

# PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 610

## UTILIZZO DEL LAVORO DEI REVISORI INTERNI

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2020 o successivamente)

### INDICE

---

	Paragrafo
<b>Introduzione</b>	
Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)	1-5
Relazioni tra il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 ed il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610	6-10
La responsabilità del revisore esterno per la revisione contabile	11
Data di entrata in vigore	12
<b>Obiettivi</b>	13
<b>Definizioni</b>	14
<b>Regole</b>	
Stabilire se, in quali aree ed in quale misura può essere utilizzato il lavoro della funzione di revisione interna	15-20
Utilizzo del lavoro della funzione di revisione interna	21-25
Stabilire se, in quali aree ed in quale misura possono essere utilizzati i revisori interni affinché forniscano assistenza diretta	26-32
Utilizzo dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta	33-35
Documentazione	36-37
<b>Linee guida ed altro materiale esplicativo</b>	
Definizione di funzione di revisione interna	A1-A4
Stabilire se, in quali aree ed in quale misura può essere utilizzato il lavoro della funzione di revisione interna	A5-A23
Utilizzo del lavoro della funzione di revisione interna	A24-A30
Stabilire se, in quali aree ed in quale misura possono essere utilizzati i revisori interni affinché forniscano assistenza diretta	A31-A39
Utilizzo dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta	A40-A41

---

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610 “Utilizzo del lavoro dei revisori interni” deve essere letto congiuntamente al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)”.

I principi ISA Italia - ad eccezione dei principi di revisione (SA Italia) n. 250B e (SA Italia) n. 720B - e l'ISQC Italia 1 rappresentano i principi ISA e l'ISQC 1 emanati dall'International Auditing and Assurance Standards Board, tradotti in lingua italiana, con l'autorizzazione dell'International Federation of Accountants, dal CNDCEC con la collaborazione di Assirevi, dell'INRL e di Consob e successivamente integrati con considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l'applicazione nell'ordinamento italiano in conformità al documento “A Guide for National Standard Setters that Adopt IAASB's International Standards but Find It Necessary to Make Limited Modifications”. La riproduzione è consentita in Italia per finalità non commerciali. I diritti, inclusi i diritti di autore, sono riservati al di fuori dell'Italia. Il testo approvato degli ISA e dell'ISQC1 è quello pubblicato in inglese dall'IFAC. L'IFAC non assume responsabilità in ordine alla traduzione ovvero in ordine a pretese derivanti dal testo tradotto. Per ulteriori informazioni o richieste di pubblicazioni per finalità commerciale, si prega di rivolgersi all'IFAC tramite il seguente indirizzo: [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

## Introduzione

### Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)

1. Il presente principio di revisione tratta delle responsabilità del revisore esterno in caso di utilizzo del lavoro dei revisori interni. Ciò include: a) l'utilizzo del lavoro della funzione di revisione interna al fine di acquisire elementi probativi e b) l'utilizzo dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta sotto la direzione, la supervisione e il riesame del revisore esterno.<sup>(0)</sup>
2. Il presente principio di revisione non si applica se l'impresa non ha una funzione di revisione interna. (Rif.: Par. A2)
3. Se l'impresa ha una funzione di revisione interna, le regole del presente principio di revisione riguardanti l'utilizzo del lavoro di tale funzione non si applicano se:
  - a) le responsabilità e le attività della funzione non sono rilevanti ai fini della revisione contabile; ovvero
  - b) sulla base della comprensione preliminare della funzione acquisita dal revisore mediante le procedure svolte in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315<sup>1</sup>, il revisore esterno non prevede di utilizzare il lavoro della funzione al fine di acquisire elementi probativi.

Il presente principio di revisione non prevede che il revisore esterno debba necessariamente utilizzare il lavoro della funzione di revisione interna al fine di modificare la natura o la tempistica, ovvero di ridurre l'estensione, delle procedure di revisione che il revisore esterno deve svolgere direttamente; questa resta una decisione del revisore esterno in sede di definizione della strategia generale di revisione.

4. Inoltre, le regole del presente principio di revisione relative all'assistenza diretta non si applicano se il revisore esterno non pianifica di utilizzare i revisori interni affinché forniscano assistenza diretta.
5. In alcuni ordinamenti giuridici, leggi o regolamenti possono prevedere per il revisore esterno il divieto, o la restrizione in una qualche misura, all'utilizzo del lavoro della funzione di revisione interna o all'utilizzo dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta. I principi di revisione non prevalgono sulle leggi o sui regolamenti che disciplinano la revisione contabile del bilancio.<sup>2</sup> Tali divieti o restrizioni non impediscono in ogni caso al revisore esterno di conformarsi ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). (Rif.: Par. A31)

### Relazioni tra il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 ed il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610

6. Molte imprese prevedono la presenza all'interno della propria struttura di controllo interno e di governance di una funzione di revisione interna. Gli obiettivi e l'ambito di attività della funzione di revisione interna, la natura delle sue responsabilità e la sua collocazione nell'organizzazione, incluso il livello nella gerarchia dell'impresa e gli obblighi di rendicontazione della propria

---

<sup>(0)</sup> Nell'ordinamento italiano l'utilizzo dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta non è applicabile per le motivazioni indicate nel paragrafo 26(I).

<sup>1</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 "L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera".

<sup>2</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 "Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)", paragrafo A57.

attività, variano considerevolmente e dipendono dalle dimensioni e dalla struttura dell'impresa, nonché dalle regole fissate dalla direzione e, ove applicabile, dai responsabili delle attività di governance.

7. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 descrive in che modo la competenza e l'esperienza della funzione di revisione interna possono essere di supporto al revisore esterno per la sua comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera e la sua identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315<sup>3</sup> spiega inoltre come una comunicazione efficace tra i revisori interni ed il revisore esterno crei anche un contesto in cui quest'ultimo possa essere informato sugli aspetti significativi che possono influire sul suo lavoro.
8. Il revisore esterno può essere in grado anche di utilizzare il lavoro della funzione di revisione interna in modo costruttivo e complementare al proprio lavoro, se la collocazione della funzione di revisione interna nell'organizzazione e le relative direttive e procedure supportano adeguatamente l'obiettività dei revisori interni, se la funzione applica un approccio sistematico e disciplinato e se il livello di competenza di tale funzione è sufficiente. Il presente principio di revisione tratta delle responsabilità del revisore esterno quando, in base alla sua comprensione preliminare della funzione di revisione interna acquisita mediante procedure svolte in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, prevede di utilizzare il lavoro della funzione di revisione interna come parte degli elementi probativi acquisiti.<sup>4</sup> Tale utilizzo modifica la natura o la tempistica delle procedure di revisione che il revisore esterno deve svolgere direttamente o ne riduce l'estensione.
9. Inoltre, il presente principio di revisione tratta anche delle responsabilità del revisore esterno qualora ritenga di utilizzare i revisori interni affinché forniscano assistenza diretta sotto la sua direzione, la sua supervisione e il suo riesame.<sup>(o)</sup>
10. Nell'impresa possono esservi persone che eseguono procedure simili a quelle svolte da una funzione di revisione interna. Tuttavia, ove tali procedure non siano poste in essere da una funzione obiettiva e competente che applichi un approccio sistematico e disciplinato, incluso il controllo della qualità, le stesse sarebbero da considerare alla stregua di controlli interni e l'acquisizione di elementi probativi sull'efficacia di tali controlli rientrerebbe nell'ambito delle risposte del revisore ai rischi identificati e valutati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.330.<sup>5</sup>

### **La responsabilità del revisore esterno per la revisione contabile**

11. Il revisore esterno ha la responsabilità esclusiva del giudizio di revisione e tale responsabilità non è attenuata dall'utilizzo del lavoro della funzione di revisione interna o dall'utilizzo dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta nell'incarico.<sup>(o)</sup> Sebbene possano svolgere procedure di revisione simili a quelle svolte dal revisore esterno, né la funzione di revisione interna, né i revisori interni sono indipendenti dall'impresa, come invece è richiesto al revisore esterno nella revisione contabile del bilancio in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200.<sup>6</sup> Il presente principio di revisione, pertanto, definisce le condizioni necessarie perché il revisore esterno possa utilizzare il lavoro dei revisori interni. Esso definisce altresì la misura del

---

<sup>3</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo A120.

