

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

### 1. SCOPO DEL DOCUMENTO

Il D. Lgs. 39/2010<sup>1</sup> (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. 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, successivamente al conferimento dello stesso.

Il Documento di ricerca Assirevi n. 77, *“Lettera che il revisore uscente ottiene dal revisore entrante in occasione della messa a disposizione delle carte di lavoro”*, è superato.

### 2. LE NORME ED I PRINCIPI DI REVISIONE DI RIFERIMENTO

L’art. 9, comma 1, del Decreto stabilisce che il revisore legale ha l’obbligo di rispettare i principi di deontologia professionale, di riservatezza e di segreto professionale. Tali principi devono essere elaborati da associazioni e ordini professionali e approvati dal Ministro dell’Economia e delle Finanze di concerto con il Ministro della Giustizia sentita la Consob, ovvero direttamente emanati dal Ministro dell’Economia e delle Finanze di concerto con il Ministro della Giustizia, sentita la Consob.

In attesa dell’approvazione dei principi di deontologia professionale, di riservatezza e di segreto professionale previsti dal Decreto, restano validi i principi etici contenuti nei principi di revisione emessi dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e raccomandati dalla Consob<sup>2</sup>.

L’art. 9, comma, 2 del Decreto recita: *“Il revisore legale o la società di revisione legale consultano il soggetto precedentemente incaricato della revisione, al fine di ottenere ogni informazione utile allo svolgimento della revisione in merito alla società che conferisce l’incarico. Il soggetto precedentemente incaricato della revisione consente l’accesso a tali informazioni”*.

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

- Principio di revisione n. 200 ‘Obiettivi e principi generali della revisione contabile’ che affronta il tema della riservatezza e del rapporto tra revisori, indicando che quest’ultimo debba essere improntato su basi di correttezza e collaborazione;

<sup>1</sup> 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, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 68 del 23.03.2010 – Supplemento Ordinario n.58, in vigore dal 7 aprile 2010.

<sup>2</sup> L’art. 11, comma 3 del Decreto prevede che fino all’adozione dei principi di revisione internazionali *“la revisione legale è svolta in conformità ai principi di revisione elaborati da associazioni e ordini professionali e dalla Consob”*.

- Principio di revisione n. 510 'La verifica dei saldi d'apertura a seguito dell'assunzione di un nuovo incarico' che prevede la possibilità per il revisore entrante di ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi a supporto dei saldi di apertura, anche mediante l'esame delle carte di lavoro predisposte dal revisore uscente. Lo svolgimento di tali attività, tuttavia, non solleva il revisore entrante dalla necessità di svolgere tutte le ulteriori procedure di revisione ritenute necessarie per accertare la correttezza dei saldi iniziali.

### 3. REGOLE DI COMPORTAMENTO

L'obbligo di riservatezza deve essere rispettato dal revisore anche dopo la cessazione dell'incarico. In caso di subentro nell'incarico, il revisore "entrante" deve informare la società conferente della necessità di consultare il revisore "uscente" che viene pertanto sollevato dal rispetto dell'obbligo di riservatezza<sup>3</sup>.

Con riferimento alla consultazione del revisore uscente sia la normativa sia le regole professionali mirano a privilegiare la necessità del 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 dovrà rendersi disponibile per consentire l'accesso ad ogni informazione utile allo svolgimento dell'incarico di revisione legale da parte del revisore entrante nonché, in circostanze normali, acconsentire l'accesso alle carte di lavoro.

Tuttavia, si ritiene opportuno che il revisore uscente ottenga 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 emanati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e raccomandati dalla Consob. Gli Allegati 1 e 2 presentano, rispettivamente, il modello di lettera di comunicazione alla società conferente ed al revisore entrante predisposti per le suddette finalità.

NOVEMBRE 2010

*"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."*

<sup>3</sup> In tal senso il Principio di Revisione n. 200 "Obiettivi e principi generali della revisione contabile e del bilancio", anche nel caso di revisore a cui sia stato prospettato l'incarico di revisione contabile.

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

Luogo e data.....

