

LA SOCIETÀ DI REVISIONE E L'ATTIVITÀ DELL'ATTESTATORE NELLE PROCEDURE DI RISOLUZIONE DELLA CRISI D'IMPRESA ALTERNATIVE AL FALLIMENTO

1. SCOPO DEL DOCUMENTO

Il presente documento si propone l'obiettivo di definire le linee guida di comportamento della società di revisione che, nell'ambito delle procedure di risoluzione della crisi d'impresa alternative al fallimento, riceva richieste di svolgimento di attività da parte della società in crisi o da parte del professionista a cui è affidato l'incarico di attestatore (nel seguito anche "Attestatore"), con specifico riferimento all'attività che l'Attestatore è chiamato a svolgere.

Si precisa altresì che le indicazioni contenute nel presente documento sono riferite esclusivamente alle richieste di attività aventi ad oggetto le società per le quali la società di revisione ha un incarico di revisione legale.

Esulano inoltre dall'oggetto del presente documento eventuali richieste avanzate dagli organi della procedura di concordato preventivo (tra cui, ad esempio, il commissario giudiziale).

2. RICHIAMO DELLE FONTI NORMATIVE DI RIFERIMENTO

2.1 Le procedure di risoluzione della crisi d'impresa alternative al fallimento e l'attività dell'attestatore

Negli ultimi anni si è registrato un sensibile incremento nel ricorso alle cosiddette procedure di risoluzione della crisi d'impresa alternative al fallimento, per le quali il Legislatore presenta elevata attenzione. In effetti, le procedure in esame rappresentano strumenti normativi particolarmente efficienti e duttili, che perseguono un'evidente finalità risanatoria e aiutano le imprese in crisi a superare situazioni di difficoltà economico-finanziaria, senza che venga dissipata la loro capacità produttiva.

In particolare, il R.D. 16 marzo 1942, n. 267 (nel seguito, "Legge Fallimentare") prevede tre istituti di composizione della crisi d'impresa aventi caratteristiche di autonomia negoziale via via decrescenti e segnatamente:

- (i) il piano di risanamento *ex art. 67, comma 3, lett. d*);
- (ii) l'accordo di ristrutturazione dei debiti *ex art. 182-bis*;
- (iii) il concordato preventivo *ex art. 160 e ss.*

Come noto, l'art. 67, comma 3, lett. d) Legge Fallimentare riconosce il beneficio dell'esenzione dalla revocatoria fallimentare agli atti, pagamenti e garanzie concesse sui beni del debitore posti in essere in esecuzione di un piano *"idoneo a consentire il risanamento della esposizione debitoria dell'impresa e ad assicurare il riequilibrio della sua situazione finanziaria"*.

L'art. 182-*bis* Legge Fallimentare consente, invece, all'imprenditore di risolvere la crisi attraverso la presentazione al Tribunale competente della richiesta di *"omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti stipulato con i creditori rappresentanti almeno il sessanta per cento dei crediti"*.

Il concordato preventivo costituisce, a differenza degli altri due istituti in esame, una vera e propria procedura concorsuale, nell'ambito della quale, sotto il controllo degli organi della procedura stessa, l'imprenditore, conservando l'amministrazione dei suoi beni e, limitatamente agli atti di ordinaria amministrazione, l'esercizio dell'impresa, può tentare di raggiungere un accordo con i propri creditori attorno alla proposta formulata.

In tutti i casi sopra menzionati, il piano presentato dall'imprenditore deve essere corredato da una relazione redatta da un professionista, che assolve alla funzione di fornire elementi di valutazione ai creditori nonché, più in generale, ai soggetti terzi, tra i quali deve essere annoverato anche il Tribunale nel caso di ricorso agli istituti del concordato preventivo e dell'accordo di ristrutturazione dei debiti.

Sino all'entrata in vigore del decreto legge 22 giugno 2012, n. 83 (nel seguito, il "Decreto Sviluppo")¹, l'art. 67, comma 3, lett. d), Legge Fallimentare prevedeva che il professionista attestasse la *"ragionevolezza"* del piano di risanamento.

Parimenti, l'art. 182-*bis*, comma 1, Legge Fallimentare disponeva che la domanda di omologazione presentata al Tribunale fosse corredata dalla relazione di un professionista *"sull'attuabilità dell'accordo stesso, con particolare riferimento alla sua idoneità ad assicurare il regolare pagamento dei creditori estranei"*².

Da ultimo, l'art. 161, comma 3, Legge Fallimentare richiedeva al professionista di esprimere un giudizio in ordine sia alla *"veridicità dei dati aziendali"* sia alla *"fattibilità"* del piano medesimo. Come accennato, le previsioni ora richiamate sono state oggetto di un nuovo intervento normativo attuato ad opera dell'art. 33, comma 1, Decreto Sviluppo³, con il quale il Legislatore ha inteso

¹ Il Decreto Sviluppo è stato convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, L. 7 agosto 2012, n. 134, pubblicata in G.U. 11 agosto 2012, n. 187, S.O. n. 171/L.

² Inoltre, lo stesso art. 182-*bis* Legge Fallimentare, al successivo comma 6, introdotto ad opera dell'art. 48, d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito nella legge 30 luglio 2010, n. 122 e non modificato dal Decreto Sviluppo, riconosce al debitore in crisi la facoltà di presentare al Tribunale competente un'istanza per la sospensione delle azioni cautelari o esecutive già in sede di trattative e prima della formalizzazione dell'accordo di ristrutturazione dei debiti a condizione che lo stesso debitore depositi una *"proposta di accordo"* corredata, tra l'altro, da una attestazione *"circa la idoneità della proposta, se accettata, ad assicurare l'integrale pagamento dei creditori con i quali non sono in corso trattative o che hanno comunque negato la propria disponibilità a trattare"*.

³ L'art. 33, comma 3, Decreto Sviluppo prevede che le disposizioni ivi previste si applichino *"ai procedimenti di concordato preventivo e per l'omologazione di accordi di ristrutturazione dei debiti introdotti dal trentesimo giorno successivo a quello di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, nonché ai piani di cui al comma 1, lettera a), n. 1) elaborati successivamente al predetto termine"*, vale a dire ai procedimenti introdotti a partire dal 12 settembre 2012.

uniformare il contenuto delle relazioni dell'Attestatore previste dalla Legge Fallimentare, nonché, al contempo, confermare la centralità di dette relazioni⁴. In effetti, la disposizione menzionata ha, da un lato, introdotto anche agli artt. 67, comma 3, lett. d) e 182-*bis* Legge Fallimentare la necessità di una attestazione sulla “*veridicità dei dati aziendali*” e, dall'altro lato, ha sostituito la valutazione sulla “*ragionevolezza*” prima prevista per il piano di risanamento con un giudizio di “*fattibilità*”, del tutto analogo a quello già contenuto all'art. 161, comma 3, Legge Fallimentare. Tale novella sembra dunque aver fatto propri i rilievi emersi nel dibattito dottrinale antecedente alla riforma, nell'ambito del quale era già stato osservato come i concetti di “*ragionevolezza*”, “*attuabilità*” e “*fattibilità*” fossero sostanzialmente analoghi⁵ e come il giudizio di veridicità dei dati aziendali, seppur non esplicitamente richiesto dagli artt. 67, comma 3, lett. d) e 182-*bis* Legge Fallimentare, dovesse essere necessariamente effettuato dal professionista al fine di esprimere un giudizio consapevole⁶.