<sup>4</sup> Si vedano i paragrafi 15-25.

<sup>5</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati".

<sup>6</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo 14.

lavoro necessario per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sul fatto che il lavoro della funzione di revisione interna, o dei revisori interni che forniscono assistenza diretta,<sup>(o)</sup> sia adeguato ai fini della revisione contabile. Le regole contenute nei paragrafi che seguono sono definite per fornire un quadro di riferimento per le valutazioni del revisore esterno sull'utilizzo del lavoro dei revisori interni per impedire che tale utilizzo sia eccessivo o improprio.

### **Data di entrata in vigore**

12. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2020 o successivamente.

### **Obiettivi**

13. Qualora l'impresa abbia una funzione di revisione interna e il revisore esterno preveda di utilizzare il lavoro della funzione al fine di modificare la natura o la tempistica ovvero di ridurre l'estensione delle procedure di revisione che egli deve svolgere direttamente, o di utilizzare i revisori interni affinché forniscano assistenza diretta,<sup>(o)</sup> gli obiettivi del revisore esterno sono:

a) stabilire se sia possibile utilizzare il lavoro della funzione di revisione interna o l'assistenza diretta da parte dei revisori interni<sup>(o)</sup> e, in caso affermativo, in quali aree ed in quale misura;

e una volta stabilito ciò:

b) in caso di utilizzo del lavoro della funzione di revisione interna, stabilire se tale lavoro sia adeguato ai fini della revisione contabile;

c) in caso di utilizzo dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta, dirigere, supervisionare e riesaminare in modo appropriato il loro lavoro.<sup>(o)</sup>

### **Definizioni**

14. Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:

a) Funzione di revisione interna – La funzione di un'impresa che svolge attività finalizzate a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione (nel seguito, in breve, “attività di assurance”) e attività volte a valutare e migliorare l'efficacia dei processi di governance, di gestione del rischio e di controllo interno dell'impresa. (Rif.: Parr. A1–A4)

b) Assistenza diretta – L'utilizzo dei revisori interni per svolgere procedure di revisione sotto la direzione, la supervisione e il riesame del revisore esterno.

### **Regole**

#### **Stabilire se, in quali aree ed in quale misura può essere utilizzato il lavoro della funzione di revisione interna**

##### *Valutazione della funzione di revisione interna*

15. Il revisore esterno deve stabilire se il lavoro della funzione di revisione interna può essere utilizzato ai fini della revisione contabile valutando i seguenti aspetti:

a) in quale misura la collocazione della funzione di revisione interna nell'organizzazione e le relative direttive e procedure supportano l'obiettività dei revisori interni; (Rif.: Parr. A5–A9)

b) il livello di competenza della funzione di revisione interna; (Rif.: Parr. A5–A9)

- c) se la funzione di revisione interna applica un approccio sistematico e disciplinato, incluso il controllo della qualità. (Rif.: Parr. A10-A11)
16. Il revisore esterno non deve utilizzare il lavoro della funzione di revisione interna se stabilisce che:
- a) la collocazione della funzione di revisione interna nell'organizzazione e le relative direttive e procedure non supportano in modo adeguato l'obiettività dei revisori interni;
  - b) la funzione non dispone di sufficiente competenza; ovvero
  - c) la funzione non applica un approccio sistematico e disciplinato, incluso il controllo della qualità. (Rif.: Parr. A12-A14)

*Stabilire la natura e la misura del lavoro della funzione di revisione interna che può essere utilizzato*

17. Per stabilire le aree e la misura in cui il lavoro della funzione di revisione interna può essere utilizzato, il revisore esterno deve considerare la natura e la portata del lavoro che la funzione di revisione interna ha svolto, o ha pianificato di svolgere, e la sua rilevanza ai fini della strategia generale di revisione e del piano di revisione del revisore esterno. (Rif.: Parr. A15-A17)
18. Il revisore esterno deve formulare tutti i giudizi significativi nello svolgimento dell'incarico di revisione e, per prevenire l'utilizzo improprio del lavoro della funzione di revisione interna, deve pianificare di utilizzare in misura minore il lavoro della funzione di revisione interna e di svolgere in misura maggiore il lavoro in via diretta nelle seguenti circostanze: (Rif.: Parr. A15-A17)
- a) quanto maggiore è il livello di giudizio professionale necessario per:
    - i. pianificare e svolgere le procedure di revisione pertinenti;
    - ii. valutare gli elementi probativi raccolti; (Rif.: Parr. A18-A19)
  - b) quanto più alto è il rischio identificato e valutato di errori significativi a livello di asserzioni, con una particolare considerazione per i rischi identificati e valutati come significativi; (Rif.: Parr. A20-A22)
  - c) quanto inferiore è il supporto all'obiettività dei revisori interni derivante dalla collocazione della funzione di revisione interna nell'organizzazione e dalle relative direttive e procedure;
  - d) quanto minore è il livello di competenza della funzione di revisione interna.
19. Il revisore esterno deve anche valutare se, nell'insieme, l'utilizzo del lavoro della funzione di revisione interna nella misura pianificata gli consente di mantenere un sufficiente coinvolgimento nella revisione, data la sua responsabilità esclusiva del giudizio di revisione. (Rif.: Parr. A15-A22)
20. Nel comunicare ai responsabili delle attività di governance una descrizione generale della portata e della tempistica pianificate per la revisione contabile in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260,<sup>7</sup> il revisore esterno deve comunicare in che modo ha pianificato di utilizzare il lavoro della funzione di revisione interna. (Rif.: Par. A23)

**Utilizzo del lavoro della funzione di revisione interna**

21. Se il revisore esterno pianifica di utilizzare il lavoro della funzione di revisione interna, deve discuterne con la funzione stessa allo scopo di coordinare le rispettive attività. (Rif.: Parr. A24-A26)

---

<sup>7</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 “Comunicazione con i responsabili delle attività di governance”, paragrafo 15.

