

CONTROLLO

I rapporti tra revisore “entrante” e revisore “uscente”

di **Francesco Rizzi**

Nello svolgimento dell'attività di **revisione legale**, il revisore e la società di revisione **devono** rispettare le norme e i principi in materia di **riservatezza**, di **segreto professionale** e di **tutela della proprietà intellettuale** della **documentazione** della revisione (si rammenta, in proposito, che le **carte di lavoro** sono di **proprietà** del revisore e lui ne è anche **responsabile**).

Sono **imperativi** in tal senso il **primo** e il **quarto comma** dell'[articolo 9 bis D.Lgs. 39/2010](#), a mente dei quali *“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**”* e tali **obblighi** (riservatezza e segreto professionale) *“continuano a valere anche **successivamente** al termine della partecipazione all'**incarico** di revisione”*.

Tuttavia, nel caso in cui vi sia un **avvicendamento** tra due diversi revisori e cioè quando un revisore **cessi** dal proprio incarico e ne **subentri** uno nuovo (sia esso sindaco-revisore, revisore o società di revisione), tali precetti vanno **contemperati** con i doveri di **riesame** delle **carte di lavoro** e di **verifica** dei **saldi di apertura** posti in capo al **“revisore entrante”** dai **principi di revisione internazionale** (principi che, si rammenta, sono anch'essi **elevati** a rango di norme primarie per mezzo del **rinvio** operato dall'[articolo 11 D.Lgs. 39/2010](#)).

Secondo tali **principi**, infatti,

- **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**”* (cfr. principio di revisione internazionale **ISA Italia n. 300**, par. 13);
- **non** avendo precedenti **esperienze** con l'impresa da sottoporre a revisione, il revisore legale **“entrante”** *“può considerare nella **definizione** della **strategia** generale di revisione e del **piano** di revisione, nel caso di un **primo** incarico ...”* di prendere *“... **accordi** con il revisore precedente finalizzati, ad esempio, al **riesame** delle sue **carte di lavoro**, salvo che ciò **non** sia vietato da leggi o da regolamenti”* (cfr. principio di revisione internazionale **ISA Italia n. 300**, par. A20);
- 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 ... omissis ... 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** ... omissis ... iii) svolgere specifiche*

- procedure di revisione per **acquisire** elementi **probativi** sui **saldi di apertura***” (cfr. principio di revisione internazionale **ISA Italia n. 510**, par. 6);
- 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***” (cfr. principio di revisione internazionale **ISA Italia n. 510**, par. A4);
 - “*Le **comunicazioni** del revisore in carica con il revisore **precedente** avvengono sulla base di **principi etici** e **professionali applicabili**” (cfr. principio di revisione internazionale **ISA Italia n. 510**, par. A5);*
 - ai fini della verifica della **regolare** tenuta della **contabilità** sociale, il **nuovo** revisore può “... **esaminare** la **documentazione** relativa all’**ultima** verifica periodica predisposta dal revisore **precedente**” (cfr. principio di revisione **SA Italia n. 250B**, par. A4).

Per consentire 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 e dei **saldi di apertura** da parte del revisore **entrante**, i **commi 2, 3 e 5** del succitato [articolo 9 bis D.Lgs. 39/2010](#) hanno quindi previsto che:

- chi esercita l’attività di revisione legale **deve** rispettare “*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**” (comma 2);

- “*gli **obblighi di riservatezza** e **segreto professionale** ... omissis ... **non** ostacolano l’applicazione delle disposizioni del presente decreto” (comma 3) e quindi **non** sono di ostacolo neppure all’applicazione dei **principi di revisione** internazionale cui il decreto fa **rinvio** all’**articolo 11 D.Lgs. 39/2010**;*
- “*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” (comma 5).*

Pertanto, nonostante **non** sia stato ancora emanato il **provvedimento** del MEF sull’**adozione** delle **modalità** di elaborazione dei principi di **riservatezza** e di **segreto professionale** previsto dal predetto **articolo 9 bis, comma 2, D.Lgs. 39/2010**, è comunque **possibile** riferirsi a tutte le **norme** e ai **principi** sopra citati, nonché ai **principi etici** applicabili nell’attività di revisione legale **definiti** dal **principio internazionale sul controllo della qualità ISQC Italia 1** (nello specifico, i paragrafi da 20 a 25).

Una volta delineato il **contesto normativo** di riferimento e i **principi** applicabili, nella **pratica** è

dunque opportuno che il revisore entrante **informi** la società sottoposta a revisione della **necessità** di contattare il revisore uscente per una **consultazione** e per **visionare** le **carte di lavoro** dell'ultima revisione, al fine di potere svolgere **diligentemente** l'incarico di revisione e nel **rispetto** di quanto previsto dalle norme di **legge** e dei principi di **revisione** e dei principi **etici** applicabili.

È **opportuno** (anche ai fini della **documentazione** del lavoro di revisione) che tale **comunicazione** vada formalizzata in **forma scritta**. Per tali casi, un valido **facsimile** da utilizzare è quello fornito da **Assirevi** nel **documento di ricerca n. 212** edito a novembre del 2017 (*cf.* **allegato n. 1** del documento citato).

Il revisore **uscente**, dal canto suo, dovrà **consentire** l'**accesso** al revisore entrante alle proprie **carte di lavoro** e alle **informazioni** in suo possesso relative alla revisione del bilancio. **Conformemente** alle norme e ai principi sopra richiamati è **necessario** che il revisore uscente consenta l'accesso **solamente** alla documentazione già **definita** (cioè a quella già **archiviata** nel **dossier** di revisione **in via definitiva**) e che **ottenga** dal revisore entrante una sua **formale dichiarazione** circa le **finalità** di accesso alla documentazione nonché un suo **impegno** a **non** utilizzarle per finalità **diverse** da quelle inerenti lo **svolgimento** dell'incarico di revisione legale. Potrà essere opportuno "circolarizzare" tale comunicazione anche con la società sottoposta a revisione.

Anche a tal fine si ritiene che un valido **facsimile** da utilizzare sia quello compiegato al predetto **documento di ricerca** edito da **Assirevi** (*cf.* **allegato n. 2**).

Special Event

**LA SIMULAZIONE DI UN LAVORO DI REVISIONE LEGALE
TRAMITE UN CASO OPERATIVO – CORSO AVANZATO**

Scopri le sedi in programmazione >