

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 402

CONSIDERAZIONI SULLA REVISIONE CONTABILE DI UN'IMPRESA CHE ESTERNALIZZA ATTIVITÀ AVVALENDOSI DI FORNITORI DI SERVIZI

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2022 o successivamente)

Indice

	Paragrafo
Introduzione	
Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)	1-5
Data di entrata in vigore	6
Obiettivi	7
Definizioni	8
Regole	
Acquisire la comprensione dei servizi prestati da un fornitore di servizi, incluso il controllo interno	9-14
Risposte di revisione ai rischi di errori significativi identificati e valutati	15-17
Relazioni di tipo 1 e di tipo 2 che non trattano i servizi di un subfornitore	18
Frode, non conformità a leggi e regolamenti ed errori non corretti relativi alle attività svolte presso il fornitore di servizi	19
Relazione del revisore dell'impresa utilizzatrice	20-22
Linee guida ed altro materiale esplicativo	
Acquisire la comprensione dei servizi prestati da un fornitore di servizi, incluso il controllo interno	A1-A23
Risposte di revisione ai rischi di errori significativi identificati e valutati	A24-A39
Relazioni di tipo 1 e di tipo 2 che non trattano i servizi di un subfornitore	A40
Frode, non conformità a leggi e regolamenti ed errori non corretti relativi alle attività svolte presso il fornitore di servizi	A41
Relazione del revisore dell'impresa utilizzatrice	A42-A44

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 402 “Considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi” 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, (SA Italia) n. 700B 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.

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)

1. Il presente principio di revisione tratta della responsabilità del revisore dell'impresa utilizzatrice di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati nei casi in cui l'impresa utilizzatrice esternalizzi attività avvalendosi di uno o più fornitori di servizi. In particolare, esso approfondisce le modalità con cui il revisore dell'impresa utilizzatrice applica i principi di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315¹ e n. 330² al fine di acquisire una comprensione dell'impresa utilizzatrice, incluso il suo sistema di controllo interno rilevante ai fini della redazione del bilancio, che sia sufficiente ad identificare e valutare i rischi di errori significativi nonché a definire e svolgere procedure di revisione conseguenti in risposta a tali rischi.
2. Molte imprese esternalizzano alcuni aspetti delle proprie attività a organizzazioni che forniscono servizi i quali variano dallo svolgimento di uno specifico compito sotto la direzione dell'impresa alla sostituzione di intere unità o funzioni aziendali dell'impresa, come la funzione che si occupa degli adempimenti fiscali. Molti dei servizi forniti da tali organizzazioni sono parte integrante delle attività operative dell'impresa; tuttavia, tali servizi non sono tutti rilevanti ai fini della revisione contabile.
3. I servizi prestati da un fornitore sono rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio di un'impresa utilizzatrice qualora tali servizi, ed i controlli su di essi, siano parte del sistema informativo dell'impresa utilizzatrice rilevante ai fini della redazione del bilancio. La maggior parte dei controlli presso il fornitore di servizi è probabile che siano parte del sistema informativo dell'impresa utilizzatrice rilevante ai fini della redazione del bilancio o controlli correlati, quali i controlli sulla salvaguardia del patrimonio. I servizi prestati da un fornitore sono parte del sistema informativo dell'impresa utilizzatrice se tali servizi influiscono su uno dei seguenti aspetti:
 - a) sulle modalità con cui le informazioni relative a classi di operazioni, saldi contabili e informativa rilevanti per la revisione confluiscono all'interno del sistema informativo dell'impresa utilizzatrice, se ciò avviene manualmente o mediante l'utilizzo dell'IT, e se queste provengano o meno dalla contabilità generale o sezionale. Ciò include quando i servizi del fornitore influenzano le modalità con cui:
 - i. le operazioni dell'impresa utilizzatrice sono rilevate, e sul modo in cui le relative informazioni sono registrate, elaborate, corrette secondo necessità, trasferite nella contabilità generale e riportate nel bilancio;
 - ii. le informazioni su eventi o condizioni, diversi dalle operazioni, sono recepite, elaborate ed esposte dall'impresa utilizzatrice nel bilancio;
 - b) sulle registrazioni contabili e sugli specifici conti del bilancio dell'impresa utilizzatrice e le altre registrazioni di supporto relative ai flussi di informazioni di cui al paragrafo 3 a)
 - c) sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria utilizzato per redigere il bilancio dell'impresa utilizzatrice, dalle registrazioni di cui al paragrafo 3 b), incluso nella misura in cui si riferiscano all'informativa e alle stime contabili relative a classi di operazioni, saldi contabili e informativa rilevanti per la revisione;
 - d) sull'ambiente IT dell'impresa rilevante ai fini dei precedenti punti da a) a c).
4. La natura e l'estensione del lavoro da svolgere da parte del revisore dell'impresa utilizzatrice in merito ai servizi prestati dal fornitore dipendono dalla natura e dalla rilevanza di tali servizi per l'impresa utilizzatrice e dalla loro pertinenza ai fini della revisione contabile.

¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, *Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi*.

² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 *Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati*.

5. Il presente principio di revisione non si applica ai servizi forniti dagli istituti finanziari che, relativamente ad un conto dell'impresa acceso presso l'istituto finanziario, si limitano all'elaborazione delle operazioni espressamente autorizzate dall'impresa, quali il controllo delle operazioni sul conto da parte di una banca ovvero l'elaborazione di operazioni in titoli da parte di un intermediario. Il presente principio di revisione non si applica inoltre alla revisione contabile delle operazioni derivanti da interessenze finanziarie di natura patrimoniale in altre imprese, quali società di persone, società di capitali e joint venture, quando tali interessenze sono contabilizzate e rendicontate per i relativi detentori.

Data di entrata in vigore

6. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2022 o successivamente.

Obiettivi

7. Qualora l'impresa utilizzatrice esternalizzi attività avvalendosi dei servizi di un fornitore, gli obiettivi del revisore dell'impresa utilizzatrice sono:
- a) acquisire una comprensione della natura e della rilevanza dei servizi prestati dal fornitore e del loro effetto sul sistema di controllo interno dell'impresa utilizzatrice, che sia sufficiente a fornire una base appropriata per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi;
 - b) definire e svolgere procedure di revisione in risposta a tali rischi.

Definizioni

8. Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato.
- a) Controlli complementari dell'impresa utilizzatrice – Controlli che il fornitore, nel configurare i propri servizi, presume saranno messi in atto dalle imprese utilizzatrici e che, se necessario al conseguimento degli obiettivi del controllo, sono identificati nella descrizione del proprio sistema.
 - b) Relazione sulla descrizione e sulla configurazione dei controlli presso il fornitore di servizi (indicata nel presente principio di revisione come relazione di tipo 1) – Una relazione che comprende:
 - i) una descrizione predisposta dalla direzione del fornitore di servizi riguardante il suo sistema organizzativo, gli obiettivi di controllo e i relativi controlli configurati e messi in atto ad una data specifica;
 - ii) una relazione emessa dal revisore del fornitore di servizi con l'obiettivo di fornire una ragionevole sicurezza, che includa il proprio giudizio sulla descrizione del sistema organizzativo, degli obiettivi di controllo e dei relativi controlli del fornitore di servizi, nonché sull'idoneità della configurazione di tali controlli ai fini del conseguimento degli obiettivi di controllo prestabiliti.
 - c) Relazione sulla descrizione, configurazione ed efficacia operativa dei controlli presso il fornitore di servizi (indicata nel presente principio di revisione come relazione di tipo 2) – Una relazione che comprende:
 - i) una descrizione, predisposta dalla direzione del fornitore di servizi, riguardante il suo sistema organizzativo, gli obiettivi di controllo e i relativi controlli configurati e messi in atto ad una data specifica ovvero nel corso di un periodo prestabilito e, in alcuni casi, la loro efficacia operativa nel corso del periodo prestabilito;
 - ii) una relazione emessa dal revisore del fornitore di servizi con l'obiettivo di fornire una ragionevole sicurezza, che includa:

- a. il proprio giudizio sulla descrizione del sistema organizzativo, degli obiettivi di controllo e dei relativi controlli del fornitore di servizi, nonché sull'idoneità della configurazione di tali controlli ai fini del conseguimento degli obiettivi di controllo prestabiliti e sulla loro efficacia operativa;
 - b. una descrizione delle procedure di conformità svolte dal revisore del fornitore di servizi ed i relativi risultati.
- d) Revisore del fornitore di servizi – Il revisore che, su incarico del fornitore di servizi, predispone una relazione di attendibilità sui controlli del fornitore dei servizi.
 - e) Fornitore di servizi (di seguito anche “fornitore”) – Un’organizzazione terza (ovvero un settore di attività di tale organizzazione terza) che fornisca servizi ad imprese utilizzatrici, che siano parte dei sistemi informativi di tali imprese rilevanti ai fini dell’informativa finanziaria.
 - f) Sistema organizzativo del fornitore di servizi – Le direttive e le procedure configurate, messe in atto e mantenute dal fornitore di servizi per prestare alle imprese utilizzatrici i servizi oggetto della relazione del revisore del fornitore di servizi.
 - g) Subfornitore di servizi (di seguito anche “subfornitore”) – Un fornitore di servizi utilizzato da un altro fornitore per svolgere alcuni dei servizi prestati a imprese utilizzatrici, che siano parte dei sistemi informativi di tali imprese rilevanti ai fini dell’informativa finanziaria.
 - h) Revisore dell’impresa utilizzatrice – Un revisore che svolge la revisione contabile del bilancio dell’impresa utilizzatrice ed emette la relativa relazione di revisione.
 - i) Impresa utilizzatrice – Un’impresa che esternalizza attività avvalendosi di un fornitore di servizi e il cui bilancio sia oggetto di revisione contabile.

Regole

Acquisire la comprensione dei servizi prestati da un fornitore di servizi, incluso il controllo interno

9. Nell’acquisire una comprensione dell’impresa utilizzatrice in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315,³ il revisore dell’impresa utilizzatrice deve comprendere con quali modalità l’impresa utilizzatrice esternalizza attività avvalendosi dei servizi del fornitore nelle proprie attività operative, ivi inclusi: (Rif.: Parr. A1-A2)
 - a) la natura dei servizi prestati dal fornitore e la loro rilevanza per l’impresa utilizzatrice, incluso il relativo effetto sul controllo interno dell’impresa utilizzatrice; (Rif.: Parr. A3-A5)
 - b) la natura e la significatività delle operazioni elaborate dal fornitore di servizi o dei processi relativi alla contabilizzazione o alla predisposizione dell’informativa finanziaria su cui influisce il fornitore; (Rif.: Par. A6)
 - c) il livello di interazione tra le attività del fornitore di servizi e quelle dell’impresa utilizzatrice; (Rif.: Par. A7)
 - d) la natura del rapporto tra l’impresa utilizzatrice ed il fornitore di servizi, inclusi i relativi termini contrattuali che riguardano le attività poste in essere dal fornitore di servizi. (Rif.: Parr. A8-A11)
10. Nell’acquisire una comprensione del sistema di controllo interno dell’impresa in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, il revisore dell’impresa utilizzatrice deve identificare i

³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 19.

controlli nella componente “attività di controllo”⁴ presso l’impresa utilizzatrice, diversificandoli da quelli che riguardano i servizi prestati dal fornitore, inclusi quelli che sono applicati alle operazioni elaborate dal fornitore di servizi e valutarne la configurazione nonché stabilire se siano stati messi in atto.⁵(Rif.: Parr. A12-A14)

11. Il revisore dell’impresa utilizzatrice deve stabilire se sia stata acquisita una comprensione sufficiente della natura e della rilevanza dei servizi prestati dal fornitore, nonché del loro effetto sul sistema di controllo interno dell’impresa utilizzatrice, tale da fornire una base appropriata per l’identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi.
12. Qualora il revisore dell’impresa utilizzatrice non sia in grado di acquisire una comprensione sufficiente dall’impresa utilizzatrice, egli deve acquisire tale comprensione ponendo in essere una o più delle seguenti procedure:
 - a) acquisire una relazione di tipo 1 o di tipo 2, ove disponibile;
 - b) contattare, tramite l’impresa utilizzatrice, il fornitore di servizi al fine di acquisire specifiche informazioni;
 - c) recarsi presso il fornitore di servizi e svolgere le procedure atte a fornire le informazioni necessarie sui controlli presso il fornitore di servizi; ovvero
 - d) avvalersi di un altro revisore per svolgere le procedure atte a fornire le informazioni necessarie sui controlli pertinenti presso il fornitore di servizi. (Rif.: Parr. A15-A20)

Utilizzo di una relazione di tipo 1 o di tipo 2 a supporto della comprensione del fornitore di servizi da parte del revisore dell’impresa utilizzatrice