2.2 Le ipotesi di attestazione introdotte dal Decreto Sviluppo

L'art. 33 Decreto Sviluppo ha poi ulteriormente incrementato il numero delle disposizioni che prevedono la necessaria attestazione di un professionista, tra le quali rientrano, in particolare, i seguenti casi:

- (a) innanzitutto, merita menzione quanto disposto dal novellato art. 161, comma 3, Legge Fallimentare, a norma del quale la relazione del professionista deve essere depositata, oltre che in sede di domanda introduttiva, anche ogniquale volta l'imprenditore presenti “*modifiche sostanziali*” della proposta o del piano di concordato preventivo;
- (b) analogamente, la presentazione di una attestazione redatta dal professionista costituisce condizione necessaria anche per accedere alle nuove facoltà riconosciute dall'art. 182-*quinqües* Legge Fallimentare all'imprenditore in crisi che abbia deciso di ricorrere alla procedura del concordato preventivo o dell'accordo di ristrutturazione. Il debitore che ha presentato una domanda di concordato preventivo o una richiesta ai sensi dell'art. 182-*bis*, commi 1 e 6, Legge Fallimentare può infatti ottenere l'autorizzazione del Tribunale “*a contrarre finanziamenti, prededucibili ai sensi dell'articolo 111*” subordinatamente alla presentazione di una attestazione da parte del professionista circa il fatto che “*tali finanziamenti sono funzionali alla migliore soddisfazione dei creditori*” (cfr. art. 182-*quinqües*, comma 1, Legge Fallimentare);
- (c) inoltre, l'imprenditore in crisi può essere autorizzato a pagare crediti per prestazioni di beni o servizi sorti anteriormente alla presentazione (i) della domanda di omologazione dell'accordo di ristrutturazione dei debiti ai sensi dell'art. 182-*bis*, comma 1, Legge Fallimentare, (ii) della proposta di accordo ai sensi dell'art. 182-*bis*, comma 6, Legge Fallimentare o (iii) della domanda di ammissione alla procedura di concordato preventivo con continuità aziendale, anche ai sensi dell'art. 161, comma 6, Legge Fallimentare, subordinatamente alla presentazione

⁴ La centralità della relazione del professionista trova peraltro conferma anche nella letteratura giuridica (cfr., *ex multis*, M. FABIANI, *Diritto fallimentare*, Bologna, 2011, pag. 623; P. PAJARDI – A. PALUCHOWSKI, *Manuale di diritto fallimentare*, Milano, 2008, pag. 826-827; G. SAVIOLI, *L'attestazione del professionista nelle procedure di composizione negoziale della crisi d'impresa*, in *Il Fallimento*, 2010, pag. 272).

⁵ Cfr., *ex multis*, S. BONFATTI, *Atti a titolo oneroso, pagamenti e garanzie*, in *Fallimento e altre procedure concorsuali*, diretto da G. Fauceglia – L. Panzani, Torino, 2009, pag. 657; F. LAMANNA, *La legge fallimentare dopo il “Decreto Sviluppo”*, Milano, 2012, pagg. 10 e s..

⁶ Cfr., tra gli altri, P. PAJARDI – A. PALUCHOWSKI, *op. cit.*, pag. 918; F. LAMANNA, *op. cit.*, pag. 11.

di una attestazione da parte del professionista circa il fatto che *“tali prestazioni sono essenziali per la prosecuzione della attività di impresa e funzionali ad assicurare la migliore soddisfazione dei creditori”* (cfr. art. 182-*quinquies*, commi 4 e 5, Legge Fallimentare)⁷;

- (d) sempre, per quel che rileva ai fini del presente documento di ricerca, occorre ricordare la disciplina specifica per il concordato preventivo finalizzato alla prosecuzione dell'attività di impresa, che è stata introdotta per la prima volta dal Decreto Sviluppo nel nuovo art. 186-*bis* Legge Fallimentare, rubricato *“Concordato con continuità aziendale”*. La norma in esame dispone che il contenuto della relazione ex art. 161 Legge Fallimentare sulla *“veridicità dei dati aziendali”* e sulla *“fattibilità”* del piano di concordato si arricchisca di un terzo elemento, costituito dall'attestazione che *“la prosecuzione dell'attività d'impresa prevista dal piano di concordato è funzionale al miglior soddisfacimento dei creditori”* (cfr. art. 186-*bis*, comma 2, lett. b) Legge Fallimentare);
- (e) inoltre, lo stesso articolo 186-*bis* Legge Fallimentare prevede che, qualora l'imprenditore presenti, tra l'altro, una relazione del professionista attestante *“la conformità al piano e la ragionevole capacità di adempimento”*, l'ammissione alla procedura in esame non pregiudica:
 - i) la continuazione dei contratti pubblici, ii) la partecipazione della società in crisi a procedure di assegnazione di contratti pubblici dovendo in tal caso essere attestata la capacità di adempiere al contratto (cfr. art. 186-*bis*, commi 3 e 4, Legge Fallimentare).

2.3 Il professionista Attestatore

Nell'ambito di tutte e tre le procedure di soluzione negoziale della crisi d'impresa sopra richiamate, il professionista, a cui è affidato l'incarico di Attestatore, deve possedere le competenze professionali indicate dall'art. 67, comma 3, lett. d), Legge Fallimentare⁸.

Quest'ultima disposizione imponeva, prima delle modifiche apportate dal Decreto Sviluppo, che l'Attestatore fosse contestualmente: i) iscritto nel registro dei revisori legali (già registro dei revisori contabili); ii) in possesso dei requisiti necessari per la nomina a curatore fallimentare previsti dall'art. 28, comma 1, lett. a) e b), Legge Fallimentare, ovvero un professionista iscritto all'albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili o degli avvocati oppure uno studio professionale associato o una società tra professionisti i cui membri appartenessero agli stessi albi.

La novella attuata con il Decreto Sviluppo ha aggiunto ai requisiti ora esaminati anche iii) la necessaria indipendenza dell'Attestatore, il quale *“è indipendente quando non è legato all'impresa e a coloro che hanno interesse all'operazione di risanamento da rapporti di natura personale o professionale tali da comprometterne l'indipendenza di giudizio; in ogni caso, il professionista deve esser in possesso dei requisiti previsti dall'articolo 2399 del codice civile e non deve, neanche per il tramite di soggetti con i quali è unito in associazione professionale, avere prestatato negli*

⁷ Per completezza, deve essere precisato che, in caso di concordato preventivo finalizzato alla continuità aziendale, il Legislatore prevede che non sia necessaria alcuna attestazione del professionista *“per pagamenti effettuati fino a concorrenza dell'ammontare di nuove risorse finanziarie che vengano apportate al debitore senza obbligo di restituzione o con obbligo di restituzione postergato alla soddisfazione dei creditori”*(cfr. nuovo art. 182-*quinquies*, comma 4, Legge Fallimentare).

⁸ In effetti, gli artt. 161, 182-*bis*, 182-*quinquies* e 186-*bis* Legge fallimentare rinviano, in tema di requisiti dell'Attestatore, all'art. 67, comma 3, lett. d), Legge Fallimentare.

ultimi cinque anni attività di lavoro subordinato o autonomo in favore del debitore ovvero partecipato agli organi di amministrazione o di controllo". Anche tale modifica accoglie le riflessioni elaborate dalla migliore dottrina⁹ nella vigenza della precedente formulazione, la quale, già nel silenzio del dato normativo, considerava l'indipendenza e la terzietà requisiti impliciti e necessari dell'Attestatore.