22. Il revisore esterno deve leggere le relazioni della funzione di revisione interna riguardanti il lavoro della funzione stessa che il revisore esterno pianifica di utilizzare per acquisire una comprensione della natura e dell'estensione delle procedure di revisione che essa ha svolto e dei relativi risultati.
23. Sul lavoro complessivamente eseguito dalla funzione di revisione interna che il revisore esterno pianifica di utilizzare, quest'ultimo deve svolgere procedure sufficienti per stabilirne l'adeguatezza ai fini della revisione contabile, valutando tra l'altro se:
- a) il lavoro della funzione è stato pianificato, svolto, supervisionato, riesaminato e documentato in modo appropriato;
  - b) sono stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati per consentire alla funzione di pervenire a ragionevoli conclusioni;
  - c) le conclusioni raggiunte sono appropriate nelle circostanze e le relazioni predisposte dalla funzione sono coerenti con i risultati del lavoro svolto. (Rif.: Parr. A27–A30)
24. La natura e l'estensione delle procedure di revisione del revisore esterno devono essere determinate in risposta alla sua valutazione:
- a) del livello di giudizio professionale necessario;
  - b) del rischio identificato e valutato di errori significativi;
  - c) della misura in cui la collocazione della funzione di revisione interna nell'organizzazione e le relative direttive e procedure supportano l'obiettività dei revisori interni;
  - d) del livello di competenza della funzione;<sup>8</sup> (Rif.: Par. A27–A29)
- e devono includere la riesecuzione di parte del lavoro. (Rif.: Par. A30)
25. Il revisore esterno deve anche valutare se le sue conclusioni in merito alla funzione di revisione interna di cui al paragrafo 15 del presente principio di revisione e la determinazione della natura e della misura dell'utilizzo del lavoro della funzione ai fini della revisione contabile di cui paragrafi 18–19 del presente principio di revisione siano ancora appropriate.

**Stabilire se, in quali aree ed in quale misura possono essere utilizzati i revisori interni affinché forniscano assistenza diretta**

*Stabilire se possono essere utilizzati i revisori interni affinché forniscano assistenza diretta ai fini della revisione contabile*

26. Leggi o regolamenti possono vietare al revisore esterno di ottenere assistenza diretta dai revisori interni. In questo caso, non si applicano i paragrafi 27-35 e 37. (Rif.: Par. A31)
- 26(I) Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D. Lgs. 39/2010, in relazione all'utilizzo da parte del revisore esterno dell'assistenza diretta dei revisori interni rileva la previsione contenuta nell'art. 10, comma 5, D. Lgs. 39/2010. Alla luce di tale norma, l'utilizzo da parte dei revisori esterni dell'assistenza diretta dei revisori interni non risulta compatibile con il vigente *framework* normativo italiano.
- In effetti, l'art. 10, comma 5, D. Lgs. 39/2010 prevede che:
- i responsabili chiave della revisione,
  - il personale professionale del revisore legale o della società di revisione legale e
  - qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a loro disposizione o sono sotto il loro controllo e che prendono parte direttamente all'attività di revisione legale,

---

<sup>8</sup> Si veda il paragrafo 18.

non possono partecipare ad una revisione legale, né influenzarne in alcun modo l'esito, se hanno intrattenuto un rapporto di lavoro dipendente o una relazione d'affari o di altro tipo con l'ente sottoposto a revisione che potrebbe causare un conflitto di interessi o essere percepita come tale nel periodo cui si riferiscono i bilanci da sottoporre a revisione e nel periodo durante il quale viene eseguita la revisione stessa. Nel caso di utilizzo in forma di assistenza diretta dei revisori interni, questi ultimi rientrano nella categoria delle persone fisiche i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore esterno, individuata nella norma sopra richiamata. I revisori interni, inoltre, tenuto conto della funzione svolta nell'ambito dell'impresa sottoposta a revisione, sono inquadrabili come soggetti che intrattengono, nel periodo cui si riferiscono i bilanci e in quello di svolgimento della revisione, un rapporto di lavoro dipendente o di altro tipo che potrebbe causare un conflitto di interessi o potrebbe essere percepito da terzi come idoneo a generarlo.

Non è viceversa precluso dalla disposizione menzionata l'utilizzo della funzione di revisione interna da parte del revisore esterno nelle circostanze diverse dall'assistenza diretta disciplinate dai paragrafi 15-25, 36 e A1-A30 del presente principio.

Nel caso di gruppi, il revisore contabile del gruppo deve informare il revisore della componente, nelle istruzioni ad esso destinate, di quanto previsto al presente paragrafo. Laddove il revisore della componente intenda comunque avvalersi dell'assistenza diretta dei revisori interni, il revisore contabile del gruppo deve acquisire informazioni in merito alle modalità e all'estensione dell'utilizzo di detta assistenza nello svolgimento dell'attività di revisione. Alla luce delle informazioni raccolte, il revisore contabile del gruppo deve valutare se sia necessario adottare specifiche misure di salvaguardia al fine di ridurre ad un livello accettabile eventuali minacce alla propria indipendenza o se, in assenza di tali misure, pianificare e svolgere procedure di revisione ulteriori in relazione alla revisione del bilancio della componente definendo l'estensione delle stesse (si vedano i paragrafi 42 e 43 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600). Tali aspetti devono essere adeguatamente documentati nelle carte di lavoro.

27. Qualora l'utilizzo dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta non sia vietato da leggi o regolamenti, e il revisore esterno pianifichi di utilizzare i revisori interni a tale scopo nella revisione contabile, il revisore esterno deve valutare l'esistenza e la significatività delle minacce all'obiettività nonché il livello di competenza dei revisori interni che forniranno tale assistenza. La valutazione del revisore esterno riguardante l'esistenza e la significatività delle minacce all'obiettività dei revisori interni deve includere lo svolgimento di indagini presso i revisori interni in merito a interessi e relazioni che potrebbero costituire una minaccia alla loro obiettività. (Rif.: Parr. A32–A34)

28. Il revisore esterno non deve utilizzare un revisore interno affinché fornisca assistenza diretta se:

- a) esistono minacce significative all'obiettività del revisore interno; ovvero
- b) il revisore interno non dispone di sufficiente competenza per svolgere il lavoro proposto.

(Rif.: Parr. A32–A34)

*Stabilire la natura e l'estensione del lavoro che può essere assegnato ai revisori interni che forniscono assistenza diretta*

29. Nel determinare la natura e l'estensione del lavoro che può essere assegnato ai revisori interni e la natura, la tempistica e l'estensione della direzione, della supervisione e del riesame appropriati nelle circostanze, il revisore esterno deve considerare:

- a) il livello di giudizio necessario per:
  - i. pianificare e svolgere le procedure di revisione pertinenti;



- ii. valutare gli elementi probativi raccolti;
  - b) il rischio identificato e valutato di errori significativi;
  - c) la valutazione del revisore esterno riguardante l'esistenza e la significatività delle minacce all'obiettività, nonché il livello di competenza dei revisori interni che forniranno tale assistenza. (Rif.: Parr. A35–A39)
30. Il revisore esterno non deve utilizzare i revisori interni affinché forniscano assistenza diretta per lo svolgimento delle procedure che:
- a) implicano la formulazione di giudizi significativi nella revisione contabile; (Rif.: Par. A19)
  - b) riguardano i rischi di errori significativi, identificati e valutati più alti, qualora il giudizio richiesto per svolgere le relative procedure di revisione o per valutare gli elementi probativi raccolti non sia di un livello limitato; (Rif.: Par. A38)
  - c) riguardano il lavoro in cui i revisori interni sono stati coinvolti e di cui la funzione di revisione interna ha già riferito, o riferirà alla direzione o ai responsabili delle attività di governance; ovvero
  - d) riguardano decisioni che il revisore esterno prende in conformità al presente principio di revisione in merito alla funzione di revisione interna e all'utilizzo del suo lavoro o dell'assistenza diretta. (Rif.: Parr. A35–A39)
31. Avendo valutato in modo appropriato se e, in caso affermativo, in che misura possono essere utilizzati i revisori interni affinché forniscano assistenza diretta nella revisione contabile, nel comunicare ai responsabili delle attività di governance una descrizione generale della portata e della tempistica pianificate per la revisione contabile in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260,<sup>9</sup> il revisore esterno deve indicare la natura e la misura dell'utilizzo pianificato dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta così da giungere ad un comune convincimento del fatto che tale utilizzo non sia eccessivo nelle circostanze dell'incarico. (Rif.: Par. A39)
32. Il revisore esterno deve valutare se, nell'insieme, l'utilizzo del lavoro dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta nella misura pianificata, unitamente all'utilizzo pianificato del lavoro della funzione di revisione interna, gli consenta comunque di mantenere un sufficiente coinvolgimento nella revisione, data la sua responsabilità esclusiva del giudizio di revisione.

