

IL PRESENTE MATERIALE E' STAMPATO DALLA  
CASA EDITRICE "DOTT. A. GIUFFRE"

CONSIGLIO NAZIONALE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E  
CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONIERI

COMMISSIONE PARITETICA PER I PRINCIPI DI REVISIONE

PRINCIPI DI REVISIONE

L'UTILIZZO DEL LAVORO DI ALTRI REVISORI

Documento n. 600

*EDIZIONE luglio 2003*

## **INDICE**

<b>INTRODUZIONE</b>	<b>1</b>
<b>DEFINIZIONI</b>	<b>1</b>
<b>CONDIZIONI PER ACCETTARE E MANTENERE L'INCARICO IN QUALITA' DI REVISORE PRINCIPALE</b>	<b>1</b>
<b>PROCEDURE DI REVISIONE DEL REVISORE PRINCIPALE</b>	<b>2</b>
<b>DOCUMENTAZIONE DEL LAVORO</b>	<b>4</b>
<b>COLLABORAZIONE TRA REVISORI</b>	<b>4</b>
<b>LA RELAZIONE DEL REVISORE PRINCIPALE</b>	<b>4</b>

## L'UTILIZZO DEL LAVORO DI ALTRI REVISORI

### INTRODUZIONE

1. Scopo del presente documento è di stabilire regole di comportamento e fornire una guida al revisore nei casi in cui, nell'effettuare la revisione contabile del bilancio d'esercizio e/o del bilancio consolidato di una società, utilizza il lavoro di altri revisori sulle informazioni economiche, patrimoniali e finanziarie relative a una o più componenti di detti bilanci.

Nel presente documento non sono trattati i casi in cui due o più revisori sono incaricati congiuntamente della revisione dei bilanci, nè i rapporti tra il revisore in carica ed il revisore precedente.

Inoltre, le procedure indicate nel presente documento non si applicano quando il revisore principale ritiene che le informazioni economiche, patrimoniali e finanziarie relative ad una componente non siano significative. Tuttavia, le procedure delineate nel presente documento devono essere applicate nel caso in cui alcune componenti, non significative singolarmente, risultano invece significative se considerate nel loro insieme.

Con il presente principio di revisione le disposizioni contenute nel paragrafo 7 dell'Appendice al documento n.200 relative alla "*Utilizzazione delle prestazioni professionali di altri revisori*" sono superate.

### DEFINIZIONI

7. Si definisce "revisore principale" il revisore che ha la responsabilità di esprimere il giudizio sul bilancio d'esercizio e/o consolidato di una società, quando tale bilancio comprende informazioni economiche, patrimoniali e finanziarie relative ad una o più componenti esaminate da un altro revisore.
8. Si definisce "altro revisore" il revisore che ha la responsabilità di esaminare e riferire sulle informazioni economiche, patrimoniali e finanziarie relative ad una o più componenti comprese nel bilancio esaminato dal revisore principale. La definizione "altro revisore" comprende sia i revisori facenti parte della stessa organizzazione del revisore principale - che utilizzino o meno la medesima denominazione - sia i revisori operanti in altre organizzazioni.
9. Con il termine "componente" si intende una divisione, una filiale, una società controllata, una società collegata, una società sottoposta a controllo congiunto, o altra impresa le cui informazioni economiche, patrimoniali e finanziarie siano incluse nel bilancio esaminato dal revisore principale.

### CONDIZIONI PER ACCETTARE E MANTENERE L'INCARICO IN QUALITÀ DI REVISORE PRINCIPALE

5. Il revisore deve valutare se la propria partecipazione al lavoro sia sufficiente per accettare e mantenere l'incarico in qualità di revisore principale. A tal fine, il revisore deve:
  - g) accertarsi che la parte del bilancio esaminata direttamente sia significativa rispetto alle parti esaminate da altri revisori.  
Si presume che tale condizione sia rispettata quando il revisore principale esamini direttamente la maggioranza assoluta dell'attivo e dei ricavi risultanti dal bilancio della società.