Alla luce delle considerazioni ora svolte, emerge come le società di revisione non possano assumere l'incarico di Attestatore poiché difettano del requisito sub *ii*), non appartenendo ad alcuna delle categorie indicate all'art. 28, comma 1, lett. a) e b), Legge Fallimentare.¹⁰

2.4 La società di revisione e l'attività dell'Attestatore

Nella prassi, tuttavia, può essere formulata alla società di revisione una richiesta di svolgimento di attività nell'ambito delle procedure di soluzione negoziale della crisi d'impresa sopra descritte. Non è raro infatti che l'Attestatore, anche tramite la società in crisi, si rivolga al soggetto incaricato della revisione legale onde ottenere alcune informazioni necessarie per l'emissione dell'attestazione. A tale riguardo, pare opportuno precisare come non sussista né nella normativa specifica, né nei principi professionali, alcun obbligo espresso di collaborazione in capo alla società di revisione con l'Attestatore.

Ciononostante, sulla scorta della centralità della relazione dell'Attestatore all'interno delle procedure di soluzione della crisi dell'impresa alternative al fallimento, nonché in ragione del ruolo qualificato riconosciuto a quest'ultimo dalla normativa sopra esaminata, si ritiene opportuna l'adozione di un comportamento collaborativo da parte della società di revisione nei confronti dell'Attestatore e ciò a condizione che non sussistano circostanze tali da rendere impossibile detta cooperazione.

3. FATTISPECIE RISCONTRABILI: ACCESSO AI COLLOQUI E ALLE CARTE DI LAVORO

3.1 Premessa

In concreto, si può verificare anzitutto che la società di revisione riceva richieste di informazioni aventi specificamente ad oggetto l'*audit*, svolto in esecuzione del proprio incarico, sui bilanci della società in crisi. Tali richieste sono normalmente motivate dall'esigenza di raccogliere informazioni utili per l'espletamento di attività connesse alle procedure di risoluzione della crisi d'impresa alternative al fallimento.

Le richieste provengono generalmente dalla società che ha nominato l'Attestatore o direttamente dallo stesso Attestatore. In tale ultimo caso, è ovviamente necessario anche il rilascio da parte della società cliente del proprio consenso espresso.

⁹ Cfr. P. PAJARDI – A. PALUCHOWSKI, *op.cit.*, pagg. 827 e ss.; F. LAMANNA, *op.cit.*, pag. 14.

¹⁰ Con riferimento all'oggetto specifico del presente documento, si ritiene che, date le circostanze e la natura dell'attività, l'incarico di Attestatore, oltre a non poter essere conferito alla società di revisione o ad altra società appartenente al suo *network*, non possa essere svolto da un soggetto legato alla società di revisione ed alle società del suo stesso *network* da un rapporto di lavoro o da un rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d'opera retribuita, ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale.

In particolare, le richieste di collaborazione che vengono tipicamente presentate alla società di revisione hanno ad oggetto *(i)* lo svolgimento di colloqui e incontri con l'Attestatore e *(ii)* la messa a disposizione delle carte di lavoro.

3.2 Accesso a colloqui

Come già anticipato al paragrafo precedente, è possibile che l'Attestatore chieda alla società di revisione di effettuare colloqui ed incontri al fine di acquisire informazioni con riferimento all'attività svolta e nei limiti insiti nella stessa.

Prima di acconsentire allo scambio di informazioni con l'Attestatore, è necessario che la società di revisione ottenga apposite lettere di autorizzazione e manleva dalla società cliente, nonché lettere di manleva dall'Attestatore nelle quali vengano *(i)* illustrate le attribuzioni di responsabilità, *(ii)* circoscritte le materie oggetto di scambio di informazioni, *(iii)* delimitati gli utilizzi delle informazioni scambiate e *(iv)* stabiliti meccanismi di manleva, specificando, in particolare, i relativi meccanismi di indennizzo. In particolare, si ritiene necessario che l'Attestatore si impegni a non citare nella sua relazione i contenuti e le informazioni scambiate durante i colloqui, fatta salva soltanto la possibilità di menzionare, tra le attività svolte, nell'attestazione o nella relazione, l'incontro avuto con la società di revisione, a condizione che l'Attestatore indichi espressamente che ciò è avvenuto al solo obiettivo di disporre delle informazioni da lui ritenute utili ai fini delle sue autonome determinazioni e conclusioni, avendo cura nello stesso tempo di chiarire esplicitamente l'estraneità della società di revisione a qualsiasi determinazione e conclusione e ai risultati dell'attività cui l'Attestatore stesso è pervenuto. Le informazioni date dalla società di revisione sono infatti fornite al solo scopo di agevolare l'identificazione da parte dell'Attestatore delle tematiche di suo eventuale interesse e non possono essere utilizzate per sostituire le analisi che l'Attestatore deve fare, né per altri fini né divulgate a terzi.

In allegato sono forniti modelli di lettere di autorizzazione e manleva, relativamente al caso in cui la società di revisione non abbia ancora emesso la propria relazione di revisione. I modelli allegati dovranno pertanto essere adattati ad eventuali diverse circostanze (Allegati 1 e 2).

Nell'esercizio della propria attività, l'Attestatore potrà, nei limiti previsti dalla legge, avvalersi dell'opera di collaboratori. In tale caso, egli dovrà darne preventiva comunicazione alla società di revisione, indicando altresì i nominativi di tali collaboratori.

Si ritiene inoltre opportuno che all'incontro partecipi un rappresentante della direzione della società, in quanto il cliente potrebbe trovarsi nella migliore posizione per rispondere a talune delle domande poste dall'Attestatore.

La società di revisione potrà infatti rispondere esclusivamente a domande dell'Attestatore riguardanti l'ambito delle conoscenze e della competenza professionale della società di revisione stessa, acquisite nel corso dell'attività di revisione presso la società, limitandosi a fornire informazioni di tipo fattuale sulla base dell'attività di revisione nel suo complesso. In tale ambito, prima dell'incontro, la società di revisione potrà considerare di richiedere l'elenco delle domande che l'Attestatore vorrà porre al fine di chiarire in via preventiva i temi da trattare e quelli sui quali non potrà invece fornire informazioni. Nel corso dell'incontro la società di revisione non dovrà:

- rispondere secondo modalità che creino l'apparenza che stia fornendo un *comfort*, o un giudizio professionale, in merito alla correttezza, adeguatezza, sufficienza o ragionevolezza di singoli elementi, conti o informazioni del bilancio della società o in merito al controllo interno sull'informativa finanziaria o sui suoi elementi;
- discutere in merito ad aree che risultino al di fuori della portata della revisione (a titolo di esempio aspetti organizzativi e gestionali, previsioni, tematiche inerenti il personale, valutazione sulla competenza della direzione che vadano al di là degli aspetti considerati dalla società di revisione nell'ambito delle attività di comprensione del controllo interno sull'informativa finanziaria, etc.);
- fornire informazioni che, in base ai principi professionali di riferimento, sono oggetto di comunicazione alla direzione o agli organi di *governance* della società e che non sono già state comunicate a tali soggetti;
- rispondere a domande che siano generiche, non specifiche o eccessivamente ampie. In proposito, la società di revisione potrà richiedere all'Attestatore di chiarire o di rendere più specifica la propria domanda.

Dopo lo svolgimento dell'incontro è opportuno che sia redatto, a cura della parte che si farà per prima parte attiva, un apposito verbale nel quale riportare sinteticamente i contenuti oggetto dello scambio di informazioni, verbale che dovrà essere opportunamente confermato dalle parti o quantomeno oggetto di richiesta di conferma da parte dei soggetti presenti all'incontro.

3.3 Messa a disposizione delle carte di lavoro

Nell'ambito dei contatti con i soggetti di cui al paragrafo precedente, la società di revisione potrebbe ricevere anche la richiesta di messa a disposizione di parte o di tutte le carte di lavoro inerenti la revisione.

