



Documento di Ricerca n. 212

Lo scambio di informazioni tra revisore “entrante” e revisore “uscente”

Il presente Documento di Ricerca sostituisce il Documento di Ricerca n. 158R (Dicembre 2015) che è stato aggiornato per tenere conto delle modifiche apportate al Decreto Legislativo n. 39/2010 dal Decreto Legislativo n. 135/2016 di recepimento della Direttiva 2006/43/UE, come modificata dalla Direttiva 2014/56/UE.

Il D.Lgs. 39/2010 ha introdotto la norma che disciplina espressamente l’obbligo di cooperazione tra revisori che si succedono nell’incarico di revisione legale; la disciplina è stata ulteriormente modificata con il recepimento della nuova Direttiva. La norma in questione è entrata in vigore il 5 agosto 2016 pertanto si applica alle società sottoposte a revisione legale i cui esercizi sociali hanno inizio dopo tale data.

Questo Documento ha l’obiettivo di fornire le linee guida per le comunicazioni e gli adempimenti che coinvolgono il nuovo revisore in carica (revisore “entrante”), il suo predecessore (revisore “uscente”) e la società conferente l’incarico di revisione contabile, solo successivamente al conferimento dello stesso. Si precisa che questo Documento regola esclusivamente l’accesso alle informazioni relative alla revisione sull’ultimo bilancio per il quale è stata emessa la relazione.

Novembre 2017

LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI TRA REVISORE “ENTRANTE” E REVISORE “USCENTE”

PREMESSA

Il presente Documento di Ricerca sostituisce il Documento di Ricerca n. 158R (Dicembre 2015) che è stato aggiornato per tenere conto delle modifiche apportate al Decreto Legislativo n. 39/2010 dal Decreto Legislativo n. 135/2016 di recepimento della Direttiva 2006/43/UE, come modificata dalla Direttiva 2014/56/UE (nel seguito “la Direttiva”).

1. SCOPO DEL DOCUMENTO

Il D.Lgs. 39/2010¹ (di seguito, il “Decreto”) ha introdotto la norma che disciplina espressamente l’obbligo di cooperazione tra revisori che si succedono nell’incarico di revisione legale; la disciplina è stata ulteriormente modificata con il recepimento della nuova Direttiva. La norma in questione è entrata in vigore il 5 agosto 2016 pertanto si applica alle società sottoposte a revisione legale i cui esercizi sociali hanno inizio dopo tale data.

Questo Documento ha l’obiettivo di fornire le linee guida per le comunicazioni e gli adempimenti che coinvolgono il nuovo revisore in carica (di seguito, revisore “entrante”), il suo predecessore (di seguito, revisore “uscente”) e la società conferente l’incarico di revisione contabile, solo successivamente al conferimento dello stesso.

Si precisa che questo Documento regola esclusivamente l’accesso alle informazioni relative alla revisione sull’ultimo bilancio per il quale è stata emessa la relazione.

2. LE NORME ED I PRINCIPI DI REVISIONE DI RIFERIMENTO

Lo scambio di informazioni tra soggetti coinvolti nella revisione è regolato da principi di riservatezza, che tutelano gli interessi delle parti coinvolte e la proprietà intellettuale della documentazione prodotta dal revisore nell’ambito del proprio incarico, e delle informazioni da esso acquisite relative alla società cliente. Il principio della riservatezza è trattato nell’art. 23 della Direttiva richiamata in premessa e trasfuso nell’articolo 9-*bis* del D.Lgs. 39/2010 che tratta

¹ Decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, Attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, e che abroga la direttiva 84/253/CEE, modificato dal decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 135 -Attuazione della direttiva 2014/56/UE che modifica la direttiva 2006/43/CE concernente la revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati. (16G00151) –pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n.169 del 21-7-2016, in vigore dal 5 agosto 2016.

della riservatezza e del segreto professionale:

“1. Tutte le informazioni e i documenti ai quali hanno accesso il revisore legale e la società di revisione legale nello svolgimento della revisione legale sono coperti dall’obbligo di riservatezza e dal segreto professionale.