Ai fini della determinazione della parte esaminata dal revisore principale possono essere considerati sia i valori relativi ai bilanci delle componenti sottoposti a revisione completa, sia quelli relativi ai bilanci di componenti sui quali viene svolta una revisione limitata; ciò in quanto la scelta dell'estensione delle procedure di revisione da svolgere sulle diverse componenti incluse nel bilancio oggetto d'esame dipende dalla significatività dei valori e dal grado di rischio ad esse associato. Nella determinazione della parte esaminata dal revisore principale possono rientrare anche i lavori svolti da altri revisori, dei quali il revisore principale si assuma la piena responsabilità. Tuttavia, qualora nell'ambito di tali altri revisori figurino soggetti appartenenti ad organizzazioni diverse da quella del revisore principale, i lavori da questi svolti non possono eccedere la parte complessivamente esaminata dal revisore principale e dagli altri revisori appartenenti alla organizzazione di quest'ultimo;

- h) avere un adeguato grado di conoscenza dell'attività svolta da tutte le componenti incluse nel bilancio oggetto d'esame;
- i) per le componenti a rischio elevato, esaminare direttamente le informazioni economiche, patrimoniali e finanziarie ovvero accertarsi di essere nelle condizioni di svolgere le procedure di revisione necessarie per assumersi la responsabilità del lavoro svolto dall'altro revisore. Nell'individuazione delle componenti più rischiose e nella valutazione dei rischi ad esse associati il revisore deve considerare il tipo di attività svolta, i contratti sottoscritti, le garanzie prestate, gli impegni e i rischi assunti da detta componente;
- j) per le altre componenti (non a rischio elevato), essere soddisfatto, sulla base di una analisi preliminare, della competenza professionale dell'altro revisore ovvero accertarsi di essere nelle condizioni di svolgere le procedure di revisione necessarie per assumersi la responsabilità del lavoro svolto dall'altro revisore.

## **PROCEDURE DI REVISIONE DEL REVISORE PRINCIPALE**

Possano presentarsi due situazioni:

- G) il revisore principale si assume la responsabilità sul lavoro svolto dall'altro revisore;
- H) il revisore principale non si assume la responsabilità sul lavoro svolto dall'altro revisore e, conseguentemente, ne fa esplicita menzione nella propria relazione di revisione.

## **G) PROCEDURE DI REVISIONE DEL REVISORE PRINCIPALE NEL CASO IN CUI SI ASSUMA LA RESPONSABILITÀ DEL LAVORO SVOLTO DALL'ALTRO REVISORE**

### I) Valutazione della competenza professionale dell'altro revisore

6. Quando il revisore principale pianifica di avvalersi del lavoro di un altro revisore, deve valutarne preventivamente la competenza professionale in relazione allo specifico incarico assegnato. Ai fini di tale valutazione, fonti di informazione possono essere rappresentate dalla comune appartenenza ad un'organizzazione professionale, ovvero dalle referenze sull'organizzazione professionale della quale fa parte l'altro revisore. Se necessario, tali fonti possono essere integrate con la richiesta di informazioni ad altri revisori, associazioni professionali, ecc., ovvero attraverso contatti diretti con lo stesso altro revisore. Infine, il revisore deve comunque ottenere una dichiarazione scritta dell'altro revisore dalla quale risulti che le sue procedure di controllo della qualità sono conformi a quelle previste dal principio di revisione n.220 ovvero dai principi di revisione internazionali emanati dall'IFAC.

II) Istruzioni ed informazioni da fornire all'altro revisore per lo svolgimento del lavoro

7. Affinché possa avvalersi del lavoro svolto dall'altro revisore, il revisore principale deve svolgere le seguenti procedure :
- g) informare l'altro revisore dei requisiti di indipendenza richiesti sia nei confronti della società che nei confronti della componente ed ottenere dall'altro revisore una dichiarazione scritta circa il possesso di tali requisiti;
  - h) informare l'altro revisore sui principi contabili e di revisione e sul tipo di relazione di revisione da emettere e/o memorandum da predisporre sulle procedure di revisione applicate nel corso del lavoro e sui relativi esiti, nonché ottenere una dichiarazione scritta dallo stesso dalla quale risulti che tali principi e modalità saranno seguiti;
  - i) informare l'altro revisore circa l'utilizzo che sarà fatto del suo lavoro e della sua relazione e/o memorandum ai fini della revisione del bilancio;
  - j) impartire le disposizioni necessarie per lo svolgimento del lavoro dell'altro revisore e la rappresentazione dei relativi esiti, nonché le disposizioni per il coordinamento delle rispettive attività di revisione, sin dalla fase iniziale della pianificazione. A tal fine, il revisore principale informa l'altro revisore di aspetti quali le aree di bilancio che richiedono particolare attenzione, le procedure di revisione da svolgere per l'identificazione di operazioni infragruppo che possono richiedere una specifica informativa di bilancio nonché informa l'altro revisore in merito alle scadenze previste per il completamento della revisione.

