nostre verifiche ed analisi, Vi richiediamo formalmente di provvedere all'immediato invio alla nostra attenzione della documentazione relativa al progetto di bilancio della società al _____.

Restando in attesa di Vostro sollecito riscontro, inviamo cordiali saluti.

Soggetto incaricato della revisione legale

ALLEGATO 5. Esempio secondo sollecito ottenimento documentazione

Spettabile

(indirizzo)

alla c.a. del Presidente del consiglio di amministrazione e dell'amministratore delegato

Oggetto: Termini di cui all'art. 2429 c.c.

Egregi Signori,

con riferimento all'incarico di revisione legale dei conti conferito a _____ dalla società _____, riteniamo opportuno segnalare [che, nonostante abbiamo già richiesto e sollecitato l'invio alla nostra attenzione della documentazione relativa al progetto di bilancio d'esercizio della società al _____, non abbiamo ricevuto la documentazione richiesta]

OPPURE

[che non abbiamo ricevuto la documentazione relativa al progetto di bilancio d'esercizio della società al _____]

OPPURE

[che sta per decorrere il termine di quattro (4) mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale, senza che abbiamo ricevuto la documentazione relativa al progetto di bilancio d'esercizio della società al _____].

In considerazione di quanto sopra, Vi comunichiamo formalmente di non esser in grado, per causa a noi non imputabile, eseguire / completare nei tempi previsti le verifiche ed analisi sul bilancio d'esercizio al _____ e, pertanto, siamo impossibilitati a predisporre la nostra relazione entro i termini previsti dall'art. 2429 c.c.

Fermo restando quanto sopra, Vi sollecitiamo nuovamente affinché provvediate con la massima urgenza all'invio del progetto di bilancio sopra indicato, ritenendoci comunque fin d'ora sollevati da qualsiasi responsabilità conseguente alla nostra impossibilità a predisporre la relazione entro i termini di legge.

Vi invitiamo, inoltre, a prendere gli opportuni provvedimenti conseguenti alla situazione qui evidenziata, provvedendo anche a dare adeguata informativa alla compagine sociale e a far risultare tale nostra comunicazione nel verbale assembleare.

Restando in attesa di Vostro sollecito riscontro, inviamo cordiali saluti.

Soggetto incaricato della revisione legale