2. I soggetti abilitati all’esercizio dell’attività di revisione legale rispettano i principi di riservatezza e segreto professionale elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Ministero dell’economia e delle finanze e alla Consob e adottati dal Ministero dell’economia e delle finanze, sentita la Consob. A tal fine, il Ministero dell’economia e delle finanze sottoscrive una convenzione con gli ordini e le associazioni professionali interessati, finalizzata a definire le modalità di elaborazione dei principi.

3. Gli obblighi di riservatezza e segreto professionale di cui ai commi 1 e 2 non ostacolano l’applicazione delle disposizioni del presente decreto e, ove applicabile, del regolamento europeo.

4. Gli obblighi di riservatezza e segreto professionale di cui ai commi 1 e 2 continuano a valere anche successivamente al termine della partecipazione all’incarico di revisione.

5. Quando un revisore legale o una società di revisione legale è sostituito da un altro revisore legale o da un’altra società di revisione legale, il revisore legale o la società di revisione legale uscente consente al revisore legale o alla società di revisione legale entrante l’accesso a tutte le informazioni concernenti l’ente sottoposto a revisione e l’ultima revisione di tale ente.”

In attesa dell’approvazione dei principi di deontologia professionale, di riservatezza e di segreto professionale previsti dal Decreto, restano validi i principi etici richiamati nei principi di revisione internazionali (ISA Italia), incluso il principio ISQC1 (Italia).

Sul punto, con riguardo ai principi di revisione occorre fare riferimento al:

- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 300 – “Pianificazione della revisione contabile del bilancio” che al paragrafo 13 prevede che *“prima di iniziare il primo incarico di revisione il revisore deve comunicare con il revisore precedente, in caso di sostituzione dello stesso, in conformità ai principi etici applicabili”*.
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 510 “Primi incarichi di revisione contabile – Saldi di apertura” che prevede, nel caso in cui il bilancio del periodo amministrativo precedente sia stato sottoposto a revisione, che il revisore acquisisca elementi probativi sufficienti ed appropriati, svolgendo una o alcune delle seguenti attività:” i) *riesaminare le carte di lavoro del revisore precedente per acquisire elementi probativi a supporto dei saldi di apertura*”²; ii) *valutare se le procedure di revisione svolte nel corso del periodo amministrativo in esame forniscano elementi probativi a supporto dei saldi di apertura*; iii) *svolgere specifiche procedure di revisione per acquisire elementi probativi sui saldi di apertura.*” Il principio prevede nelle Linee Guida che *“...il revisore può essere in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura riesaminando le carte di lavoro del revisore precedente...”*³ e che *“...le comunicazioni del revisore in carica con il revisore precedente avvengono sulla base dei principi etici e professionali applicabili...”*⁴

² ISA Italia 510 – par. 6.c.i

³ ISA Italia 510 – par. A4

⁴ ISA Italia 510 – par. A5

- Principio di revisione (SA Italia) 250B “Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale” che prevede che *“ai fini dello svolgimento delle procedure.... il revisore può nei casi di primo incarico di revisione esaminare la documentazione relativa all’ultima verifica periodica predisposta dal revisore precedente”*.⁵

3. REGOLE DI COMPORTAMENTO

Poiché l’obbligo di riservatezza deve essere rispettato dal revisore anche dopo la cessazione dell’incarico in virtù del comma 4 dell’art. 9-*bis* del Decreto sopra riportato, in caso di subentro nell’incarico, il revisore “entrante” deve informare la società che gli ha conferito l’incarico della necessità di consultare il revisore “uscente” che viene pertanto sollevato dall’obbligo di riservatezza.

Si richiama a tal proposito il paragrafo A63 dell’ISQC1 (Italia), che ribadisce che “la documentazione è di proprietà del soggetto abilitato, che a sua discrezione può mettere a disposizione [dei clienti] alcune sezioni od estratti della documentazione di un incarico, sempre che tale diffusione non pregiudichi la validità del lavoro svolto, ovvero, nei casi di incarichi di *assurance* [quali quelli in esame di revisione legale], l’indipendenza del soggetto abilitato o del suo personale”.