Si ricorda che, salvo i casi esplicitamente previsti dalla legge o ammessi dalla prassi professionale, la società di revisione non ha alcun obbligo di mettere a disposizione le carte di lavoro a soggetti terzi. Le carte di lavoro sono di proprietà della società di revisione. Nel contesto delle procedure di risanamento della crisi aziendale non risulta opportuno che la società di revisione metta a disposizione le carte di lavoro a soggetti terzi.

4. EVENTUALI PROCEDURE AGGIUNTIVE RICHIESTE DA SOCIETÀ “AUDIT CLIENT” O DALL’ATTESTATORE CON RIFERIMENTO A SOCIETÀ “AUDIT CLIENT”

4.1 Premessa

Nel caso di società che si trovino a redigere un piano di risanamento ai sensi dell'art. 67 Legge Fallimentare o un accordo di ristrutturazione ai sensi dell'art. 182-*bis* Legge Fallimentare o un concordato preventivo ai sensi degli artt. 160 e ss. Legge Fallimentare, alla società di revisione incaricata della revisione legale può essere richiesto di effettuare delle procedure di revisione con riferimento ai dati contabili utilizzati come base per la redazione del piano che deve essere predisposto in tali situazioni.

L'incarico potrebbe essere conferito sia dalla sola società cliente, sia dalla società cliente congiuntamente all'Attestatore. Nel seguito l'impostazione adottata prevede il conferimento dell'incarico da parte della sola società cliente, in quanto prassi operativa osservata più diffusamente. In caso di conferimento congiunto la lettera di incarico sarà opportunamente strutturata per tener conto delle specifiche clausole contrattuali applicabili alle parti. I dati contabili oggetto dell'intervento sono normalmente costituiti da specifiche voci contabili incluse in una situazione contabile infrannuale, in un bilancio intermedio o in una situazione patrimoniale aggiornata.

La società di revisione dovrà sempre ottenere dalla società cliente la formale accettazione di una lettera di incarico che identifichi l'oggetto e le limitazioni dell'incarico, le procedure da svolgere e le finalità della redazione dei dati contabili di riferimento.

La natura degli incarichi avrà sempre carattere volontario, non ravvisandosi alcuna norma di legge o regolamento che richiede alla società di revisione di svolgere delle attività sui documenti sopraccitati, come peraltro già ribadito nel secondo paragrafo.

Premesso che la verifica della veridicità dei dati esposti in un piano di risanamento *ex art. 67 Legge Fallimentare* o di un accordo di ristrutturazione del debito *ex art 182-bis Legge Fallimentare* o di un concordato preventivo *ex art. 160 Legge Fallimentare* è un'attività che rimane di piena competenza e responsabilità dell'Attestatore, le tipologie di intervento che possono essere effettuate da una società di revisione sui dati contabili consuntivi posti alla base di tali documenti possono, in linea teorica, essere le seguenti:

- (i) revisione completa (*audit*);
- (ii) revisione limitata (*review*);
- (iii) specifiche procedure richieste (*agreed-upon procedures*) su singoli dati contabili.

Nella realtà operativa, tuttavia, il tipo di incarico che normalmente una società di revisione effettua sui dati contabili utilizzati nell'ambito delle procedure di risoluzione delle crisi d'impresa alternativi al fallimento è rappresentato dallo svolgimento di specifiche procedure di revisione, richieste dal committente, su singole informazioni finanziarie relative a specifici dati contabili inclusi nella situazione contabile infrannuale, bilancio intermedio o situazione patrimoniale aggiornata.

Viceversa, lo svolgimento di un incarico di revisione completa o limitata risulta estremamente raro e circoscritto. In effetti, normalmente non sussistono le condizioni per quest'ultima tipologia sia perché le tempistiche normalmente disponibili non risultano generalmente sufficienti per lo svolgimento di tutte le procedure previste dai principi di revisione per tali tipi di incarico, sia perché frequentemente le società in questione potrebbero trovarsi in una situazione in cui il presupposto della continuità aziendale è soggetto a molteplici significative incertezze tali da portare la società di revisione al rilascio di una relazione contenente una dichiarazione di impossibilità a esprimere un giudizio o una conclusione (*disclaimer*).

4.2 Agreed upon procedures

In assenza di specifici principi di revisione nazionali, nell'effettuazione di un incarico di procedure richieste (o *agreed upon procedures*) occorre fare riferimento al principio internazionale – ISRS 4400 *ENGAGEMENTS TO PERFORM AGREED-UPON PROCEDURES REGARDING FINANCIAL INFORMATION* e al Documento di ricerca Assirevi n. 179 – *Procedure richieste dalla società (Incarichi di agreed-upon procedures)*.

In base all'ISRS 4400, le “*agreed upon procedures*” (nel seguito “AUP”) consistono nello svolgimento di talune procedure tipiche della revisione contabile completa, prevalentemente procedure di validità (quali verifiche di dettaglio e procedure di analisi comparativa) richieste dal committente alla società di revisione. In particolare, l'entità dei campioni per lo svolgimento di tali verifiche potrebbe non coincidere con quella che si sarebbe determinata nel caso in cui tali procedure fossero svolte nell'ambito di una revisione contabile.

Inoltre la responsabilità della scelta delle procedure da svolgere e dell'entità dei campioni deve essere esclusivamente del richiedente le AUP; conseguentemente la società di revisione non può fornire in alcun modo assicurazioni circa l'adeguatezza delle procedure da svolgersi.

A seguito della richiesta di effettuare un incarico di AUP, la società di revisione predisporrà una lettera di incarico tenendo conto di quanto previsto dai parr. 9-12 dell'ISRS 4400 e includendo le clausole necessarie per:

1. chiarire che il documento conclusivo predisposto dalla società di revisione contenente i *finding* all'esito delle AUP (nel seguito, il “Documento Conclusivo AUP”) non può sostituire l'attestazione sulla veridicità dei dati di cui agli artt. 67, comma 3, lett. d), 161, comma 3, e 182-bis Legge Fallimentare, la cui emissione è di esclusiva competenza e responsabilità dell'Attestatore ed il risultato di sue autonome valutazioni e conclusioni;
2. includere una eventuale clausola sulla limitazione della responsabilità della società di revisione;
3. sottolineare che, date le finalità ed i limiti dell'incarico di AUP, il Documento Conclusivo AUP è destinato esclusivamente alla società cliente ed ha natura riservata e confidenziale. La lettera di incarico includerà normalmente ad esempio una eventuale limitazione alla menzione del Documento Conclusivo AUP nonché alla sua divulgazione a terzi, chiarendo espressamente che non rientra in tale limitazione l'esibizione del documento in questione alle Autorità, quando ciò sia previsto da leggi, regolamenti o provvedimenti amministrativi. In tale ultimo caso, potrà essere comunque prevista una tempestiva informativa scritta alla società di revisione. Le frasi da utilizzare per esprimere i concetti sopra evidenziati potrebbero essere, ad esempio, le seguenti:

“Dati le finalità e la particolare natura e i limiti dell'incarico, il Documento Conclusivo AUP è destinato esclusivamente alla Vostra società e potrà essere utilizzato solo per le finalità per le quali è stato predisposto. Il Documento Conclusivo AUP ha natura strettamente riservata e confidenziale e, pertanto, non potrà essere menzionato in alcun modo né divulgato a terzi.

Resta peraltro inteso che non rientra nel divieto di circolazione sopra richiamato l'esibizione del Documento Conclusivo AUP alle Autorità in ragione di espressi obblighi di legge, regolamentari o di provvedimenti amministrativi. In tali ultimi casi, la società di revisione dovrà essere tempestivamente informata per iscritto”.