13. Nello stabilire la sufficienza e l’appropriatezza degli elementi probativi forniti da una relazione di tipo 1 o di tipo 2, il revisore dell’impresa utilizzatrice deve ritenersi soddisfatto in merito a:
 - a) la competenza professionale del revisore del fornitore di servizi nonché la sua indipendenza dal fornitore stesso;
 - b) l’adeguatezza dei principi in base ai quali è stata emessa la relazione di tipo 1 o di tipo 2. (Rif.: Par. A21)
14. Qualora il revisore dell’impresa utilizzatrice pianifichi di utilizzare una relazione di tipo 1 o di tipo 2 quale elemento probativo a supporto della sua comprensione in merito alla configurazione e alla messa in atto dei controlli presso il fornitore di servizi, egli deve:
 - a) valutare se la descrizione e la configurazione dei controlli presso il fornitore di servizi siano riferiti ad una data o ad un periodo appropriati per gli scopi del revisore dell’impresa utilizzatrice;
 - b) valutare la sufficienza e l’appropriatezza degli elementi probativi forniti dalla relazione ai fini della comprensione dei controlli presso il fornitore di servizi;
 - c) stabilire se i controlli complementari dell’impresa utilizzatrice identificati dal fornitore di servizi siano rilevanti per l’impresa utilizzatrice e, in caso affermativo, comprendere se l’impresa utilizzatrice abbia configurato e messo in atto tali controlli. (Rif.: Parr. A22-A23)

Risposte di revisione ai rischi di errori significativi identificati e valutati

15. In risposta ai rischi identificati e valutati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, il revisore dell’impresa utilizzatrice deve:

⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 26 a).

⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 26 d).

- a) stabilire se nelle evidenze tenute presso l'impresa utilizzatrice siano disponibili elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito alle asserzioni di bilancio oggetto d'esame; e in caso contrario,
- b) svolgere procedure di revisione conseguenti al fine di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati ovvero avvalersi di un altro revisore che svolga, per suo conto, tali procedure presso il fornitore di servizi. (Rif.: Parr. A24-A28)

Procedure di conformità

16. Qualora la valutazione del rischio da parte del revisore dell'impresa utilizzatrice includa l'aspettativa che i controlli presso il fornitore di servizi operino efficacemente, il revisore dell'impresa utilizzatrice deve acquisire elementi probativi sull'efficacia operativa di tali controlli svolgendo una o più delle seguenti procedure:
- a) acquisire una relazione di tipo 2, ove disponibile;
 - b) svolgere procedure di conformità appropriate presso il fornitore di servizi; ovvero
 - c) avvalersi di un altro revisore che svolga, per suo conto, le procedure di conformità presso il fornitore di servizi. (Rif.: Parr. A29-A30)

Utilizzo di una relazione di tipo 2 quale elemento probativo dell'efficacia operativa dei controlli presso il fornitore di servizi

17. Qualora, in conformità al paragrafo 16 a), il revisore dell'impresa utilizzatrice pianifichi di utilizzare una relazione di tipo 2 come elemento probativo che i controlli presso il fornitore di servizi operino efficacemente, egli deve stabilire se la relazione del revisore del fornitore di servizi fornisca elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'efficacia dei controlli a supporto della valutazione del rischio da parte del revisore dell'impresa utilizzatrice:
- a) valutando se la descrizione, la configurazione e l'efficacia operativa dei controlli presso il fornitore di servizi siano riferite ad una data o ad un periodo appropriati agli scopi del revisore dell'impresa utilizzatrice;
 - b) stabilendo se i controlli complementari dell'impresa utilizzatrice identificati dal fornitore di servizi siano rilevanti per l'impresa utilizzatrice e, in caso affermativo, comprendere se l'impresa utilizzatrice abbia configurato e messo in atto tali controlli e, in caso affermativo, verificarne l'efficacia operativa;
 - c) valutando l'adeguatezza del periodo coperto con le procedure di conformità e il tempo trascorso dal momento dello svolgimento di tali procedure;
 - d) valutando se le procedure di conformità svolte dal revisore del fornitore di servizi e i relativi risultati, così come illustrati nella sua relazione, siano pertinenti alle asserzioni del bilancio dell'impresa utilizzatrice e forniscano elementi probativi sufficienti ed appropriati a supporto della valutazione del rischio da parte del revisore dell'impresa utilizzatrice. (Rif.: Parr. A31-A39)

Relazioni di tipo 1 e di tipo 2 che non trattano i servizi di un subfornitore

18. Qualora il revisore dell'impresa utilizzatrice pianifichi di utilizzare una relazione di tipo 1 o di tipo 2 che non trattano i servizi forniti da un subfornitore e tali servizi siano invece rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio dell'impresa utilizzatrice, il revisore dell'impresa utilizzatrice deve applicare le regole del presente principio di revisione con riguardo ai servizi forniti dal subfornitore. (Rif.: Par. A40)