Con riferimento alla consultazione del revisore uscente, sia la normativa sia le regole professionali mirano a privilegiare la necessità per il revisore entrante di acquisire informazioni utili dal suo predecessore per svolgere diligentemente l’incarico di revisione. Pertanto, anche in ossequio ai principi di correttezza e collaborazione, su cui deve essere improntato il rapporto tra revisori, il revisore uscente si renderà disponibile per consentire l’accesso alle informazioni utili allo svolgimento dell’incarico di revisione da parte del revisore entrante, nonché, in circostanze normali, acconsentire l’accesso alle carte di lavoro.

Nell’ottica di quanto sopra esposto, è opportuno stabilire sia l’oggetto dello scambio, che le condizioni di accesso.

Per quanto attiene il primo aspetto, l’oggetto dell’accesso riguarda *“tutte le informazioni concernenti l’ente sottoposto a revisione e l’ultima revisione di tale ente”* (art. 9-*bis*, numero 5 D.Lgs.39/2010). Pertanto in circostanze normali verranno rese disponibili le carte di lavoro inerenti l’ultima revisione del bilancio per le quali è stata emessa la relazione di revisione.

Per quanto riguarda il secondo aspetto il revisore uscente otterrà formale evidenza dal revisore entrante e dalla società conferente che l’utilizzo delle informazioni in suo possesso sia circoscritto alle sole finalità previste dai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Gli Allegati 1 e 2 presentano, rispettivamente, i modelli di lettera di comunicazione alla società conferente l’incarico ed al revisore entrante, predisposti per le suddette finalità.

L’accesso sarà generalmente consentito solo successivamente all’archiviazione delle carte di lavoro che deve essere effettuata dal revisore uscente secondo le tempistiche previste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230.

⁵ SA Italia 250B – par. A4

Potranno essere valutati casi eccezionali in cui, in ragione delle tempistiche di emissione della relazione di revisione o delle esigenze di avvio di attività da parte del revisore entrante, sia dato accesso ad archiviazione non completa.

Le lettere in allegato dovranno in tali casi essere adattate alle specifiche circostanze.

Vi possono essere infine circostanze “non normali”, intervenute successivamente all’archiviazione delle carte di lavoro e conseguenti a cause di forza maggiore a seguito delle quali il revisore uscente non ha più la disponibilità delle carte di lavoro, quali ad esempio:

- la distruzione delle carte;
- il sequestro delle carte da parte dell’autorità.

In questi casi le informazioni potranno essere comunicate verbalmente dal revisore uscente al revisore entrante e le lettere in allegato saranno adattate alle specifiche circostanze.

NOVEMBRE 2017

"I contenuti del presente documento, aggiornati alla data di elaborazione del documento stesso, riguardano tematiche di carattere generale, senza costituire assistenza e consulenza professionale per singole e concrete fattispecie. Tutti i diritti riservati."

Allegato 1

Spettabile
ABC S.p.A. (società conferente)

Luogo e data.....

Come previsto dall'articolo 9-bis, comma 5 del Decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, in qualità di soggetto precedentemente incaricato della revisione legale del bilancio d'esercizio (e consolidato) al [data], siamo tenuti a consentire l'accesso alle informazioni utili allo svolgimento della revisione del bilancio al [data] della Vostra società al [nome del revisore entrante].

A tale fine ci avete rappresentato che [nome del revisore entrante], in qualità di revisore legale a noi subentrante della ABC S.p.A., ha richiesto di poter accedere ad alcune informazioni relative alla revisione da noi condotta sul bilancio della ABC S.p.A. al ... [data], e ci avete altresì dato il Vostro assenso a rispondere alle eventuali spiegazioni che, al riguardo, la stessa potrebbe richiederci.