#### **Utilizzo dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta**

33. Prima di utilizzare i revisori interni affinché forniscano assistenza diretta ai fini della revisione contabile, il revisore esterno deve:
- a) acquisire una dichiarazione scritta da un rappresentante autorizzato dell'impresa che ai revisori interni sarà consentito seguire le istruzioni del revisore esterno, e che l'impresa non interverrà nel lavoro che i revisori interni svolgono per il revisore esterno;
  - b) acquisire una dichiarazione scritta dai revisori interni che manterranno la riservatezza sulle questioni specifiche indicate dal revisore esterno e lo informeranno di eventuali minacce alla loro obiettività.

---

<sup>9</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, paragrafo 15.

34. Il revisore esterno deve dirigere, supervisionare e riesaminare il lavoro svolto dai revisori interni nell'incarico in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220.<sup>10</sup> Nel far ciò:

- a) la natura, la tempistica e l'estensione della direzione, della supervisione e del riesame devono tener conto del fatto che i revisori interni non sono indipendenti dall'impresa e devono essere determinate in risposta ai risultati della valutazione dei fattori di cui al paragrafo 29 del presente principio di revisione;
- b) per una parte del lavoro svolto dai revisori interni, le procedure di riesame del revisore esterno devono includere la ripetizione del controllo degli elementi probativi sottostanti.

La direzione, la supervisione e il riesame effettuati dal revisore esterno sul lavoro svolto dai revisori interni devono essere tali da consentire al revisore esterno di formarsi il convincimento che i revisori interni hanno acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati a supportare le conclusioni raggiunte sulla base del lavoro svolto. (Rif.: Parr. A40–A41)

35. Nel dirigere, supervisionare e riesaminare il lavoro svolto dai revisori interni, il revisore esterno deve prestare attenzione agli indicatori che possano far ritenere non più appropriate le sue valutazioni di cui al paragrafo 27.

## Documentazione

36. Se il revisore esterno utilizza il lavoro della funzione di revisione interna, deve includere nella documentazione della revisione contabile:

- a) la valutazione dei seguenti aspetti:
  - i. se la collocazione della funzione nell'organizzazione e le relative direttive e procedure supportano adeguatamente l'obiettività dei revisori interni;
  - ii. il livello di competenza della funzione;
  - iii. se la funzione applica un approccio sistematico e disciplinato, incluso il controllo della qualità;
- b) la natura e la misura del lavoro utilizzato e gli elementi alla base di tale decisione;
- c) le procedure di revisione svolte dal revisore esterno per valutare l'adeguatezza del lavoro utilizzato.

37. Se il revisore esterno utilizza i revisori interni affinché forniscano assistenza diretta nella revisione contabile, deve includere nella documentazione della revisione contabile:

- a) la valutazione dell'esistenza e della significatività delle minacce all'obiettività dei revisori interni, nonché il livello di competenza dei revisori interni utilizzati affinché forniscano assistenza diretta;
- b) gli elementi alla base della decisione in merito alla natura e all'estensione del lavoro svolto dai revisori interni;
- c) chi ha riesaminato il lavoro svolto, la data e l'estensione di tale riesame in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230;<sup>11</sup>
- d) le dichiarazioni scritte acquisite da un rappresentante autorizzato dell'impresa e dai revisori interni in conformità al paragrafo 33 del presente principio di revisione;

---

<sup>10</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 “Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio”.

<sup>11</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 “La documentazione della revisione contabile”.

e) le carte di lavoro predisposte dai revisori interni che hanno fornito assistenza diretta nell'incarico di revisione contabile.

\*\*\*

## **Linee guida ed altro materiale esplicativo**

### **Definizione di funzione di revisione interna (Rif.: Parr. 2, 14 a)**

A1. Gli obiettivi e l'ambito di attività della funzione di revisione interna comprendono generalmente le attività di assurance e le attività volte a valutare e migliorare l'efficacia dei processi di governance, di gestione del rischio e di controllo interno dell'impresa, come quelle di seguito descritte.

#### *Attività relative alla governance*

- La funzione di revisione interna può valutare i processi di governance con riferimento al conseguimento degli obiettivi di quest'ultima inerenti l'etica e i valori, la gestione della performance e i sistemi di attribuzione delle responsabilità, l'attività di comunicazione di informazioni sui rischi e sui controlli alle aree appropriate all'interno dell'organizzazione, nonché inerenti l'efficacia della comunicazione tra i responsabili delle attività di governance, i revisori esterni e interni e la direzione.

#### *Attività relative alla gestione del rischio*

- La funzione di revisione interna può assistere l'impresa nell'identificare e nel valutare esposizioni significative al rischio e nel contribuire al miglioramento della gestione del rischio e del controllo interno (inclusa l'efficacia del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria).
- La funzione di revisione interna può svolgere procedure per assistere l'impresa nell'individuazione delle frodi.

#### *Attività relative al controllo interno*

- Valutazione del controllo interno. Alla funzione di revisione interna può essere assegnata la specifica responsabilità di riesaminare i controlli, di valutarne l'operatività e raccomandare il loro miglioramento. Nel far ciò, la funzione di revisione interna fornisce assurance su tali controlli. Per esempio, la funzione di revisione interna potrebbe pianificare e svolgere verifiche o altre procedure per fornire alla direzione e ai responsabili delle attività di governance un'assurance in merito alla configurazione, implementazione e efficacia operativa del controllo interno, inclusi i controlli rilevanti ai fini della revisione contabile.
- Esame delle informazioni finanziarie e operative. Alla funzione di revisione interna può essere assegnato il riesame degli strumenti utilizzati per identificare, rilevare, quantificare, classificare e rappresentare le informazioni finanziarie ed operative, nonché lo svolgimento di indagini specifiche su singole voci, incluse le verifiche di dettaglio sulle operazioni, sui saldi e sulle procedure.
- Riesame delle attività operative. Alla funzione di revisione interna può essere assegnato il riesame dell'economicità, dell'efficienza e dell'efficacia delle attività operative di un'impresa, incluse le attività diverse da quelle di natura finanziaria.

- Riesame della conformità a leggi e regolamenti. Alla funzione di revisione interna può essere assegnato il riesame della conformità a leggi, regolamenti e altre disposizioni esterne, alle direttive e alle indicazioni della direzione e ad altre disposizioni interne.