Frode, non conformità a leggi e regolamenti ed errori non corretti relativi alle attività svolte presso il fornitore di servizi

19. Il revisore dell'impresa utilizzatrice deve svolgere indagini presso la direzione dell'impresa stessa sul fatto se il fornitore di servizi abbia comunicato all'impresa utilizzatrice ovvero se questa sia venuta in altro modo a conoscenza di eventuali frodi, non conformità a leggi e regolamenti o errori non corretti che influiscono sul bilancio dell'impresa utilizzatrice. Il revisore dell'impresa utilizzatrice deve valutare in che modo tali aspetti influiscano sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione delle procedure di revisione conseguenti, inclusi gli effetti sulle conclusioni e sulla relazione di revisione. (Rif.: Par. A41)

Relazione del revisore dell'impresa utilizzatrice

20. Il revisore dell'impresa utilizzatrice deve esprimere un giudizio con modifica nella propria relazione di revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705⁶ qualora egli non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ai servizi prestati dal fornitore che siano rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio dell'impresa utilizzatrice. (Rif.: Par. A42)
21. Se la relazione di revisione sul bilancio dell'impresa utilizzatrice contiene un giudizio senza modifica, il revisore dell'impresa utilizzatrice non deve fare riferimento al lavoro svolto dal revisore del fornitore di servizi, a meno che ciò sia richiesto da leggi o regolamenti. Qualora tale riferimento sia richiesto da leggi o regolamenti, la relazione del revisore dell'impresa utilizzatrice deve indicare che il riferimento non attenua la sua responsabilità per il giudizio di revisione espresso. (Rif.: Par. A43)
22. Qualora il riferimento al lavoro del revisore del fornitore di servizi sia rilevante ai fini della comprensione di una modifica al giudizio di revisione, la relazione del revisore dell'impresa utilizzatrice deve indicare che tale riferimento non attenua la responsabilità di quest'ultimo per il giudizio di revisione espresso. (Rif.: Par. A44)

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Acquisire la comprensione dei servizi prestati da un fornitore di servizi, incluso il controllo interno

Fonti di informazione (Rif.: Par. 9)

- A1. Le informazioni riguardanti la natura dei servizi prestati dal fornitore possono essere reperite da un'ampia varietà di fonti, quali:
- manuali d'istruzioni;
 - presentazioni dei sistemi;
 - manuali tecnici;
 - il contratto o l'accordo sul livello dei servizi tra l'impresa utilizzatrice e il fornitore di servizi;
 - relazioni dei fornitori di servizi, della funzione di revisione interna o delle autorità di vigilanza sui controlli esistenti presso il fornitore di servizi;
 - relazioni del revisore del fornitore di servizi, incluse le lettere di commento alla direzione ove disponibili.
- A2. La conoscenza del fornitore di servizi, acquisita da parte del revisore dell'impresa utilizzatrice mediante esperienze precedenti, per esempio nel corso di altri incarichi di revisione, può essere altresì utile

⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, *Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente*, paragrafo 6.

nell'acquisire la comprensione della natura dei servizi prestati dal fornitore. Ciò può risultare particolarmente utile nei casi in cui i servizi e i controlli del fornitore su tali servizi siano altamente standardizzati.

Natura dei servizi prestati dal fornitore (Rif.: Par. 9 a)

- A3. Un'impresa utilizzatrice può esternalizzare attività avvalendosi di un fornitore di servizi, quale un'impresa che elabori le operazioni e mantenga la relativa rendicontazione, ovvero registri le operazioni ed elabori i dati relativi. I fornitori che prestano tali servizi includono, ad esempio, le banche d'investimento che investono e corrispondono interessi sulle attività connesse ai piani di remunerazione variabile per i dipendenti o per altri soggetti, gli istituti di credito ipotecario che concedono ipoteche a favore di altri soggetti, i fornitori di servizi applicativi che forniscono pacchetti di applicazioni software e ambienti tecnologici che consentono ai clienti di elaborare le operazioni economico-finanziarie e di gestione.
- A4. I servizi prestati da fornitori, che sono rilevanti ai fini della revisione contabile, includono ad esempio:
- la tenuta dei libri contabili dell'impresa utilizzatrice;
 - la gestione delle attività;
 - la rilevazione, registrazione o elaborazione di operazioni in qualità di incaricato dell'impresa utilizzatrice.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