III) Esame del lavoro svolto dall'altro revisore

Il revisore principale deve esaminare il lavoro svolto dall'altro revisore e valutarne l'adeguatezza in relazione ai propri obiettivi di revisione e nel contesto dello specifico incarico assegnato.

8. A tal fine, il revisore principale deve esaminare la relazione e/o il memorandum predisposti dall'altro revisore e, se necessario, discuterne i contenuti con quest'ultimo.
9. Sulla base dell'esame della relazione e/o del memorandum predisposti dall'altro revisore, il revisore principale può richiedere di esaminare le carte di lavoro predisposte da quest'ultimo per l'espletamento del suo incarico. Il revisore principale può ritenere utile eseguire queste procedure di revisione nel corso di un apposito incontro con l'altro revisore.
10. Il revisore principale può inoltre considerare necessario discutere con l'altro revisore e con la direzione della componente, i risultati della revisione ed altri argomenti riguardanti i bilanci della stessa componente. Il revisore principale può anche decidere che siano necessarie ulteriori verifiche sulla documentazione e/o sui bilanci della società. Tali verifiche, a seconda delle circostanze, possono essere eseguite dal revisore principale o dall'altro revisore.
11. Il revisore principale deve svolgere le procedure di revisione di cui ai precedenti paragrafi 9 e 10, qualora:
- a) in esito alla valutazione svolta il revisore principale non si ritenga soddisfatto della competenza professionale dell'altro revisore; ovvero
  - b) l'incarico dell'altro revisore abbia ad oggetto il bilancio di una componente giudicata a rischio elevato.

## **B) PROCEDURE DI REVISIONE DEL REVISORE PRINCIPALE NEL CASO IN CUI NON SI ASSUMA LA RESPONSABILITÀ DEL LAVORO SVOLTO DALL'ALTRO REVISORE**

12. Nel caso in cui il revisore principale non si assuma la responsabilità del lavoro svolto dall'altro revisore deve comunque valutare la competenza professionale di quest'ultimo in base a quanto stabilito dal precedente paragrafo 6, discutere le problematiche concernenti l'incarico più significative, nonché fornire ed ottenere le informazioni indicate ai punti a), b) e c) del precedente paragrafo 7. Inoltre, nel corso del proprio lavoro, il revisore principale deve richiedere informazioni su eventuali aspetti problematici riscontrati dall'altro revisore nell'espletamento del suo incarico e, se necessario, discuterne con quest'ultimo.
- Nel caso in cui sulla base della propria valutazione non sia soddisfatto della competenza professionale dell'altro revisore, il revisore principale deve assumersi la responsabilità del lavoro svolto da quest'ultimo e quindi svolgere le procedure di revisione descritte nella Sezione A del presente principio.

## **DOCUMENTAZIONE DEL LAVORO**

13. Il revisore principale deve indicare nelle proprie carte di lavoro:
- i. le componenti le cui informazioni economiche, patrimoniali e finanziarie siano state esaminate da altri revisori e la relativa significatività ai fini del bilancio della società nel suo insieme;
  - ii. i nominativi degli altri revisori e l'eventuale assunzione di responsabilità sui lavori svolti da quest'ultimi;
  - iii. se del caso, le considerazioni svolte circa l'irrilevanza di talune componenti per le quali non si è ritenuto necessario lo svolgimento di uno specifico esame.

Oltre a tali indicazioni, il revisore principale deve riportare nelle proprie carte di lavoro la documentazione relativa alla valutazione della competenza professionale e le procedure di revisione svolte sui lavori degli altri revisori e le conclusioni alle quali è pervenuto.

