ODCEC m@ster

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

REVISIONE LEGALE 2023

Rapporti deontologici tra revisore entrante e revisore uscente

Samantha Bosso

31 maggio 2023

Indice

1. Fonti
2. D. Lgs. 39/2010
3. Codice Italiano di Etica e indipendenza
4. Principi ISA
5. DDR Assirevi n. 212

1. Fonti

- Decreto 39/2010 Art. 9-*bis* comma 5
- Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale 2018 (Art. 210.13)
- Codice Italiano di Etica e Indipendenza 2023 (Art. 320.8)
- Principi Isa Italia (300 «*Pianificazione della revisione contabile*»; 510 «*Primi incarichi di revisione*»; 250B «*Le verifiche della regolare tenuta della contabilità*»)
- Documento di Ricerca Assirevi n. 212 «*Lo scambio di informazioni tra revisore entrante e revisore uscente*»

2) D. Lgs. 39/2010

Il Dlgs 39/2010 ha introdotto la norma che disciplina espressamente l'obbligo di cooperazione tra i revisori che si succedono nell'incarico di revisione.

Articolo 9-bis, comma 5: Riservatezza e segreto professionale

Oggetto dell'accesso

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 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.

3. Codice Italiano di Etica e Indipendenza

Articolo 210.13 del Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale (2018)

Il soggetto abilitato alla revisione in carica è tenuto alla riservatezza.

Ai sensi dell'art. 9-bis, comma 5, D.Lgs. 39/2010 quando un soggetto abilitato alla revisione è sostituito da un altro soggetto abilitato alla revisione, il soggetto uscente consente al soggetto entrante l'accesso a tutte le informazioni concernenti l'ente sottoposto a revisione e l'ultima revisione di tale ente.

Il fatto che gli sia consentito, o gli sia richiesto, di discutere degli affari di un cliente con il soggetto abilitato alla revisione che si candida alla sostituzione dipende dalla natura dell'incarico e:

(a) dall'ottenimento del consenso del cliente a tale scopo, preferibilmente per iscritto; oppure

(b) dalle disposizioni normative o deontologiche applicabili, afferenti tali comunicazioni e informative. Il soggetto abilitato alla revisione è o può essere tenuto a comunicare informazioni riservate nei casi indicati nella Sezione 140 della Parte A del presente Codice.

3. Codice Italiano di Etica e Indipendenza

Articolo 320.8 («*Sostituzione del soggetto cui è conferito l'incarico di revisione*») del Codice Italiano di Etica e Indipendenza (entrato in vigore dal 1° gennaio 2023 con determina del Ragioniere Generale dello Stato del 23 marzo 2023)

R320.8 (I) Ai sensi dell'art. 9-bis, comma 5, D. Lgs. 39/2010 quando il soggetto abilitato alla revisione in carica o precedente è sostituito da un altro soggetto abilitato alla revisione, il soggetto uscente consente al soggetto entrante l'accesso a tutte le informazioni concernenti l'ente sottoposto a revisione e l'ultima revisione di tale ente.

3. Codice Italiano di Etica e Indipendenza (segue)

R320.8 Nel caso di un incarico di revisione, il soggetto abilitato alla revisione candidato alla sostituzione **deve richiedere al soggetto abilitato alla revisione in carica o precedente di fornire le informazioni di cui sia a conoscenza su fatti o altre informazioni che, a suo giudizio, il candidato alla sostituzione dovrebbe conoscere prima di decidere se accettare o meno l'incarico**. In tali circostanze:

(a) se il cliente **consente** al soggetto abilitato alla revisione in carica o precedente di divulgare tali fatti o altre informazioni, quest'ultimo deve fornire le informazioni in modo onesto e trasparente; e

(b) se il cliente manca o **rifiuta** di fornire al soggetto abilitato alla revisione in carica o precedente il consenso per un confronto con il soggetto abilitato alla revisione candidato alla sostituzione, il soggetto abilitato alla revisione in carica o precedente deve comunicare tale fatto al soggetto abilitato alla revisione candidato alla sostituzione, **il quale considera attentamente tale mancanza o rifiuto nello stabilire se accettare o meno l'incarico**.

(*) R360.22 *Se il soggetto abilitato alla revisione si dimette dall'incarico come previsto dal paragrafo 360.21*

3. Codice Italiano di Etica e Indipendenza (segue)

R320.8 Nelle circostanze di cui al par. R360.22 (*), **il soggetto abilitato alla revisione in carica o precedente è tenuto, indipendentemente dal consenso del cliente e su richiesta del soggetto abilitato candidato alla sostituzione, ad esporre le informazioni che riguardano la non conformità o sospetta non conformità di leggi e regolamenti**.