Come previsto dall'articolo 9, comma 2 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 visionare le carte di lavoro 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 la stessa potrebbe richiederci.

Con la sottoscrizione della presente resta tra noi inteso che, come a Voi noto, l'accesso alle nostre carte di lavoro è consentito allo scopo di permettere al [nome del revisore entrante] di ottenere ogni informazione utile 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 carte di lavoro saranno usate solo per il suddetto scopo e non saranno utilizzate per altro fine né divulgate a terzi senza il nostro preventivo esplicito consenso scritto. Specifico impegno al riguardo sarà assunto da [nome del revisore entrante] in apposita comunicazione.

Inoltre, con la sottoscrizione della presente ABC S.p.A. conviene che, avuto riguardo alle finalità e limiti dell'accesso consentito alla [nome del revisore entrante], non potrà 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 rendere alcuna testimonianza, 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.

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 lettera che chiederemo di sottoscrivere alla [nome del revisore entrante] relativa all'accesso e all'utilizzo delle nostre carte di lavoro.

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\_\_\_\_\_

Superato

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 secondo i principi di revisione emanati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e raccomandati dalla Consob ed effettuando i controlli che abbiamo ritenuto necessari per le finalità dell'incarico conferitoci.

In conformità ai predetti principi e criteri, 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 i relativi commenti e/o rilievi,] 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, comma 2 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 utili allo svolgimento della 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 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 quanto riportato nelle carte di lavoro, secondo le condizioni indicate nei paragrafi successivi.

La revisione legale del bilancio d'esercizio (e consolidato) cui si riferiscono le carte di lavoro non è stata pianificata e condotta con l'obiettivo di un Vostro successivo esame. 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 nostre carte di lavoro, 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 alla programmazione e allo svolgimento della revisione della ABC S.p.A..

Al fine di permetterVi di acquisire dette informazioni, Vi consentiremo l'accesso alle nostre carte di lavoro contenenti:

- dati ed informazioni relativi alla pianificazione ed all'accertamento dei rischi di revisione, nonché dati ed informazioni relativi alle problematiche di revisione riscontrate;
- programma di revisione attuato e, di conseguenza, le carte di lavoro che contengono le procedure di verifica svolte sui singoli conti del bilancio;
- le conclusioni raggiunte sui singoli conti del bilancio.

A seguito di Vostra specifica richiesta, Vi forniremo copia delle carte di lavoro contenenti dati ed informazioni disponibili anche nel sistema contabile amministrativo della ABC S.p.A.

In considerazione del fatto che l'esame da parte Vostra delle nostre 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 senza il nostro preventivo esplicito consenso scritto;
- a non esprimere verbalmente o per iscritto alcun commento circa la qualità del lavoro da noi svolto;
- a non fornire testimonianza in eventuali controversie giudiziarie o extragiudiziarie e a non accettare incarichi professionali, quali perizie o consulenze tecniche, in cui Vi sia richiesto di esprimere commenti o valutazioni sulla qualità del lavoro da noi svolto, nella misura in cui tale impegno non sia in contrasto con norme inderogabili di legge;
- a non utilizzare i dati e le informazioni contenute nelle nostre carte di lavoro come elementi probativi al fine della formulazione del Vostro giudizio professionale sul bilancio della ABC S.p.A.; la valutazione se il lavoro da noi svolto e le conclusioni da noi raggiunte sui conti del bilancio d'esercizio (e consolidato) al 31 dicembre [xxx] della suddetta società, siano sufficienti ai fini della revisione del bilancio d'esercizio (e consolidato) della stessa al [data], dovrà costituire Vostra autonoma determinazione;
- a conservare le eventuali copie delle nostre carte di lavoro e, in ogni caso, le informazioni da Voi desunte dalle stesse, anche tramite nostro intervento a chiarimento, con la dovuta riservatezza. Inoltre, nel caso in cui terze parti dovessero richiederVi la disponibilità delle Vostre carte di lavoro 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 queste ultime includano copia delle nostre carte di lavoro o informazioni desunte dalle stesse 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 benestare 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\_\_\_\_\_

Superato