## **COLLABORAZIONE TRA REVISORI**

14. L'altro revisore, conoscendo il contesto nel quale il revisore principale utilizzerà il proprio lavoro, deve collaborare attivamente con il revisore principale. Ad esempio, l'altro revisore deve portare all'attenzione del revisore principale ogni aspetto del proprio lavoro che non può essere eseguito nel modo richiesto da quest'ultimo. Analogamente il revisore principale deve informare l'altro revisore su ogni aspetto portato alla sua attenzione che possa influenzare in maniera rilevante il lavoro di quest'ultimo.

## **LA RELAZIONE DEL REVISORE PRINCIPALE**

### **I) Considerazioni sul giudizio professionale**

15. Il revisore principale deve formulare un giudizio con rilievi per limitazioni al procedimento di revisione o dichiararsi impossibilitato ad esprimere un giudizio sul bilancio nel caso in cui non possa utilizzare il lavoro svolto dall'altro revisore e non sia in grado di svolgere direttamente sufficienti procedure sulle informazioni economiche, patrimoniali e finanziarie esaminate dall'altro revisore.

16. Nel caso in cui l'altro revisore emetta, o intenda emettere una relazione, contenente un giudizio con rilievi, un giudizio avverso o nella quale si dichiari impossibilitato ad esprimere un giudizio sul bilancio della componente esaminata, il revisore principale deve valutare se la natura e la significatività dei rilievi formulati dall'altro revisore siano tali, rispetto al bilancio della società sul quale deve esprimersi, da avere anche un effetto sulla propria relazione di revisione.

II) Divisione delle responsabilità

17. Se il revisore principale non si assume la responsabilità sul lavoro svolto da altri revisori, deve riportare nella propria relazione sul bilancio quanto segue:
- a) nella relazione sul bilancio d'esercizio, alla fine del paragrafo che indica le caratteristiche del lavoro svolto: *“La responsabilità dei lavori di revisione contabile dei bilanci di alcune società controllate e collegate, per quanto riguarda importi delle partecipazioni che rappresentano ... (valore o %) e ... (valore o %) rispettivamente della voce partecipazioni e del totale attivo, è di altri revisori”*. Il paragrafo in cui il revisore esprime il proprio giudizio non deve riportare alcun richiamo al riguardo;
- b) nella relazione sul bilancio consolidato, alla fine del paragrafo che indica le caratteristiche del lavoro svolto: *“La responsabilità dei lavori di revisione contabile dei bilanci di alcune società controllate e collegate, che rappresentano rispettivamente ... (valore o %) dell'attivo consolidato e ... (valore o %) dei ricavi consolidati, è di altri revisori”*. Il paragrafo in cui il revisore esprime il proprio giudizio non deve riportare alcun richiamo al riguardo.



**COMPOSIZIONE DELLA COMMISSIONE PARITETICA PER LA STATUZIONE DEI PRINCIPI DI REVISIONE CHE HA FORMULATO IL DOCUMENTO**

- \*\* Michelangelo Rondelli - *Presidente*
- \* Vittorino Tedde - *Vice Presidente*
- \*\* Pietro Portaluppi - *Vice Presidente*

- |                        |                       |
|------------------------|-----------------------|
| * Gianna Adami         | ** Giovanni Cossu     |
| * Claudio Badalotti    | * Fabio Gallassi      |
| ** Ezio Bassi          | * Gaspare Insaudo     |
| ** Sebastiano Baudo    | * Gianluca Officio    |
| * Riccardo Bauer       | ** Emilio Palma       |
| ** Gianfranco Borio    | * Gianluca Ponzellini |
| * Matteo Caratozzolo   | ** Massimo Pulcini    |
| ** Sergio Cassandrelli | ** Maurizio Serafini  |
| ** Ulderico Ciarcia    | * Roberto Tizzano     |
| * Dario Colombo        | * Ambrogina Zanzi     |

*Delegato del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti:*  
Lino De Vecchi

*Delegato del Consiglio Nazionale dei Ragionieri:*  
Giuliano Bond

*Segretario tecnico della Commissione:*  
Laura Pedicini

- \* Componenti nominati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti
- \*\* Componenti nominati dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri

Questo documento è stato approvato all'unanimità dai componenti la Commissione per la Statuizione dei Principi di Revisione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri.

Il Documento è stato ratificato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri rispettivamente il 22 luglio 2003 e 23 luglio 2003.

Il Documento è stato raccomandato dalla Consob con delibera n. 14186 del 30 luglio 2003.