In aggiunta, la proposta di incarico potrà includere una eventuale clausola di manleva da parte della società cliente in caso di costi, oneri, spese o danni sopportati dalla società di revisione a causa della violazione degli obblighi di confidenzialità sopra richiamati o di un uso improprio da parte della società cliente o di terzi del Documento Conclusivo AUP;

4. prevedere, in deroga a quanto indicato al punto precedente, che il Documento Conclusivo AUP potrà essere messo a disposizione dell'Attestatore, previa sottoscrizione da parte di quest'ultimo di un suo specifico impegno nei confronti della società di revisione circa le condizioni ed i limiti di utilizzo del Documento Conclusivo AUP da parte dell'Attestatore (nel seguito, la "Lettera di *Release*"). Il testo della Lettera di *Release* dovrà essere allegato alla lettera di incarico e conterrà, ad esempio, una clausola del seguente tenore:

"Il Documento Conclusivo AUP emesso dalla società di revisione all'esito delle procedure richieste da ABC S.p.A. potrà essere utilizzato per i soli fini connessi all'espletamento da parte dell'Attestatore dell'incarico ai sensi dell'art. [161] [67, comma 3, lett. d)] [182-bis] Legge Fallimentare. Resta inteso che grava esclusivamente sull'Attestatore la responsabilità di valutare se la portata e la natura del lavoro svolto dalla società di revisione, così come descritto nel Documento Conclusivo AUP, nonché le risultanze di quest'ultimo possano essere adeguati per le sue finalità.

In nessun caso l'Attestatore, nella propria relazione redatta ai sensi dell'art. [161] [67, comma 3, lett. d)] [182-bis] Legge Fallimentare, né in altri documenti o comunicazioni, potrà divulgare, menzionare o utilizzare le risultanze dell'attività svolta dalla società di revisione e/o il Documento Conclusivo AUP, in qualunque forma, sia verbale sia per iscritto, in tutto o in parte, senza la previa ed espressa autorizzazione scritta della stessa società di revisione. In presenza di detta autorizzazione, l'Attestatore dovrà comunque precisare espressamente che:

- *la società di revisione ha svolto unicamente le procedure richieste dalla società cliente su alcune voci contenute nel [bilancio intermedio/situazione patrimoniale al gg/mm/aa/situazione contabile infrannuale], secondo i criteri stabiliti dall'International Standard on Related Services (ISRS) 4400 "Engagements to Perform Agreed-Upon Procedures Regarding Financial Information" emanato dall'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB);*
- *le procedure svolte dalla società di revisione non costituiscono una revisione contabile completa o limitata del [bilancio intermedio/situazione patrimoniale al gg/mm/aa/situazione contabile infrannuale], né di singole voci o informazioni in esso/a contenute. Pertanto, la società di revisione non ha espresso alcun giudizio professionale o conclusione sugli elementi e sulle informazioni sopraindicati, né sulla veridicità dei dati aziendali della società cliente;*
- *la società di revisione ha messo a disposizione il Documento Conclusivo AUP al solo fine di fornire all'Attestatore informazioni ritenute utili per le sue autonome determinazioni e conclusioni. La società di revisione deve pertanto ritenersi estranea rispetto a qualsiasi determinazione, conclusione e/o esito cui sia giunto l'Attestatore nell'espletamento del proprio incarico ai sensi dell'art. [161] [67, comma 3, lett. d)] [182-bis] Legge Fallimentare.*

La frase di cui sopra potrà essere integrata come segue:

“In assenza di espressa autorizzazione da parte della società di revisione, resta inteso che l’Attestatore potrà riportare nella propria relazione specifici contenuti tratti dal Documento Conclusivo AUP unicamente a condizione che nel riportare tali contenuti non menzioni il nome della società di revisione, né identifichi la società di revisione quale fonte dei contenuti medesimi o come presupposto delle sue autonome valutazioni e conclusioni o in qualsiasi altro modo e che confermi di avere svolto ogni ulteriore procedura ritenuta necessaria ai fini della sua attività di attestazione”.

In aggiunta, la Lettera di *Release* potrà includere una eventuale clausola di manleva in caso di costi, oneri, spese o danni sopportati dalla società di revisione a causa della violazione degli impegni assunti o di uso improprio del Documento Conclusivo AUP da parte dell’Attestatore;

5. precisare che non esiste alcun obbligo da parte della società di revisione di aggiornare il contenuto del Documento Conclusivo AUP per tener conto di accadimenti e operazioni aziendali che avverranno successivamente alla data di emissione del Documento Conclusivo AUP stesso;
6. chiarire che, al completamento del lavoro, sarà consegnata dalla società cliente alla società di revisione una appropriata lettera di attestazione.

Nell’Allegato 3 viene fornito un esempio di Documento Conclusivo AUP.

GENNAIO 2014

Elenco Allegati:

- Allegato 1: Modello di lettera di autorizzazione e manleva inviata dalla società di revisione alla società cliente in relazione all’incontro richiesto con l’Attestatore
- Allegato 2: Modello di lettera di manleva inviata dalla società di revisione all’Attestatore in relazione all’incontro richiesto
- Allegato 3: Modello Documento Conclusivo AUP conferito dalla società cliente alla società di revisione nell’ambito delle procedure di risoluzione della crisi di impresa alternative al fallimento

"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."

Modello di lettera di autorizzazione e manleva inviata dalla società di revisione alla società cliente in relazione all'incontro richiesto con l'Attestatore

[NOTA: da adattare per tenere conto di eventuali richieste di informazioni che riguardino non solo l'esercizio in corso, ma anche esercizi precedenti per i quali la relazione di revisione è già stata emessa]

Data

Spettabile
ABC S.p.A.

Alla cortese attenzione del Dott. ...

A mezzo [●]

Oggetto: Richiesta di incontro pervenuta alla nostra società di revisione

Egregi Signori,

facciamo riferimento alla Vostra richiesta di partecipare a un incontro con il Dott. XXX, ed i suoi collaboratori, sig. [●] e sig. [●], in qualità di soggetto da Voi incaricato di redigere la relazione di cui all'articolo 161, comma 3, del R.D. n. 267/1942 e successive modifiche (di seguito "Legge Fallimentare").

[Nota 1: in alternativa, laddove la richiesta provenga dall'attestatore,

"Egregi Signori,

facciamo riferimento alla richiesta pervenutaci dal Dott. XXX, in qualità di soggetto da Voi incaricato di redigere la relazione di cui all'articolo 161, comma 3, del R.D. n. 267/1942 e successive modifiche (di seguito "Legge Fallimentare"), di partecipare ad un incontro con quest'ultimo unitamente ai suoi collaboratori, sig. [●] e sig. [●]".

Sulla base delle informazioni che ci avete rese disponibili, il Dott. XXX, coadiuvato dai sig. [●] e sig. [●], suoi collaboratori, intenderebbe incontrarci per richiederci informazioni in merito alle attività rientranti nell'incarico di revisione legale del bilancio d'esercizio di ABC S.p.A. (la "Società") al 31 dicembre 201X, attualmente in corso di svolgimento da parte della nostra società di revisione. Ciò al fine di agevolare il Dott. XXX nella raccolta di informazioni che potrebbero essere di utilità nell'ambito delle analisi che sta effettuando.

Al riguardo, Vi segnaliamo quanto segue:

- abbiamo pianificato e stiamo svolgendo la revisione legale del bilancio d'esercizio della Società al 31 dicembre 201X secondo i principi di revisione emanati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e raccomandati dalla Consob;
- in conformità ai predetti principi di revisione la nostra relazione – che verrà emessa al completamento della suddetta attività di revisione legale – sarà riferita al predetto bilancio d'esercizio nel suo complesso e non ai singoli conti dello stesso;
- si rinvia alla nostra proposta del [●] relativa alla revisione legale del predetto bilancio per quanto riguarda le caratteristiche ed i limiti propri di qualsiasi revisione legale;
- la predetta attività di revisione legale è ancora in corso di svolgimento alla data odierna.

