

COMUNICAZIONE DI FATTI E CIRCOSTANZE ATTINENTI LA REVISIONE RICHIESTA DAI RESPONSABILI DELLE ATTIVITA' DI GOVERNANCE DELLA SOCIETA' REVISIONATA

1. SCOPO DEL DOCUMENTO

Il presente documento intende definire le linee guida di comportamento del revisore nel caso in cui i responsabili delle attività di *governance* di società quotate o non quotate richiedano al revisore incaricato di fornire notizie sui risultati o sullo stato di avanzamento dell'attività di revisione in corso secondo forme diverse dalla relazione di revisione contenente il giudizio professionale o i risultati del lavoro svolto.

Il presente documento si riferisce sia alla revisione completa sia alla revisione contabile limitata dei bilanci o dell'informativa periodica trimestrale/semestrale predisposta dagli emittenti strumenti finanziari quotati secondo le modalità previste dalla normativa vigente¹.

Il presente documento sostituisce il documento di ricerca n. 59 "LETTERE DI CLEARANCE" che, pertanto, è superato.

L'aggiornamento del predetto documento di ricerca n. 59 si è reso necessario per considerare le modifiche nel frattempo intervenute nel quadro sistematico dei principi di revisione raccomandati da Consob².

Il presente documento di ricerca non è applicabile alla comunicazione dei risultati del lavoro di revisione dal revisore secondario al revisore principale disciplinata dal principio di revisione n. 600.

2. IL CONTENUTO DELLA COMUNICAZIONE DI FATTI E CIRCOSTANZE ATTINENTI LA REVISIONE SECONDO IL PRINCIPIO DI REVISIONE N. 260

In base al principio di revisione n. 260, i "fatti e circostanze d'interesse per lo svolgimento delle attività di *governance*" sono quelli che emergono dalla revisione del bilancio e che, secondo il giudizio del revisore, sono importanti e rilevanti per le persone che hanno responsabilità di *governance*, in particolare per sovrintendere alla predisposizione ed alla presentazione delle informazioni finanziarie. Il predetto principio di revisione fornisce un elenco di fatti e circostanze che normalmente possono essere oggetto di comunicazione:

¹ Per le finalità del presente documento il riferimento alla normativa vigente deve essere inteso come richiamo delle norme del Decreto Legislativo n. 58/1998 ed al relativo Regolamento Emittenti n. 11971/1999 emanato da Consob nonché alle norme del Codice Civile che disciplinano i termini di deposito e pubblicazione del bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato, ove redatto.

² Il principio di revisione n. 260 raccomandato da Consob nel dicembre 2003 affronta il tema delle comunicazioni tra il revisore e i responsabili delle attività di *governance* in relazione a fatti e circostanze emersi dallo svolgimento della revisione del bilancio.

- l'approccio e le finalità generali della revisione del bilancio secondo i principi di revisione adottati, compresa ogni eventuale limitazione o ogni obbligo aggiuntivo;
- la scelta di principi e criteri contabili rilevanti, o la loro modifica, che hanno, o potrebbero avere, effetti significativi sul bilancio;
- il potenziale effetto di rischi significativi che debbano essere evidenziati in bilancio, come per esempio contenziosi pendenti;
- correzioni proposte a seguito dello svolgimento dell'attività di revisione, che siano state o meno recepite dalla società e che hanno, o possono avere, un effetto significativo sul bilancio;
- incertezze significative collegate ad eventi e condizioni che possono porre in dubbio la continuità aziendale;
- disaccordi con la Direzione aziendale su questioni che, singolarmente o nel loro insieme, possono essere rilevanti per il bilancio e/o per la relazione del revisore sul bilancio stesso;
- rilievi e richiami d'informativa previsti nella relazione del revisore;
- rilevanti punti di debolezza nel sistema di controllo interno, problemi connessi alla integrità della Direzione aziendale e frodi che la coinvolgono e ogni altro argomento che richieda l'attenzione delle persone che hanno responsabilità di *governance*;
- ogni altro argomento concordato nella lettera di incarico.

Conseguentemente, il revisore ha un obbligo specifico di comunicazione di "fatti rilevanti" emersi nel corso del procedimento revisionale derivante dalle regole professionali di riferimento. La tempistica dipende dalla natura dei fatti oggetto di comunicazione sicché la comunicazione potrà avvenire nel corso del procedimento revisionale, in prossimità della conclusione dello stesso e, in taluni casi, anche dopo la conclusione della revisione. Il principio di revisione n. 260 prevede che le comunicazioni del revisore alle persone che hanno responsabilità di *governance* possono essere effettuate verbalmente o per iscritto.