Con la sottoscrizione della presente resta tra noi inteso che, come a Voi noto, l'accesso alle informazioni da noi raccolte nelle carte di lavoro è consentito allo scopo di permettere al [nome del revisore entrante] di ottenere le informazioni utili allo svolgimento della revisione in merito alla ABC S.p.A., nonché di raccogliere specifiche informazioni sulla revisione da noi condotta per programmare la revisione del Vostro bilancio chiuso al [data]. Rimane pertanto convenuto che tali informazioni saranno usate solo per il suddetto scopo e non saranno utilizzate per altro fine né divulgate a terzi, senza il nostro preventivo esplicito consenso. Specifico impegno al riguardo sarà assunto da [nome del revisore entrante] in apposita comunicazione.

Inoltre, con la sottoscrizione della presente ABC S.p.A., avuto riguardo alle finalità e limiti dell'accesso consentito alla [nome del revisore entrante], si impegna sin d'ora a non richiedere alla medesima di esprimere commenti, né verbali né per iscritto, circa la qualità del lavoro da noi svolto, e si dichiara sin d'ora consapevole del fatto che la [nome del revisore entrante] non potrà assumere il ruolo di perito, fornire assistenza in controversie giudiziarie o extra-giudiziarie o assumere incarichi in cui sia richiesto di esprimere valutazioni o commenti sulla qualità del nostro lavoro di revisione. Specifico impegno al riguardo sarà assunto da [nome del revisore entrante] in apposita comunicazione.

Vi preghiamo di confermare il Vostro accordo su quanto precede, restituendo copia della presente lettera datata e sottoscritta in segno di integrale benessere e accettazione.

Alleghiamo alla presente la bozza della lettera che chiederemo di sottoscrivere alla [nome del revisore entrante] relativa all'accesso e all'utilizzo delle informazioni contenute nelle carte di lavoro relative alla revisione.

Vogliate gradire i nostri più distinti saluti.

SOCIETÀ DI REVISIONE LEGALE (REVISORE USCENTE)

Angelo Bianchi
(Socio)

Per accettazione:

ABC S.p.A.
(Nome e Cognome
Titolo del firmatario)

Luogo e data _____

Allegato 2

Spettabile
SOCIETÀ DI REVISIONE LEGALE (REVISORE ENTRANTE)

Luogo e data

Abbiamo assoggettato a revisione contabile il bilancio d'esercizio (e consolidato) della ABC S.p.A. al [data]. Il nostro esame è stato svolto in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), ed effettuando i controlli che abbiamo ritenuto necessari per le finalità dell'incarico conferitoci.

In conformità ai predetti principi, il nostro esame è stato pianificato e svolto esclusivamente con l'obiettivo di esprimere il nostro giudizio professionale sul bilancio d'esercizio (e consolidato) "nel suo complesso" della ABC S.p.A. al [data]. Tale giudizio professionale [aggiungere se è il caso: con modifica/senza modifica/o che ha comportato una dichiarazione di impossibilità ad esprimere un giudizio,] è incluso nella relazione del [data] da noi redatta a completamento della revisione contabile sul predetto bilancio, della quale potrete ottenere copia dalla stessa società.

[Paragrafo da adattare alle circostanze: *Successivamente a tale data non abbiamo svolto alcuna revisione legale di bilanci a data successiva e non abbiamo esaminato eventuali eventi successivi verificatisi dopo la data della nostra relazione.*]

Come previsto dall'articolo 9-bis, comma 5 del Decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, in qualità di soggetto precedentemente incaricato della revisione legale del bilancio d'esercizio (e consolidato) della ABC S.p.A. al [data], siamo tenuti a consentirVi, l'accesso alle informazioni concernenti ABC S.p.A, e la revisione del bilancio al [data] della ABC S.p.A.

Pertanto, in relazione all'incarico da Voi ricevuto per la revisione legale del bilancio d'esercizio (e consolidato) della ABC S.p.A. al [data], conferitoVi dall'assemblea del [data] e come comunicato alla ABC S.p.A. con nostra lettera del, acconsentiamo a mettere a Vostra disposizione le informazioni raccolte nelle carte di lavoro da noi predisposte per lo svolgimento dell'incarico di revisione legale del bilancio d'esercizio (e consolidato) della ABC S.p.A. e a fornirVi chiarimenti verbali rispondendo a specifici quesiti da Voi posti con riferimento a tali informazioni, secondo le condizioni indicate nei paragrafi successivi.