- A5. Le imprese di dimensioni minori possono avvalersi di servizi di contabilità esterni che vanno dall'elaborazione di specifiche operazioni (ad esempio, il pagamento degli oneri fiscali relativi alle retribuzioni) alla tenuta delle registrazioni contabili sino alla redazione del loro bilancio. L'esternalizzazione di attività per la redazione del bilancio mediante l'utilizzo di fornitori di servizi non esime la direzione dell'impresa di dimensioni minori e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance dalle loro responsabilità per il bilancio.⁷

Natura e significatività delle operazioni elaborate dal fornitore di servizi (Rif.: Par. 9 b)

- A6. Un fornitore di servizi può stabilire direttive e procedure che influiscono sul controllo interno dell'impresa utilizzatrice. Tali direttive e procedure sono, almeno in parte, fisicamente e operativamente separate dall'impresa utilizzatrice. La rilevanza dei controlli del fornitore di servizi rispetto a quelli dell'impresa utilizzatrice dipende dalla natura dei servizi prestati dal fornitore, inclusa la natura e la significatività delle operazioni che quest'ultimo elabora per conto dell'impresa utilizzatrice. In alcune situazioni, le operazioni elaborate dal fornitore di servizi e i conti che ne sono influenzati possono non apparire come significativi per il bilancio dell'impresa utilizzatrice, ma la natura delle operazioni elaborate può essere significativa ed il revisore dell'impresa utilizzatrice può stabilire che in tali circostanze sia necessaria una comprensione di tali controlli.

Il livello di interazione tra le attività del fornitore di servizi e quelle dell'impresa utilizzatrice (Rif.: Par. 9 c)

- A7. La rilevanza dei controlli del fornitore di servizi rispetto a quelli dell'impresa utilizzatrice dipende anche dal livello di interazione tra le sue attività e quelle dell'impresa utilizzatrice. Il livello di interazione attiene alla misura in cui un'impresa utilizzatrice è in grado e sceglie di mettere in atto controlli efficaci sulle attività di elaborazione svolte dal fornitore di servizi. Per esempio, esiste un alto livello di interazione tra le attività dell'impresa utilizzatrice e quelle del fornitore di servizi nel caso in cui le operazioni sono autorizzate dall'impresa utilizzatrice e elaborate e contabilizzate dal fornitore. In tali circostanze, può essere fattibile per l'impresa utilizzatrice mettere in atto controlli efficaci su tali

⁷ 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)*, paragrafi 4, 4(I) e A2-A3.

operazioni. D'altra parte, quando un fornitore di servizi rileva ovvero, sin dall'inizio, registra, elabora e contabilizza le operazioni dell'impresa utilizzatrice, esiste un basso livello di interazione tra l'impresa utilizzatrice e il fornitore medesimo. In tali circostanze, l'impresa utilizzatrice può non essere in grado di mettere in atto, al suo interno, controlli efficaci su tali operazioni, ovvero può scegliere di non metterli in atto, e può fare affidamento sui controlli esistenti presso il fornitore di servizi.

Natura del rapporto tra l'impresa utilizzatrice e il fornitore di servizi (Rif.: Par. 9 d)

A8. Il contratto o l'accordo sul livello dei servizi tra l'impresa utilizzatrice ed il fornitore di servizi possono contemplare aspetti quali:

- le informazioni da fornire all'impresa utilizzatrice e le responsabilità per la rilevazione delle operazioni in relazione alle attività poste in essere dal fornitore di servizi;
- l'applicazione delle disposizioni degli organismi di vigilanza riguardanti la forma della tenuta delle registrazioni, ovvero l'accesso ad esse;
- l'eventuale indennizzo da corrispondere all'impresa utilizzatrice in caso di inadempimenti relativi alla prestazione;
- se il fornitore di servizi fornirà una relazione sui propri controlli e, in caso affermativo, se tale relazione sarà di tipo 1 o di tipo 2;
- se il revisore dell'impresa utilizzatrice abbia diritto di accedere alle registrazioni contabili dell'impresa utilizzatrice tenute dal fornitore di servizi e alle altre informazioni necessarie allo svolgimento della revisione contabile;
- se l'accordo consenta la comunicazione diretta tra il revisore dell'impresa utilizzatrice e il revisore del fornitore di servizi.