(*) R360.22 *Se il soggetto abilitato alla revisione si dimette dall'incarico come previsto dal paragrafo 360.21 A1 (I), deve, su richiesta del soggetto abilitato alla revisione candidato alla sostituzione in conformità ai paragrafi R320.8 e R320.8 (I), esporre tutti i fatti e fornire le altre informazioni pertinenti alla non conformità identificata o sospetta al soggetto abilitato alla revisione candidato alla sostituzione.*

4. Principi ISA

Principi di revisione internazionale

Tali principi sono elevati a rango di norme primarie per mezzo del rinvio operato dall'articolo 11 D.Lgs 39/2010.

Principio di revisione internazionale ISA Italia n. 300, pianificazione della revisione contabile del bilancio

- **par. 13:** prima di iniziare un nuovo incarico di revisione, il revisore "*deve comunicare con il revisore precedente, in caso di sostituzione dello stesso, in conformità ai principi etici applicabili*";
- **paragrafo A20:** non avendo precedenti esperienze con l'impresa da sottoporre a revisione "*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 (...)*".

4. Principi ISA (segue)

Principio di revisione internazionale ISA Italia n. 510 - Primi incarichi di revisione contabile - saldi di apertura

- **paragrafo 6:** il nuovo revisore "*deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se i saldi di apertura contengano errori che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame (...) svolgendo una o alcune delle seguenti attività: i) se il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile, riesaminare le carte di lavoro del revisore precedente per acquisire elementi probativi a supporto dei saldi di apertura; ii) valutare se le procedure di revisione svolte nel corso del periodo amministrativo in esame forniscano elementi probativi a supporto dei saldi di apertura ovvero iii) svolgere specifiche procedure di revisione per acquisire elementi probativi sui saldi di apertura*";
- **paragrafo A4:** il revisore entrante "*può essere in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura riesaminando le carte di lavoro del revisore precedente*";
- **paragrafo A5:** "*Le comunicazioni del revisore in carica con il revisore precedente avvengono sulla base di principi etici e professionali applicabili*".

4. Principi ISA (segue)

Principio di revisione ISA Italia n. 250B Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale

- **paragrafo A4:** ai fini della verifica della regolare tenuta della contabilità sociale, il nuovo revisore nei casi di primo incarico di revisione può *"… esaminare la documentazione relativa all'ultima verifica periodica predisposta dal revisore precedente*"

5. DDR Assirevi n. 212

«*Lo scambio di informazioni tra revisore entrante e revisore uscente*» di cui al comma 5 dell'art. 9-*bis* D. Lgs. 39/2010

Il documento, pubblicato da Assirevi nel novembre 2017, fornisce le linee guida per le comunicazione, gli adempimenti il coordinamento tra gli obblighi di riservatezza e di segreto professionale da parte del revisore uscente e i doveri di verifica delle carte di lavoro dell'ultima revisione da parte del revisore entrante.

1) **Oggetto dello scambio**: il revisore uscente, in ossequio ai principi di correttezza e collaborazione, si renderà disponibile per consentire l'accesso alle informazioni utili allo svolgimento dell'incarico di revisione del revisore entrante nonché, in circostanze normali acconsentire l'accesso alle carte di lavoro inerenti l'ultima revisione del bilancio per le quali è stata emessa la relazione di revisione.

5. DDR Assirevi n. 212 (segue)

2) **<u>Condizioni di accesso</u>**: il revisore uscente deve ottenere dal revisore entrante una sua formale dichiarazione circa le finalità di accesso alla documentazione in conformità ai principi di revisione internazionale (ISA Italia) nonché un suo impegno a non utilizzarle per finalità diverse da quelle inerenti lo svolgimento dell'incarico di revisione legale.

E' opportuno che le predette **comunicazioni** vengano formalizzate per **iscritto**. Il documento Assirevi fornisce due modelli di lettere da utilizzare: l'una per il revisore entrante, l'altra per il revisore uscente.

L'accesso sarà 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. DDR Assirevi n. 212 (segue)

3) <u>Casi eccezionali/particolari</u>:

i) 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 **<u>archiviazione non completa</u>** (in tal caso le lettere allegate al DDR andranno adattate alle specifiche circostanze);

ii) in caso di **<u>circostanze «non normali», intervenute successivamente all'archiviazione delle carte di lavoro e conseguenti a cause di forza maggiore</u>** a seguito delle quali il revisore uscente **<u>non ha più la disponibilità delle carte di lavoro</u>** (ad esempio la distruzione delle carte, il sequestro delle carte da parte dell'autorità) le informazioni potranno essere comunicate verbalmente dal revisore uscente al revisore entrante (in tal caso le lettere allegate al DDR andranno adattate alle specifiche circostanze).

5. DDR Assirevi n. 212 (segue)

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 benestare 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_____

5. DDR Assirevi n. 212 (segue)

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 benestare e accettazione.

Vogliate gradire i nostri più distinti saluti.

SOCIETÀ DI REVISIONE LEGALE (REVISORE USCENTE)

GRAZIE PER L’ATTENZIONE!