Nello svolgimento dell'incarico di revisione legale, abbiamo acquisito informazioni di varia natura (nel seguito esemplificate con maggior dettaglio) in ordine alla Vostra Società. Tali informazioni sono funzionali allo svolgimento e alla documentazione delle procedure di verifica necessarie a supportare le conclusioni sulla base delle quali potrà essere emessa la nostra relazione di revisione sul bilancio sottoposto a revisione.

Tali informazioni sono, a titolo puramente esemplificativo, di natura contrattuale, finanziaria, commerciale, fiscale, di costi e prezzi, ecc. e, pertanto, includono anche informazioni operative che normalmente le aziende considerano riservate nei confronti di terzi, la cui conoscenza è però indispensabile per lo svolgimento del lavoro di revisione legale.

Tanto premesso, con la presente lettera, la Vostra Società dichiara quanto segue:

- 1) di autorizzarci, come in effetti ci autorizza, ad incontrare il Dott. XXX ed i suoi collaboratori, sig. [●] e sig. [●], e a rispondere verbalmente, in tale sede, a specifici quesiti aventi ad oggetto le informazioni in nostro possesso in relazione allo svolgimento dell'incarico di revisione legale del bilancio d'esercizio al 31 dicembre 201X;
- 2) di confermare, come in effetti conferma, che a tali incontri parteciperà almeno un rappresentante della Vostra Società e che lo stesso fornirà al Dott. XXX ed ai suoi collaboratori, sig. [●] e sig. [●], tutte le informazioni di competenza della Società che il Dott. XXX o i suoi collaboratori, sig. [●] e sig. [●], dovessero eventualmente richiedere;
- 3) di confermare, come in effetti conferma, che sarà a nostra sola ed esclusiva discrezione determinare le informazioni da fornire al Dott. XXX e ai suoi collaboratori, sig. [●] e sig. [●], al fine di rispondere ai suddetti specifici quesiti, per quanto a noi noto in relazione al nostro incarico di revisione legale del bilancio d'esercizio al 31 dicembre 201X;
- 4) di impegnarsi, come in effetti si impegna, ad informare il Dott. XXX e i suoi collaboratori, sig. [●] e sig. [●], che le informazioni ottenute nel corso dell'incontro dovranno essere utilizzate solo al fine di agevolare l'identificazione, da parte del Dott. XXX, delle tematiche di suo eventuale interesse nell'ambito dell'incarico conferitogli dalla Società e non potranno essere utilizzate per altro fine, né divulgate a terzi;
- 5) tenuto conto delle finalità dell'incontro e dei limiti dell'accesso consentito al Dott. XXX e ai suoi collaboratori, sig. [●] e sig. [●], alle informazioni di cui sopra, di accettare, come in effetti accetta, di non poter richiedere ai medesimi di esprimere commenti, né verbali né per iscritto, circa il lavoro da noi svolto e che gli stessi non potranno 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, né potranno citare il predetto incontro e/o le informazioni acquisite nel corso del medesimo nella propria relazione ai sensi dell'art. 161 della Legge Fallimentare o in altri documenti [*Nota: da adattare in base alla fattispecie applicabile*]. Fermo quanto sopra, resta sin d'ora inteso che il Dott. XXX potrà menzionare nella propria relazione, tra le attività svolte, l'incontro avuto con noi, avendo cura di precisare che detto incontro è avvenuto al solo fine di consentire all'attestatore di disporre delle informazioni dallo stesso ritenute utili per le sue autonome determinazioni e conclusioni, chiarendo, al contempo, la nostra estraneità agli esiti della sua attività. Al riguardo resta inteso che, al fine di verificare il rispetto degli obblighi sopraindicati, ci è riconosciuta sin d'ora la facoltà di richiedere ed ottenere l'esame preventivo della bozza del paragrafo della relazione del Dott. XXX in cui si fa menzione dell'incontro con noi intervenuto, nonché di fare copia della stessa;

- 6) in relazione a quanto indicato ai precedenti punti 1), 2), 3), 4) e 5), di impegnarsi, come in effetti si impegna, a non intraprendere azioni di qualsiasi natura nei confronti della nostra società di revisione, dei suoi soci, amministratori, dipendenti, collaboratori e consulenti, e a non supportare analoghe azioni da parte di terzi, dalle quali possa derivare qualsiasi responsabilità per la nostra società di revisione, i suoi soci, amministratori, dipendenti, collaboratori e consulenti nei confronti della Società. Ciò anche qualora dall'utilizzo da parte del Dott. XXX e dei suoi collaboratori delle informazioni ottenute in occasione del predetto incontro e/o dalla nostra valutazione in merito alle informazioni da fornire dovessero derivare effetti pregiudizievoli in capo alla Vostra Società. Tutto ciò, anche in relazione all'ipotesi di mancato rilascio dell'attestazione, restando altresì inteso che le informazioni raccolte dal Dott. XXX o dai suoi collaboratori in occasione del nostro incontro non potranno in alcun modo sostituire le verifiche e le procedure attinenti all'incarico di esclusiva competenza dello stesso Dott. XXX.
- 7) di impegnarsi, come in effetti si impegna a tenere manlevata e indenne e comunque a rifondere la nostra società di revisione, i suoi soci, amministratori, dipendenti, collaboratori e consulenti, in relazione ad ogni costo, onere, spesa o danno (incluse le spese legali) che dovesse derivare da/relativo a qualsivoglia pretesa di terzi, ivi incluso il Dott. XXX, comunque connessa o conseguente all'incarico da Voi conferito a quest'ultimo e/o all'accesso e/o all'utilizzo e/o alla divulgazione sia dei risultati del predetto incarico, sia delle informazioni di cui ai precedenti punti 1), 2) e 3).

Rimangono inoltre ferme le responsabilità del Dott. XXX e dei suoi collaboratori circa la riservatezza e gli altri doveri professionali nei nostri confronti e a tale riguardo la Vostra Società si impegna a rifondere tutti i danni e a rimborsare ogni e qualsivoglia onere che la nostra società di revisione, i suoi soci, amministratori, dipendenti, collaboratori e consulenti dovessero sopportare a causa di un'eventuale inosservanza di tali doveri da parte del Dott. XXX.

Resta inteso che le informazioni a noi note in relazione al nostro incarico di revisione legale del bilancio d'esercizio al 31 dicembre 201X fanno riferimento ai fatti a noi noti fino alla data del nostro incontro con il Dott. XXX ed i suoi collaboratori e alle informazioni e documentazione reseci disponibili, sulla base delle quali stiamo svolgendo le nostre attività di revisione legale.

Resta altresì inteso che, prima di fornire al Dott. XXX ed ai suoi collaboratori, sig. [●] e sig. [●], le risposte ai quesiti che ci verranno sottoposti, otterremo dal Dott. XXX una lettera di manleva in relazione a qualsivoglia danno e/o onere che dovesse gravare sulla nostra società di revisione, i suoi soci, amministratori, dipendenti, collaboratori e consulenti per aver fornito al medesimo ed ai suoi

ASSIREVI

collaboratori le informazioni di cui ai punti 1), 2) e 3). Tale lettera di manleva è per noi indispensabile per poter aderire alla Vostra richiesta. Pertanto, in caso di mancato ottenimento di detta lettera di manleva, Vi informeremo tempestivamente dell'impossibilità di aderire alla Vostra richiesta.