A9. Esiste un rapporto diretto tra il fornitore di servizi e l'impresa utilizzatrice, nonché tra il fornitore di servizi e il suo revisore. Tali rapporti non instaurano necessariamente un rapporto diretto tra il revisore dell'impresa utilizzatrice e il revisore del fornitore di servizi. Qualora non vi sia un rapporto diretto tra il revisore dell'impresa utilizzatrice e quello del fornitore di servizi, le comunicazioni tra i due revisori sono solitamente effettuate attraverso l'impresa utilizzatrice e il fornitore di servizi. Può anche instaurarsi un rapporto diretto tra il revisore dell'impresa utilizzatrice e il revisore del fornitore di servizi, tenendo conto delle considerazioni relative all'etica e alla riservatezza applicabili. Il revisore dell'impresa utilizzatrice, per esempio, può ricorrere al revisore del fornitore di servizi affinché quest'ultimo svolga per suo conto procedure, quali:

- a) procedure di conformità sui controlli esistenti presso il fornitore di servizi; ovvero
- b) procedure di validità sulle operazioni e sui saldi del bilancio dell'impresa utilizzatrice, tenuti dal fornitore di servizi.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche^{7-bis}

A10. *(omissis)*.

A11. *(omissis)*.

Comprensione dei controlli relativi ai servizi prestati dal fornitore di servizi (Rif.: Par. 10)

A12. L'impresa utilizzatrice può stabilire controlli sui servizi del fornitore che possono essere verificati dal revisore dell'impresa stessa e che possono consentire a tale revisore di concludere che i controlli dell'impresa utilizzatrice operino efficacemente per alcune o per tutte le relative asserzioni, a

^{7-bis} Si veda la sezione "Introduzione ai Principi di Revisione Internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. 39/10: Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche".

prescindere dai controlli in essere presso il fornitore di servizi. Ad esempio, qualora un'impresa utilizzatrice esternalizzi attività avvalendosi di un fornitore di servizi per elaborare le operazioni relative alle retribuzioni, essa può istituire dei controlli, relativi all'invio e alla ricezione delle informazioni relative alle retribuzioni, che potrebbero prevenire o individuare gli errori significativi. Tali controlli possono includere:

- il confronto dei dati inviati al fornitore di servizi con le relazioni sulle informazioni ricevute dallo stesso successivamente all'elaborazione di tali dati;
- il ricalcolo per un campione dell'ammontare delle retribuzioni ai fini di un controllo di accuratezza e il riesame della ragionevolezza dell'ammontare totale delle retribuzioni.

A13. In questa situazione, il revisore dell'impresa utilizzatrice può svolgere procedure di conformità sui controlli dell'impresa utilizzatrice sull'elaborazione delle retribuzioni, da cui potrebbe trarre elementi per concludere che tali controlli operino efficacemente per le asserzioni riguardanti le operazioni relative alle retribuzioni.

A14. Come evidenziato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315⁸ relativamente ad alcuni rischi, il revisore dell'impresa utilizzatrice può ritenere che non sia possibile o praticabile acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati mediante le sole procedure di validità. Tali rischi possono essere connessi alla inesatta o incompleta registrazione di classi di operazioni e saldi contabili di routine rilevanti per la revisione, le cui caratteristiche spesso permettono un'elaborazione altamente automatizzata con interventi manuali ridotti o del tutto assenti. Tali caratteristiche di elaborazione automatizzata possono presentarsi soprattutto quando l'impresa utilizzatrice esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi. In questi casi, i controlli dell'impresa utilizzatrice su tali rischi sono rilevanti ai fini della revisione contabile e al revisore dell'impresa utilizzatrice è richiesta l'acquisizione di una comprensione e la valutazione di tali controlli, in conformità ai paragrafi 9 e 10 del presente principio di revisione.

Procedure conseguenti nel caso in cui non sia possibile acquisire una comprensione sufficiente dall'impresa utilizzatrice (Rif.: Par. 12)

A15. La decisione del revisore dell'impresa utilizzatrice in merito a quale procedura porre in essere, tra quelle di cui al paragrafo 12, singolarmente o in combinazione tra loro, per acquisire le informazioni necessarie all'identificazione e alla valutazione dei rischi di errori significativi relativi all'esternalizzazione di attività mediante l'utilizzo di fornitori di servizi, può essere influenzata da aspetti quali:

- la dimensione sia dell'impresa utilizzatrice che del fornitore di servizi;
- la complessità delle operazioni dell'impresa utilizzatrice e la complessità dei servizi prestati dal fornitore;
- la sede del fornitore di servizi (per esempio, il revisore dell'impresa utilizzatrice può decidere di avvalersi di un altro revisore affinché quest'ultimo svolga per suo conto procedure presso il fornitore di servizi, qualora la sede del fornitore di servizi sia distante);
- se ci si attende che la procedura (o le procedure) fornisca effettivamente al revisore dell'impresa utilizzatrice elementi probativi sufficienti e appropriati;
- la natura dei rapporti tra l'impresa utilizzatrice e il fornitore di servizi.