La revisione legale del bilancio d'esercizio (e consolidato) cui si riferiscono le carte di lavoro è stata pianificata e svolta secondo le norme tecnico deontologiche della revisione contabile generalmente osservate, ed ha comportato quei sondaggi e quelle procedure di verifica da noi ritenuti necessari nella fattispecie al fine di esprimere il giudizio sul bilancio nel suo complesso, e non al fine di un Vostro esame in tempi successivi, pertanto le conclusioni cui potreste pervenire potrebbero essere diverse da quelle da noi formulate nel nostro giudizio.

Conseguentemente, aspetti di particolare interesse per Voi potrebbero non essere stati specificatamente affrontati ovvero essere stati considerati con un'ottica diversa. Ci corre pertanto l'obbligo di segnalarVi che il lavoro da noi svolto, così come le informazioni contenute nelle suddette carte, potrebbero non essere sufficienti o idonee ai Vostri fini.

Resta inteso che l'accesso alle nostre carte di lavoro è accordato al solo scopo di consentirVi di ottenere informazioni utili allo svolgimento della revisione del bilancio della ABC S.p.A. dell'esercizio [data x+1] per il quale siete stati incaricati.

Desideriamo ricordarVi che i dati ed informazioni predisposti dalla ABC S.p.A. e da noi utilizzati ai fini delle procedure di revisione sul bilancio al [data] sono presenti nel sistema contabile amministrativo della ABC S.p.A. e potranno essere richiesti direttamente alla società.

In considerazione del fatto che l'accesso da parte Vostra alle informazioni da noi raccolte nelle carte di lavoro è consentito esclusivamente per lo scopo precedentemente indicato, la Vostra Società, con la sottoscrizione della presente, si impegna sin d'ora:

- a non utilizzare le informazioni contenute nelle nostre carte di lavoro per altri fini e a non divulgarle a terzi;
- a non esprimere verbalmente o per iscritto alcun commento circa la qualità del lavoro da noi svolto;
- a non assumere incarichi quali perizie o consulenze tecniche, fornire assistenza in controversie o extra giudiziarie o assumere incarichi in cui sia richiesto di esprimere commenti o valutazioni sulla qualità del lavoro da noi svolto;
- a non utilizzare i dati e le informazioni contenute nelle nostre carte di lavoro al fine della formulazione del Vostro giudizio professionale sul bilancio della ABC S.p.A. al [data], fatto salvo quanto previsto dagli ISA Italia con riferimento all'acquisizione di elementi probativi nella fase di avvio del nuovo incarico;
- a conservare le informazioni da Voi desunte dalle nostre carte di lavoro, anche tramite nostro intervento a chiarimento, con la dovuta riservatezza. Inoltre, nel caso in cui terze parti dovessero richiederVi la disponibilità delle carte di lavoro da Voi predisposte nell'ambito della revisione contabile della ABC S.p.A., Vi impegnate a richiedere il nostro preventivo consenso scritto per consentire l'accesso ai dati ed alle informazioni da Voi desunte dalle nostre carte di lavoro, e ad ottenere da tali terze parti ogni necessaria manleva a nostro favore. Vi impegnate infine a comunicarci tempestivamente ogni eventuale richiesta rivoltaVi dall'autorità giudiziaria al fine di accedere alle vostre carte di lavoro qualora questi ultimi includano informazioni desunte dalle nostre carte di lavoro o, comunque, tramite nostro intervento a chiarimento.

La presente lettera Vi viene inviata in due copie; Vi preghiamo di confermare il Vostro accordo su quanto precede, restituendoci una copia della presente lettera da Voi datata e sottoscritta in segno di integrale benessere e accettazione.

Vogliate gradire i nostri più distinti saluti.

SOCIETÀ DI REVISIONE LEGALE (REVISORE USCENTE)

Angelo Bianchi
(Socio)

Per accettazione:

SOCIETÀ DI REVISIONE LEGALE (REVISORE ENTRANTE)

Mario Rossi
(Socio)

Luogo e data _____