A2. Attività simili a quelle svolte dalla funzione di revisione interna possono essere svolte da funzioni denominate diversamente all'interno dell'impresa. Tutte le attività della funzione di revisione interna, o alcune di esse, possono anche essere affidate all'esterno ad un fornitore terzo di servizi. Per determinare se il revisore esterno possa utilizzare o meno il lavoro della funzione, la denominazione della stessa e il fatto che sia svolta dall'impresa o da un fornitore terzo di servizi, non sono gli unici fattori da considerare. Sono invece rilevanti a tal fine: la natura delle attività; la misura in cui la collocazione della funzione di revisione interna nell'organizzazione e le relative direttive e procedure supportano l'obiettività dei revisori interni; la competenza; l'approccio sistematico e disciplinato della funzione. Nel presente principio di revisione i riferimenti al lavoro della funzione di revisione interna includono le attività pertinenti svolte da altre funzioni o da fornitori terzi di servizi che abbiano tali caratteristiche.

A3. Inoltre, coloro che all'interno dell'impresa hanno doveri e responsabilità esecutive e direttive al di fuori della funzione di revisione interna solitamente sono esposti a minacce alla propria obiettività che potrebbero impedire loro di essere considerati parte della funzione di revisione interna ai fini del presente principio di revisione, sebbene essi possano svolgere attività di controllo che possono essere verificate in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330.<sup>12</sup> Per questo motivo, il monitoraggio dei controlli svolto da un proprietario-amministratore potrebbe non essere considerato equivalente a quello di una funzione di revisione interna.

A4. Sebbene gli obiettivi della funzione di revisione interna dell'impresa e quelli del revisore esterno siano diversi, la funzione di revisione interna può svolgere procedure simili a quelle svolte dal revisore esterno nell'ambito della revisione contabile del bilancio. In questo caso, il revisore esterno può utilizzare la funzione ai fini della revisione contabile in uno o più dei seguenti modi:

- per acquisire informazioni rilevanti ai fini delle valutazioni da parte del revisore esterno dei rischi di errori significativi dovuti a comportamenti o eventi non intenzionali o a frodi. A questo proposito, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315<sup>13</sup> richiede al revisore di acquisire una comprensione della natura delle responsabilità della funzione di revisione interna, della sua collocazione nell'organizzazione, e delle attività svolte, o da svolgere, nonché di effettuare indagini presso le persone appropriate nell'ambito della funzione di revisione interna (qualora l'impresa abbia tale funzione); ovvero
- a meno che leggi o regolamenti ne prevedano il divieto, o la restrizione in una qualche misura, il revisore esterno, dopo un'adeguata valutazione, può decidere di utilizzare il lavoro svolto dalla funzione di revisione interna nel corso del periodo amministrativo in parziale sostituzione degli elementi probativi che il revisore esterno avrebbe acquisito direttamente.<sup>14</sup>

Inoltre, a meno che leggi o regolamenti ne prevedano il divieto, o la restrizione in una qualche misura, il revisore esterno può utilizzare i revisori interni per svolgere procedure di revisione sotto la sua

<sup>12</sup> Si veda il paragrafo 10.

<sup>13</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 6 a).

<sup>14</sup> Si vedano i paragrafi 15-25.

direzione, la sua supervisione e il suo riesame (in tal senso, nel presente principio di revisione si utilizza il termine "assistenza diretta").<sup>15</sup>

## **Stabilire se, in quali aree ed in quale misura può essere utilizzato il lavoro della funzione di revisione interna**

### *Valutazione della funzione di revisione interna*

Obiettività e competenza (Rif.: Par. 15 a) - b)

A5. Il revisore esterno esercita il giudizio professionale nello stabilire se il lavoro della funzione di revisione interna può essere utilizzato ai fini della revisione contabile, nonché nel determinare la natura e la misura in cui il lavoro della funzione di revisione interna può essere utilizzato nelle circostanze.

A6. La misura in cui la collocazione della funzione di revisione interna nell'organizzazione e le relative direttive e procedure supportano l'obiettività dei revisori interni e il livello di competenza della funzione sono particolarmente importanti nello stabilire se utilizzare e, in caso affermativo, nel determinare la natura e la misura dell'utilizzo del lavoro della funzione appropriato alle circostanze.

A7. L'obiettività fa riferimento alla capacità di svolgere i propri compiti senza consentire che ingerenze, conflitti di interesse o influenze improprie di altri soggetti prevalgano sui giudizi professionali. I fattori che possono influenzare la valutazione del revisore esterno includono i seguenti aspetti:

- se la collocazione della funzione di revisione interna nell'organizzazione, inclusi il livello nella gerarchia dell'impresa e gli obblighi di rendicontazione della propria attività, supporti la capacità della funzione stessa di essere libera da ingerenze, conflitti di interesse o influenze improprie di altri soggetti che prevalgano sui giudizi professionali. Per esempio, se la funzione di revisione interna riporta ai responsabili delle attività di governance ovvero a un dirigente con un livello di autorità appropriato, oppure nel caso in cui la funzione riporti alla direzione, se ha la possibilità di contattare direttamente i responsabili delle attività di governance;
- se la funzione di revisione interna non ha responsabilità confliggenti, quali, ad esempio, obblighi o responsabilità direttive o esecutive che sono al di fuori della funzione di revisione interna;
- se i responsabili delle attività di governance supervisionano le decisioni in merito al personale della funzione di revisione interna, per esempio, stabilendo un'appropriata politica retributiva;
- se esistono vincoli o restrizioni alla funzione di revisione interna imposti dalla direzione o dai responsabili delle attività di governance, per esempio, nel comunicare i risultati dell'attività della funzione di revisione interna al revisore esterno;
- se i revisori interni sono membri di organismi professionali, e tale appartenenza li obbliga al rispetto dei relativi principi professionali riguardanti l'obiettività, o se le direttive interne della funzione realizzano gli stessi obiettivi.

A8. La competenza della funzione di revisione interna riguarda l'acquisizione e il mantenimento delle conoscenze e delle capacità della funzione nel suo complesso, al livello necessario per consentire lo svolgimento dei compiti assegnati in modo diligente e in conformità ai principi professionali applicabili. I fattori che possono influenzare la determinazione del revisore esterno includono i seguenti aspetti:

---

<sup>15</sup> Si vedano i paragrafi 26-35.

- se la funzione di revisione interna dispone di risorse adeguate e appropriate in rapporto alla dimensione dell'impresa e alla natura delle sue attività operative;
- se vi sono direttive aziendali prestabilite per l'assunzione, la formazione e l'assegnazione dei revisori interni ai relativi incarichi;
- se i revisori interni hanno formazione e competenze tecniche adeguate per svolgere la loro funzione. I criteri pertinenti che possono essere considerati dal revisore esterno nell'effettuare la valutazione, possono includere, per esempio, il possesso da parte dei revisori interni di un'adeguata qualifica ed esperienza professionale;
- se i revisori interni possiedono le conoscenze richieste sull'informazione finanziaria dell'impresa e sul relativo quadro normativo applicabile e se la funzione di revisione interna possiede le capacità necessarie (per esempio, conoscenze specifiche del settore) per svolgere il lavoro relativo al bilancio dell'impresa;
- se i revisori interni sono membri di organismi professionali che li obbligano al rispetto dei relativi principi professionali, inclusi quelli sulla formazione professionale continua.