3. FORME DI COMUNICAZIONE NON PREVISTE DAI PRINCIPI DI REVISIONE

Si rammenta che Assirevi ha affrontato in più occasioni il tema della comunicazione di fatti e circostanze attinenti la revisione, formulando l'orientamento volto ad evitare l'assunzione di impegni ad emettere bozze di relazione di revisione da discutersi con la Direzione della società revisionata. Nel contempo, Assirevi ha costantemente ribadito la necessità che eventuali problemi di bilancio, ivi inclusi i commenti per l'eventuale formulazione di "eccezioni" nella relazione di certificazione, siano portati all'attenzione e discussi con la Direzione della società senza tuttavia procedere a emissioni di documenti che rappresentino bozze dell'intera relazione di revisione.

L'attuale quadro sistematico dei principi di revisione raccomandati da Consob e le recenti modifiche al D.Lgs. 58/1998 (T.U.F.) inducono a ribadire l'orientamento costantemente espresso da Assirevi e ad ampliarne il significato onde evitare l'emissione di qualsivoglia documento che, anche in forme parziali ed interlocutorie, possa indurre i responsabili delle attività di *governance* della società revisionata a ritenere che il revisore sarà in grado di formulare un giudizio positivo sul bilancio.

Le recenti modifiche al D.Lgs. 58/1998 (T.U.F.) introdotte dalla Legge 28 dicembre 2005, n. 262 - Disposizioni per la tutela del risparmio e la disciplina dei mercati finanziari – prevedono la figura del dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari che dovrà essere nominato ai sensi dell'art. 154-bis del Decreto Legislativo n. 58/1998³ attribuendo allo stesso specifiche responsabilità e poteri⁴. In questo contesto appare opportuno mantenere una chiara separazione tra i rispettivi ruoli e responsabilità attribuite dalla legge ai soggetti responsabili delle attività di *governance* ed al revisore contabile incaricato.

Pertanto, il presente documento di ricerca chiarisce che il revisore, nelle comunicazioni ai soggetti responsabili delle attività di *governance*, non deve rilasciare la cosiddetta “lettera di clearance” predisposta in anticipo rispetto al completamento del lavoro di revisione. La lettera di “clearance” non costituisce un normale mezzo di comunicazione a terzi delle risultanze del lavoro di revisione ed infatti, non è prevista dai principi di revisione. Lettere o comunicazioni anticipatrici del giudizio o dei risultati del lavoro costituiscono documenti che presentano notevoli rischi. Infatti i destinatari potrebbero ritenere che quanto in esse dichiarato sia idoneo a modificare il regime di responsabilità in merito alla veritiera e corretta rappresentazione nel bilancio della situazione patrimoniale-finanziaria e del risultato economico in conformità ai principi contabili di riferimento. Peraltro, l'affermazione del suddetto regime di responsabilità costituisce uno dei cardini delle attestazioni formulate dagli amministratori e dagli altri soggetti individuati dalla legge nei confronti del revisore al termine del procedimento revisionale come richiesto dal principio di revisione n. 580 - LE ATTESTAZIONI DELLA DIREZIONE.

4. RAPPORTI TRA REVISORE SECONDARIO E REVISORE PRINCIPALE

Il presente documento non è applicabile alle comunicazioni ed ai rapporti tra revisore principale e revisore secondario. In base al principio di revisione n. 600, il revisore principale deve impartire le disposizioni necessarie per lo svolgimento del lavoro dell'altro revisore e la rappresentazione dei relativi esiti, nonché le disposizioni per il coordinamento delle rispettive attività di revisione, sin dalla fase iniziale della pianificazione. Pertanto, le relazioni emesse e gli altri documenti trasmessi dal revisore secondario al revisore principale non ricadono sotto la definizione di “comunicazione di fatti e circostanze attinenti la revisione contabile” utilizzata nel presente documento di ricerca.

Luglio 2006

³ Articolo aggiunto nel testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria con Legge 28 dicembre 2005, n. 262.

⁴ Art. 154-bis, comma 2: “Gli atti e le comunicazioni della società previste dalla legge o diffuse al mercato, contenenti informazioni e dati sulla situazione economica, patrimoniale o finanziaria della stessa società, sono accompagnati da una dichiarazione scritta del direttore generale e del dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari, che ne attestano la corrispondenza al vero” e art. 154-bis, comma 3: “Il dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari predispone adeguate procedure amministrative e contabili per la predisposizione del bilancio d'esercizio e, ove previsto, del bilancio consolidato nonché di ogni altra comunicazione di carattere finanziario”.