La presente lettera Vi viene inviata in duplice originale. Uno di tali originali ci dovrà essere restituito firmato da Voi, per benessere e accettazione e dal Dott. XXX, per opportuna conoscenza.

Con l'occasione le porgiamo i nostri migliori saluti.

[Società di revisione]

Partner – Nome e Cognome

Socio

Per accettazione:

[ABC S.p.A.]

Il legale rappresentante – nome e cognome

Luogo e data

Per presa visione:

Dott. XXX

Luogo e data

Modello di lettera di manleva inviata dalla società di revisione all'Attestatore in relazione all'incontro richiesto

[NOTA: da adattare per tenere conto di eventuali richieste di informazioni che riguardino non solo l'esercizio in corso, ma anche esercizi precedenti per i quali la relazione di revisione è già stata emessa]

Data

Egregio Sig.
Dott. **XXX**

A mezzo [●]

Oggetto: Richiesta di incontro pervenuta alla nostra società di revisione

Egregio Dottore,

siamo stati informati dal Dott. ZZZ, amministratore delegato di ABC S.p.A. (nel seguito anche la "Società"), che la Società Le ha conferito l'incarico di predisporre la relazione ai sensi dell'art. 161, comma 3, Legge Fallimentare *[da adattare in base alla fattispecie applicabile]*. In tale ambito, il Dott. ZZZ ha chiesto la nostra disponibilità ad incontrare Lei e i Suoi collaboratori, Sig. [●] e sig. [●], al fine di fornirVi informazioni in merito alle attività di revisione legale del bilancio d'esercizio della Società al 31 dicembre 201X, attualmente in corso di svolgimento da parte della nostra società di revisione.

Al riguardo, ci sembra opportuno premettere che, in linea di principio, secondo quanto previsto dai principi di revisione applicabili, la società di revisione non è tenuta a fornire informazioni a terzi in relazione all'incarico di revisione ricevuto, ad eccezione delle richieste provenienti dall'autorità giudiziaria e/o dalle autorità di vigilanza.

Fermo restando quanto sopra, tenuto anche conto che siamo stati a ciò espressamente autorizzati dalla Società, non ravvisiamo ostacoli, nelle circostanze, a confermarLe la nostra disponibilità all'incontro richiesto. Ciò, sul presupposto essenziale di quanto segue.

La nostra revisione legale sul bilancio d'esercizio della Società al 31 dicembre 201X è stata pianificata ed è in corso di svolgimento secondo i principi di revisione emanati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e raccomandati dalla Consob.

In conformità ai predetti principi, il nostro esame è stato pianificato ed è in corso di svolgimento esclusivamente con l'obiettivo di assoggettare a revisione legale il predetto bilancio nel suo complesso e di emettere, a completamento della nostra attività, la relazione finale.

Come noto, i principi di revisione evidenziano, tra l'altro, le caratteristiche e i limiti insiti nell'attività di revisione contabile di un bilancio, tenuto conto che – come anticipato – detta attività è finalizzata all'espressione di un giudizio professionale riferito al bilancio nel suo complesso. In particolare, si ricordano i seguenti limiti:

- la necessità di effettuare le verifiche con il metodo del campione;
- la determinazione dell'importanza relativa delle voci da verificare in base alla valutazione della loro significatività e del rischio che esse possano essere viziate da errori significativi;
- il concetto di significatività dei predetti rischi ed errori riferito al bilancio “nel suo complesso” e non a specifici conti o elementi dello stesso;
- i limiti insiti in ogni sistema contabile - amministrativo ed in ogni sistema dei controlli interni.

Di conseguenza, sempre secondo quanto statuito dai principi di revisione applicabili, a causa dei limiti predetti, nonostante ogni dovuta diligenza, permane l'inevitabile rischio che errori ed irregolarità, anche significativi, possano non essere rilevati dalla società di revisione.

Riteniamo pertanto opportuno far presente che:

- in conformità ai principi in precedenza richiamati, la nostra revisione legale non ha per obiettivo quello di esprimere un giudizio professionale o dare alcuna forma di garanzia sulla correttezza dei singoli conti del bilancio, né di dare informazioni di natura finanziaria oltre quelle desumibili dal bilancio;
- non abbiamo ad oggi completato la revisione legale del bilancio d'esercizio della Società al 31 dicembre 201X;
- la revisione legale non è stata pianificata e condotta in previsione di incontri con Lei ed i suoi collaboratori o con altri soggetti terzi. Conseguentemente, aspetti che per Lei possono rivestire particolare interesse potrebbero non essere stati specificatamente affrontati nel corso della revisione legale ovvero essere stati considerati con un'ottica diversa. Corre pertanto l'obbligo di segnalare che le informazioni che potrete ottenere per il tramite nostro potrebbero non essere sufficienti o idonee ai Suoi fini;
- stanti le finalità del lavoro di revisione legale in corso di svolgimento da parte della nostra società di revisione, le informazioni che potrete ottenere per il tramite nostro potrebbero non rappresentare tutte le informazioni della Società attinenti le questioni di interesse per il Suo incarico. Pertanto, non possiamo assicurare la completezza delle stesse.

Peraltro, nel corso di una revisione legale potrebbero essere riscontrati errori non rilevabili dal lavoro svolto e rappresentabili nel corso dell'incontro, in quanto di ammontare inferiore alle richiamate soglie di significatività adottate dalla società di revisione per le finalità del proprio lavoro. Tali errori, invece, potrebbero essere di interesse ai fini del Suo incarico.

Data la diversità degli obiettivi del lavoro di revisione rispetto a quelli dell'incarico a Lei conferito, non potrà essere tratta alcuna assicurazione o garanzia dall'incontro con noi circa il fatto che le informazioni acquisite siano sufficienti e idonee ai Suoi fini.

Per le ragioni indicate in precedenza, l'incontro a noi richiesto può rappresentare soltanto uno strumento per fornire elementi informativi in relazione all'attività di verifica della veridicità dei dati esposti nel piano di risanamento/accordo di ristrutturazione, attività che è invece di Sua specifica

competenza e responsabilità, restando pertanto ferma la necessità di ogni Sua autonoma attività e verifica per lo svolgimento dell'incarico conferitoLe e per il raggiungimento degli obiettivi di quest'ultimo.

Le informazioni delle quali Lei e i suoi collaboratori verrete a conoscenza in occasione del nostro incontro dovranno essere utilizzate unicamente nell'ambito del mandato conferitoLe e non per scopi diversi.

Inoltre, le predette informazioni non dovranno essere divulgate a terzi, salvo il nostro preventivo consenso scritto e salvo quanto nel seguito precisato.

Resta inteso che non assumeremo alcuna responsabilità, neppure parziale o indiretta, derivante dalle informazioni da noi fornite a Lei e ai Suoi collaboratori e dal successivo utilizzo di tali informazioni da parte Vostra o di terzi che ne siano venuti a conoscenza. Pertanto, tutti i rischi ed oneri derivanti dall'utilizzo delle predette informazioni da parte Vostra o di terzi che ne siano venuti a conoscenza rimarranno interamente a Vostro esclusivo carico.