A9. L'obiettività e la competenza possono essere viste come un continuum. Quanto più la collocazione della funzione di revisione interna nell'organizzazione e le relative direttive e procedure supportano adeguatamente l'obiettività dei revisori interni e quanto maggiore è il livello di competenza della funzione, tanto più è probabile che il revisore esterno possa utilizzare il lavoro della funzione e in un numero tanto maggiore di aree. Tuttavia, anche se la collocazione nell'organizzazione, le relative direttive e procedure forniscono un forte supporto all'obiettività dei revisori interni, esse non possono compensare la mancanza di sufficiente competenza all'interno della funzione di revisione interna. Analogamente, un elevato livello di competenza della funzione di revisione interna non può compensare il fatto che la collocazione nell'organizzazione, le relative direttive e procedure non forniscono un supporto adeguato all'obiettività dei revisori interni.

Applicazione di un approccio sistematico e disciplinato (Rif.: Par. 15 c)

A10. L'applicazione di un approccio sistematico e disciplinato nelle fasi di pianificazione, svolgimento, supervisione, riesame e documentazione delle proprie attività distingue le attività della funzione di revisione interna dalle altre attività di monitoraggio dei controlli che possono essere svolte nell'ambito dell'impresa.

A11. I fattori che possono influenzare il revisore esterno nello stabilire se la funzione di revisione interna applica un approccio sistematico e disciplinato includono:

- l'esistenza, l'adeguatezza e l'utilizzo di procedure o linee guida di revisione interna documentate che trattino aree quali le valutazioni del rischio, i programmi di lavoro, la documentazione e la rendicontazione, la natura e l'estensione delle quali sono commisurate alla dimensione e alle caratteristiche dell'impresa;
- se la funzione di revisione interna ha direttive e procedure appropriate di controllo della qualità come, per esempio, quelle incluse nel principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) n. 1<sup>16</sup> che siano applicabili a tale funzione (ad esempio quelle riguardanti il gruppo dirigente, le risorse umane e lo svolgimento dell'incarico) o le regole sul controllo della qualità

---

<sup>16</sup> Principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) n. 1 "Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione e servizi connessi".

contenute nei principi emanati dagli organismi professionali dei revisori interni. Tali organismi possono inoltre stabilire altre regole appropriate come quelle riguardanti lo svolgimento di periodiche valutazioni esterne della qualità.

Circostanze in cui il lavoro della funzione di revisione interna non può essere utilizzato (Rif.: Par. 16)

A12. La valutazione del revisore esterno in merito al fatto se la collocazione della funzione di revisione interna nell'organizzazione e le relative direttive e procedure supportino adeguatamente l'obiettività dei revisori interni, in merito al livello di competenza della funzione di revisione interna, e al fatto se tale funzione applichi un approccio sistematico e disciplinato, può indicare che i rischi per la qualità del lavoro della funzione sono troppo significativi e pertanto non è appropriato utilizzare nessun lavoro della funzione come elemento probativo.

A13. È importante considerare i fattori di cui ai paragrafi A7, A8 e A11 del presente principio di revisione singolarmente e nel loro insieme, perché un singolo fattore spesso non è sufficiente per concludere che il lavoro della funzione di revisione interna non può essere utilizzato ai fini della revisione contabile. Per esempio, la collocazione della funzione di revisione interna nell'organizzazione è particolarmente importante nel valutare le minacce all'obiettività dei revisori interni. Il fatto che la funzione di revisione interna riporti alla direzione è considerato una minaccia significativa all'obiettività della funzione a meno che altri fattori come quelli di cui al paragrafo A7 del presente principio di revisione forniscano nel loro insieme misure di salvaguardia sufficienti a ridurre la minaccia a un livello accettabile.

A14. Inoltre, il Codice IESBA<sup>17</sup> afferma che, quando il revisore esterno accetta un incarico per fornire servizi di revisione interna ad un cliente sottoposto a revisione, e i risultati di tali servizi saranno utilizzati per svolgere la revisione contabile, si crea una minaccia di auto-riesame. Ciò si verifica a causa della possibilità che il team di revisione utilizzi i risultati del servizio di revisione interna senza valutare in modo appropriato tali risultati o senza esercitare lo stesso livello di scetticismo professionale che si eserciterebbe se il lavoro di revisione interna fosse svolto da persone non appartenenti al soggetto incaricato della revisione. Il Codice IESBA<sup>18</sup> tratta dei divieti applicabili in alcune circostanze e delle misure di salvaguardia applicabili in altre circostanze per ridurre le minacce ad un livello accettabile.<sup>18-bis</sup>

*Stabilire la natura e la misura del lavoro della funzione di revisione interna che può essere utilizzato*

Fattori che influenzano la determinazione della natura e della misura del lavoro della funzione di revisione interna che può essere utilizzato (Rif.: Parr. 17–19)

A15. Una volta che il revisore esterno ha stabilito che il lavoro della funzione di revisione interna può essere utilizzato ai fini della revisione contabile, un primo aspetto da considerare è se la natura e la portata del lavoro che la funzione di revisione interna ha svolto, o che ha pianificato di svolgere, sono rilevanti ai

---

<sup>17</sup> Code of Ethics for Professional Accountants dell'International Ethics Standards Board for Accountants (Codice IESBA, Edizione 2016) Sezione 290.199.

<sup>18</sup> Codice IESBA (Edizione 2016), Sezione 290.195–290.200.

<sup>18-bis</sup> Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, si fa riferimento alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano. Conseguentemente, il riferimento al Codice IESBA non è applicabile. In particolare, per le revisioni contabili dei bilanci degli EIP trova applicazione il divieto di cui all'art. 5, paragrafo 1, lett. h) del Regolamento (UE) 537/14.

fini della strategia generale di revisione e del piano di revisione che il revisore esterno ha definito in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300.<sup>19</sup>

A16. Esempi del lavoro della funzione di revisione interna che può essere utilizzato dal revisore esterno includono:

- le verifiche dell'efficacia operativa dei controlli;
- le procedure di validità che implicano un limitato livello di giudizio;
- le osservazioni delle conte fisiche delle rimanenze;
- le verifiche per ripercorrere le operazioni attraverso il sistema informativo rilevante ai fini dell'informazione finanziaria;
- le verifiche della conformità alle disposizioni regolamentari;
- in alcune circostanze, le revisioni contabili complete o limitate delle informazioni finanziarie di società controllate che non siano componenti significative per il gruppo (qualora ciò non sia in conflitto con le regole del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.600).<sup>20</sup>

A17. La determinazione da parte del revisore esterno della natura e della misura dell'utilizzo del lavoro della funzione di revisione interna è influenzata dalla propria valutazione della misura in cui la collocazione della funzione di revisione interna nell'organizzazione e le relative direttive e procedure supportano adeguatamente l'obiettività dei revisori interni, nonché del livello di competenza della funzione stessa di cui al paragrafo 18 del presente principio di revisione. Inoltre, il livello di giudizio necessario per pianificare, svolgere e valutare tale lavoro e il rischio identificato e valutato di errori significativi a livello di asserzioni costituiscono elementi da valutare per la determinazione del revisore esterno. Peraltro, vi sono circostanze in cui il revisore esterno non può utilizzare il lavoro della funzione di revisione interna ai fini della revisione contabile come illustrato nel paragrafo 16 del presente principio di revisione.

Giudizi nella pianificazione e nello svolgimento delle procedure di revisione e nella valutazione dei risultati (Rif.: Par. 18 a), 30 a))

A18. Quanto più ampio è il giudizio professionale che è necessario esercitare per pianificare e svolgere le procedure di revisione e per valutare gli elementi probativi, tanto maggiori saranno le procedure che il revisore esterno dovrà svolgere direttamente in conformità al paragrafo 18 del presente principio di revisione, in quanto l'utilizzo del solo lavoro della funzione di revisione interna non fornirebbe al revisore esterno elementi probativi sufficienti ed appropriati.

A19. Poiché il revisore esterno ha la responsabilità esclusiva del giudizio di revisione, è necessario che formuli i giudizi significativi nell'incarico di revisione in conformità al paragrafo 18. I giudizi significativi comprendono:

- l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi;
- la valutazione della sufficienza delle verifiche svolte;
- la valutazione dell'appropriatezza dell'utilizzo da parte della direzione del presupposto di continuità aziendale;

---

<sup>19</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300 "Pianificazione della revisione contabile del bilancio".

<sup>20</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600 "La revisione del bilancio del gruppo – Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)".



- la valutazione delle stime contabili significative;
- la valutazione dell'adeguatezza dell'informativa nel bilancio e degli altri aspetti che influiscono sulla relazione di revisione.

Rischi identificati e valutati di errori significativi (Rif.: Par. 18 b)

A20. Per un saldo contabile, una classe di operazioni o un'informativa particolare, quanto più alto è il rischio identificato e valutato di errori significativi a livello di asserzioni, tanto maggiore sarà il giudizio professionale da esercitare per pianificare e svolgere le procedure di revisione e per valutarne i risultati. In tali circostanze il revisore esterno avrà necessità di svolgere direttamente maggiori procedure in conformità al paragrafo 18 del presente principio di revisione, e di conseguenza di utilizzare meno il lavoro della funzione di revisione interna al fine di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati. Inoltre, come illustrato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200,<sup>21</sup> quanto più alti sono i rischi identificati e valutati di errori significativi, tanto più persuasivi dovranno essere gli elementi probativi richiesti dal revisore esterno, il quale quindi dovrà svolgere direttamente una parte maggiore del lavoro.

A21. Come illustrato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315<sup>22</sup> i rischi significativi richiedono una speciale considerazione nello svolgimento della revisione contabile e quindi il revisore esterno sarà in grado di utilizzare il lavoro della funzione di revisione interna in relazione ai rischi significativi solo per le procedure che implicano un limitato livello di giudizio. Inoltre, quando i rischi di errori significativi non sono bassi, è improbabile che il solo utilizzo del lavoro della funzione di revisione interna riduca il rischio ad un livello accettabilmente basso ed elimini la necessità che il revisore esterno svolga direttamente alcune verifiche.

A22. Lo svolgimento delle procedure in conformità al presente principio di revisione può indurre il revisore esterno a riesaminare la propria valutazione dei rischi di errori significativi. Di conseguenza, ciò può influire sulla determinazione del revisore esterno se utilizzare il lavoro della funzione di revisione interna e se è necessario applicare ulteriormente il presente principio di revisione.

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance (Rif.: Par. 20)

A23. In conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260,<sup>23</sup> il revisore esterno è tenuto a comunicare ai responsabili delle attività di governance una descrizione generale della portata e della tempistica pianificate per la revisione contabile. L'utilizzo pianificato del lavoro della funzione di revisione interna è parte integrante della strategia generale di revisione del revisore esterno ed è quindi rilevante per i responsabili delle attività di governance ai fini della loro comprensione dell'approccio di revisione proposto.

### **Utilizzo del lavoro della funzione di revisione interna**

*Discussione e coordinamento con la funzione di revisione interna* (Rif.: Par. 21)

A24. Nel discutere con la funzione di revisione interna l'utilizzo pianificato del loro lavoro allo scopo di coordinare le rispettive attività, può essere utile trattare quanto segue:

---

<sup>21</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo A31.

<sup>22</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 4 e).

<sup>23</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, paragrafo 15.

- la tempistica di tale lavoro;
- la natura del lavoro svolto;
- l'estensione del lavoro svolto;
- la significatività per il bilancio nel suo complesso (e, ove applicabile, il livello o i livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa) e la significatività operativa per la revisione;
- i metodi proposti per la selezione delle voci e le dimensioni dei campioni;
- la documentazione del lavoro svolto;
- le procedure di riesame del lavoro e di reportistica dello stesso.

A25. Il coordinamento tra il revisore esterno e la funzione di revisione interna è efficace quando, per esempio:

- avvengono discussioni ad intervalli appropriati nel corso di tutto il periodo amministrativo;
- il revisore esterno informa la funzione di revisione interna degli aspetti significativi che possono avere effetti sulla funzione;
- il revisore esterno è informato in merito alle relazioni emesse dalla funzione di revisione interna ed ha accesso alle stesse, nonché è informato di qualsiasi aspetto significativo che pervenga all'attenzione della funzione e che può influire sul proprio lavoro, in modo che il revisore esterno sia in grado di considerare le implicazioni di tali aspetti per l'incarico di revisione.

A26. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200<sup>24</sup> tratta dell'importanza che il revisore pianifichi e svolga la revisione contabile con scetticismo professionale, prestando anche attenzione alle informazioni che mettono in discussione l'attendibilità dei documenti e delle risposte alle indagini da utilizzare come elementi probativi. Di conseguenza, la comunicazione con la funzione di revisione interna per tutta la durata dell'incarico può fornire ai revisori interni le occasioni per portare all'attenzione del revisore esterno aspetti che possono influire sul suo lavoro.<sup>25</sup> Il revisore esterno è quindi in grado di tener conto di tali informazioni nella propria identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi. Inoltre, se tali informazioni possono indicare l'aumento di un rischio di errori significativi in bilancio o riguardare un'eventuale frode effettiva, sospetta o segnalata, il revisore esterno può tenerne conto nella propria identificazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.240.<sup>26</sup>

*Procedure per stabilire l'adeguatezza del lavoro della funzione di revisione interna (Rif.: Parr. 23–24)*

A27. Le procedure del revisore esterno sul lavoro complessivamente eseguito dalla funzione di revisione interna, che il revisore stesso pianifica di utilizzare, forniscono una base per valutare la qualità generale del lavoro della funzione e l'obiettività con cui è stato svolto.

A28. Le procedure che il revisore esterno può svolgere per valutare la qualità del lavoro eseguito e le conclusioni raggiunte dalla funzione di revisione interna, oltre alla riesecuzione in conformità al paragrafo 24, includono:

<sup>24</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafi 15 e A20.

<sup>25</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo A120.

<sup>26</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo A11 in relazione al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio".

- lo svolgimento di indagini presso le persone appropriate nell'ambito della funzione di revisione interna;
- l'osservazione delle procedure svolte dalla funzione di revisione interna;
- il riesame del programma e delle carte di lavoro della funzione di revisione interna.

A29. Quanto maggiore è il giudizio professionale da esercitare, quanto più alto è il rischio identificato e valutato di errori significativi, quanto inferiore è il supporto all'obiettività dei revisori interni derivante dalla collocazione della funzione di revisione interna nell'organizzazione e dalle relative direttive e procedure, ovvero quanto minore è il livello di competenza della funzione di revisione interna, tanto maggiori saranno le procedure che il revisore esterno svolgerà sul lavoro complessivamente eseguito dalla funzione per supportare la decisione di utilizzare il lavoro della funzione stessa al fine di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sui quali basare il giudizio di revisione.