In considerazione di quanto sopra, con la presente Lei dichiara di impegnarsi, come in effetti si impegna, anche in nome e per conto di Suoi eventuali collaboratori (ivi inclusi soggetti diversi dai Suoi collaboratori da Lei eventualmente coinvolti nello svolgimento dell'incarico), ai sensi e per gli effetti dell'art. 1381 cod. civ., in particolare a:

- utilizzare le informazioni assunte durante l'incontro per i soli fini connessi all'espletamento dell'incarico a Lei conferito dalla Società;
- non citare, riprodurre o comunque a non rendere pubblici i predetti colloqui e/o le informazioni acquisite nel corso dei medesimi nell'attestazione che Lei renderà ai sensi dell'art. 161 della Legge Fallimentare [*da adattare in base alla fattispecie applicabile*], né in altri documenti o contesti. Fermo restando quanto sopra, resta inteso che la Sua relazione potrà menzionare, tra le attività svolte, l'incontro avuto con noi. Al riguardo, la Sua relazione dovrà precisare espressamente che tale incontro è avvenuto al solo fine di disporre delle informazioni da Lei ritenute utili per le Sue autonome determinazioni e conclusioni e dovrà altresì chiarire la nostra estraneità agli esiti del Suo lavoro. Al riguardo resta inteso che, al fine di verificare il rispetto degli obblighi sopraindicati, ci è riconosciuta sin d'ora la facoltà di richiedere ed ottenere in via anticipata l'esame della bozza del paragrafo della Sua relazione in cui si fa menzione dell'incontro con noi intervenuto, nonché di fare copia della stessa;
- non utilizzare le informazioni assunte durante i colloqui per effettuare commenti e/o analisi di qualsiasi genere in relazione all'attività di revisione legale in corso di espletamento da parte della nostra società di revisione;
- non utilizzare le informazioni assunte durante i colloqui per intraprendere azioni di qualsiasi natura nei confronti della nostra società di revisione, dei suoi soci, amministratori, dipendenti, collaboratori e consulenti, né per supportare analoghe azioni da parte di terzi, dalle quali possa derivare alcuna responsabilità per la nostra società di revisione, i suoi soci, amministratori, dipendenti, collaboratori e consulenti nei confronti Suoi e/o dei Suoi collaboratori;
- tenere manlevata e indenne e comunque a rifondere la nostra società di revisione, i suoi soci, amministratori, dipendenti, collaboratori e consulenti in relazione ad ogni costo, onere, spesa o danno (incluse le spese legali) che dovesse derivare da o essere relativo a pretese di terzi comunque connesse o conseguenti all'incarico a Lei conferito, e/o all'accesso e/o all'utilizzo e/o alla divulgazione sia dei risultati del predetto incarico, sia delle informazioni assunte durante il nostro incontro;

ASSIREVI

- ferme le Vostre responsabilità circa la riservatezza e gli altri doveri professionali nei nostri confronti, rifondere i danni e rimborsare ogni e qualsivoglia onere che la nostra società di revisione, i suoi soci, amministratori, dipendenti, collaboratori e consulenti dovessero sopportare a causa di un'eventuale inosservanza di tali doveri.

La presente lettera Le viene inviata in duplice originale. Uno di tali originali ci dovrà essere restituito da Lei firmato per benestare e accettazione.

Con l'occasione Le porgiamo i nostri più cordiali saluti.

[Società di revisione]

Partner - Nome e Cognome

Socio

Per accettazione:

Dott. XXX

Luogo e data

Modello di relazione per un incarico di AUP conferito dalla società cliente alla società di revisione nell'ambito delle procedure di risoluzione della crisi di impresa alternative al fallimento

RELAZIONE SULLE PROCEDURE RICHIESTE DALLA SOCIETÀ NELL'AMBITO DELLA PROCEDURA DI RISOLUZIONE DELLA CRISI D'IMPRESA

(da adattare qualora l'incarico sia stato conferito congiuntamente dalla Società e dall'Attestatore)

Al Consiglio di Amministrazione
della ABC SpA¹¹

- 1 Abbiamo svolto le procedure di seguito elencate [*oppure*: elencate nell'allegato 2] da Voi richiesteci con lettera di incarico del [gg/mm/aa] e relative ad alcune voci contenute nel bilancio intermedio [*oppure* situazione patrimoniale¹² al gg/mm/aa] della ABC SpA riportato/a in allegato [*in caso di inserimento delle procedure in un allegato indicare*: nell'allegato 1]. La responsabilità della predisposizione del bilancio intermedio [*oppure* situazione patrimoniale] compete agli amministratori della ABC SpA. Il nostro lavoro è stato svolto secondo i criteri stabiliti dall'*International Standard on Related Services (ISRS) 4400 "Engagements to Perform Agreed-Upon Procedures Regarding Financial Information"* emanato dall'*International Auditing and Assurance Standards Board ("IAASB")*. Tali procedure sono state effettuate al solo fine di fornirVi elementi informativi in relazione all'incarico conferito dalla Vostra Società al [indicare il nome dell'Attestatore] ("l'Attestatore") ai sensi dell'art. 67, c. 3, lett. d) del R.D. 16 marzo 1942, n. 267 ("Legge Fallimentare")¹³.
- 2 Ai fini dell'espletamento del nostro incarico abbiamo svolto le procedure richieste di seguito elencate [*oppure*: elencate nell'allegato 2 unitamente ai relativi esiti].
[Elencare in modo sufficientemente analitico].
La responsabilità sull'adeguatezza e sufficienza delle procedure richiesteci compete agli amministratori della ABC SpA.
- 3 Dal lavoro svolto è emerso quanto segue:
[Riportare in modo sufficientemente analitico i risultati emersi dalla procedure svolte. Tale frase andrà rimossa qualora le procedure e i relativi esiti siano riportati in allegato].

¹¹ Da adattare qualora l'incarico sia stata conferito congiuntamente dalla Società e dall'Attestatore.

¹² Da adattare all'effettiva denominazione utilizzata per il documento oggetto delle procedure richieste.

¹³ Da adattare in base alla norma in relazione alla quale è stato conferito l'incarico all'Attestatore.

ASSIREVI

- 4 Le procedure che ci avete richiesto di svolgere non costituiscono una revisione contabile completa o limitata del bilancio intermedio [*oppure* situazione patrimoniale al gg/mm/aa], né di singole voci o informazioni in esso/a contenute, pertanto, non esprimiamo alcun giudizio professionale o conclusione sugli elementi e sulle informazioni sopraindicati. In particolare non esprimiamo alcun giudizio professionale o conclusione sulla veridicità dei dati aziendali, attività che risulta di competenza e responsabilità dell'Attestatore nell'ambito dell'incarico ad esso conferito da ABC SpA. Qualora fosse stata svolta una revisione contabile completa o limitata, o fossero state applicate al bilancio intermedio [*oppure* situazione patrimoniale] sopra indicato/a o alle singole voci e informazioni che lo [la] compongono altre procedure oltre a quelle da Voi richiesteci, sarebbero potuti emergere altri aspetti da portare alla Vostra attenzione.
- 5 Come riportato nella nostra lettera di incarico richiamata al primo paragrafo, non esiste da parte nostra alcun obbligo di aggiornare il contenuto della presente relazione alla luce di accadimenti e operazioni aziendali avvenuti successivamente alla data di emissione della presente relazione.
- 6 La presente relazione è stata predisposta unicamente per le finalità illustrate nel primo paragrafo e non potrà essere utilizzata per altri fini, o divulgata a terzi, né essere in alcun modo richiamata in altri documenti, in tutto o in parte.

La presente relazione si riferisce alle voci oggetto delle procedure sopra indicate [*oppure*: elencate nell'Allegato 2] e non si estende al bilancio intermedio [*oppure* situazione patrimoniale al gg/mm/aa] della ABC SpA nel suo complesso.

Luogo, data

Società di revisione

Nome Cognome

(Partner)

Allegato/i

Allegato 1: bilancio intermedio [*oppure* situazione patrimoniale al gg/mm/aa]

[Allegato 2: procedure richieste e relativi esiti]