Riesecuzione (Rif.: Par. 24)

A30. Ai fini del presente principio di revisione, la riesecuzione comporta l'esecuzione indipendente da parte del revisore esterno di procedure per convalidare le conclusioni raggiunte dalla funzione di revisione interna. Tale obiettivo può essere conseguito esaminando le voci già esaminate dalla funzione di revisione interna o, laddove ciò non sia possibile, esaminando, in misura sufficiente, altre voci simili non già esaminate dalla funzione stessa. La riesecuzione fornisce evidenze sull'adeguatezza del lavoro della funzione di revisione interna più persuasive rispetto alle altre procedure di cui al paragrafo A28 che il revisore esterno può svolgere. Sebbene non sia necessario che il revisore esterno svolga procedure di riesecuzione in ciascuna area in cui viene utilizzato il lavoro della funzione di revisione interna, alcune procedure di riesecuzione sono necessarie sul lavoro complessivamente eseguito dalla funzione di revisione interna che il revisore esterno pianifica di utilizzare in conformità al paragrafo 24. È probabile che il revisore esterno concentri la riesecuzione del lavoro in quelle aree in cui la funzione di revisione interna ha esercitato un maggiore livello di giudizio per pianificare, svolgere e valutare i risultati delle procedure di revisione e nelle aree con un rischio più alto di errori significativi.

### **Stabilire se, in quali aree ed in quale misura possono essere utilizzati i revisori interni affinché forniscano assistenza diretta**

*Stabilire se possono essere utilizzati i revisori interni affinché forniscano assistenza diretta ai fini della revisione contabile (Rif.: Par. 5, 26–28)*

A31. Negli ordinamenti giuridici in cui leggi o regolamenti vietano al revisore esterno l'utilizzo dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta, è rilevante per i revisori del gruppo considerare se il divieto si estenda anche ai revisori delle componenti e, in questi casi, affrontare tale questione nella comunicazione ai revisori delle componenti.<sup>27</sup>

A32. Come indicato nel paragrafo A7 del presente principio di revisione, l'obiettività fa riferimento alla capacità di svolgere il lavoro proposto non permettendo a ingerenze, conflitti di interesse o influenze improprie di altri soggetti di prevalere sui giudizi professionali. Nel valutare l'esistenza e la significatività delle minacce all'obiettività di un revisore interno, possono essere pertinenti i seguenti fattori:

<sup>27</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600, paragrafo 40 b).

- la misura in cui la collocazione della funzione di revisione interna nell'organizzazione e le relative direttive e procedure supportano l'obiettività dei revisori interni;<sup>28</sup>
- rapporti familiari e personali con una persona che lavora in un'area dell'impresa che ha attinenza con il lavoro da svolgere, o che ne è responsabile;
- rapporti con la divisione o il dipartimento dell'impresa che ha attinenza con il lavoro da svolgere;
- interessi finanziari significativi nell'impresa diversi dalla retribuzione, se paragonabile con quella applicabile ad altri dipendenti con un livello simile di anzianità.

Il materiale pubblicato dagli organismi professionali dei revisori interni può fornire ulteriori linee guida.

A33. Possono anche esserci circostanze in cui la significatività delle minacce all'obiettività di un revisore interno è tale che non esistono misure di salvaguardia che potrebbero ridurle ad un livello accettabile. Per esempio, poiché l'adeguatezza delle misure di salvaguardia è influenzata dalla significatività del lavoro nell'ambito della revisione contabile, il paragrafo 30 a) e b) vieta l'utilizzo dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta nello svolgimento di procedure che implicano la formulazione di giudizi significativi nella revisione contabile ovvero che riguardano i più elevati rischi di errori significativi identificati e valutati qualora il livello di giudizio richiesto per svolgere le relative procedure di revisione o per valutare gli elementi probativi raccolti non sia limitato. Ciò si verifica altresì quando il lavoro richiesto crea una minaccia di auto-riesame, motivo per cui ai revisori interni è vietato svolgere procedure nelle circostanze illustrate al paragrafo 30 c) e d).

A34. Nel valutare il livello di competenza di un revisore interno, anche molti dei fattori di cui al paragrafo A8 del presente principio di revisione possono essere pertinenti, applicati nel contesto di singoli revisori interni e del lavoro che può essere loro assegnato.

*Stabilire la natura e l'estensione del lavoro che può essere assegnato ai revisori interni che forniscono assistenza diretta (Rif.: Parr. 29–31)*

A35. I paragrafi A15-A22 del presente principio di revisione forniscono linee guida rilevanti al fine di stabilire la natura e l'estensione del lavoro che può essere assegnato ai revisori interni.

A36. Nello stabilire la natura del lavoro che può essere assegnato ai revisori interni, il revisore esterno fa attenzione a limitare tale lavoro a quelle aree che sarebbe appropriato assegnare. Esempi di attività e compiti per i quali non sarebbe appropriato utilizzare i revisori interni affinché forniscano assistenza diretta includono:

- discussione dei rischi di frode. Tuttavia, i revisori esterni possono svolgere indagini presso i revisori interni sui rischi di frode nell'organizzazione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315;<sup>29</sup>
- determinazione di procedure di revisione da svolgere senza preavviso come previsto nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240.

A37. Analogamente, poiché in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 505<sup>30</sup> il revisore esterno è tenuto a mantenere il controllo sulle richieste di conferma esterna e a valutare i risultati delle procedure di conferma esterna, non sarebbe appropriato assegnare tali responsabilità ai revisori

<sup>28</sup> Si veda il paragrafo A7.

<sup>29</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 6 a).

<sup>30</sup> Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 505 "Conferme esterne", paragrafi 7 e 16.

interni. Tuttavia, i revisori interni possono fornire assistenza nel raccogliere le informazioni necessarie al revisore esterno per risolvere le eccezioni nelle risposte alle richieste di conferma.

A38. Anche il livello di giudizio necessario e il rischio di errori significativi sono rilevanti al fine di determinare il lavoro che può essere assegnato ai revisori interni che forniscono assistenza diretta. Per esempio, nei casi in cui la valutazione dei crediti è identificata e valutata come un'area a rischio alto, il revisore esterno potrebbe assegnare il controllo dell'accuratezza dell'anzianità dei crediti ad un revisore interno che fornisce assistenza diretta. Tuttavia, poiché la valutazione dell'adeguatezza dell'accantonamento in base all'anzianità richiederebbe un livello di giudizio non limitato, non sarebbe appropriato assegnare quest'ultima procedura a un revisore interno che fornisce assistenza diretta.

A39. Nonostante la direzione, la supervisione e il riesame da parte del revisore esterno, l'utilizzo eccessivo dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta può influenzare la percezione circa l'indipendenza dell'incarico di revisione esterna.

#### **Utilizzo dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta (Rif.: Par. 34)**

A40. Poiché le persone della funzione di revisione interna non sono indipendenti dall'impresa come è invece richiesto al revisore esterno che esprime un giudizio sul bilancio, la direzione, la supervisione e il riesame effettuati dal revisore esterno sul lavoro svolto dai revisori interni che forniscono assistenza diretta sono generalmente di natura diversa e più ampi rispetto al caso in cui il lavoro sia svolto dai membri del team di revisione.

A41. Nel dirigere i revisori interni, il revisore esterno può, per esempio, ricordare loro di portare alla sua attenzione le questioni contabili e di revisione identificate nel corso della revisione contabile. Nel riesaminare il lavoro svolto dai revisori interni, il revisore esterno considera anche se gli elementi probativi acquisiti siano sufficienti e appropriati nelle circostanze, e se supportino le conclusioni raggiunte.