A16. Un fornitore di servizi può incaricare un proprio revisore di emettere una relazione sulla descrizione e sulla configurazione dei propri controlli (relazione di tipo 1) ovvero sulla descrizione e sulla configurazione dei propri controlli e sulla loro efficacia operativa (relazione di tipo 2). Le relazioni di tipo 1 o di tipo 2 possono essere emesse in conformità all'International Standard on Assurance

⁸ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 33.

Engagements (ISAE) 3402⁹ ^{9-bis} ovvero ai principi stabiliti da uno standard-setter autorizzato o riconosciuto (che può identificarli con nomi diversi quali relazioni Tipo A o Tipo B).

- A17. La disponibilità di una relazione di tipo 1 o di tipo 2 dipenderà generalmente dal fatto che il contratto tra il fornitore di servizi e l'impresa utilizzatrice preveda che il fornitore di servizi rilasci tale relazione. Un fornitore di servizi può anche scegliere di rendere disponibile alle imprese utilizzatrici una relazione di tipo 1 o di tipo 2, per ragioni di ordine pratico. Tuttavia, in alcuni casi, le imprese utilizzatrici possono non avere a disposizione né una relazione di tipo 1 né una di tipo 2.
- A18. In alcune circostanze, un'impresa utilizzatrice può esternalizzare, avvalendosi di uno o più fornitori di servizi, una o più unità o funzioni aziendali significative, quali le proprie funzioni di pianificazione e gestione degli adempimenti fiscali, ovvero di finanza e contabilità o di controllo. Dal momento che in tali circostanze può non essere disponibile una relazione sui controlli presso il fornitore di servizi, la procedura più efficace che il revisore dell'impresa utilizzatrice può svolgere per conseguire una comprensione di tali controlli è quella di recarsi presso il fornitore di servizi, poiché è probabile che vi sia una interazione diretta tra la direzione dell'impresa utilizzatrice e quella del fornitore di servizi.
- A19. È possibile avvalersi di un altro revisore per svolgere procedure che forniscano le informazioni necessarie sui controlli pertinenti presso il fornitore di servizi relative ai servizi forniti all'impresa utilizzatrice. Qualora sia stata emessa una relazione di tipo 1 o di tipo 2, per svolgere tali procedure il revisore dell'impresa utilizzatrice può avvalersi del revisore del fornitore di servizi, dal momento che quest'ultimo ha già in essere un rapporto con il fornitore. Il revisore dell'impresa utilizzatrice che si avvale del lavoro di un altro revisore può trovare utili le linee guida contenute nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600,¹⁰ in quanto tale principio tratta della comprensione di un altro revisore (includere la sua indipendenza e la sua competenza professionale), del coinvolgimento nel lavoro dell'altro revisore in sede di pianificazione della natura, dell'estensione e della tempistica di tale lavoro, e di valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti.
- A20. Un'impresa utilizzatrice può esternalizzare attività avvalendosi di un fornitore di servizi che a sua volta utilizza un subfornitore per la prestazione di alcuni dei servizi forniti all'impresa utilizzatrice, che sono parte del sistema informativo di tale impresa rilevante ai fini dell'informazione finanziaria. Il subfornitore di servizi può essere un'impresa separata dal fornitore di servizi o a esso collegata. Può essere necessario che il revisore dell'impresa utilizzatrice consideri i controlli presso il subfornitore di servizi. Nei casi in cui sono utilizzati uno o più subfornitori, l'interazione tra le attività dell'impresa utilizzatrice e quelle del fornitore di servizi si estende fino a includere l'interazione tra l'impresa utilizzatrice, il fornitore di servizi ed i subfornitori di servizi. Il livello di tale interazione, nonché la natura e la significatività delle operazioni elaborate dal fornitore di servizi e dai subfornitori sono i fattori più importanti che il revisore dell'impresa utilizzatrice deve considerare nel determinare la rilevanza dei controlli del fornitore di servizi e dei subfornitori rispetto ai controlli dell'impresa utilizzatrice.

Utilizzo di una relazione di tipo 1 o di tipo 2 a supporto della comprensione del fornitore dei servizi da parte del revisore dell'impresa utilizzatrice (Rif.: Parr. 13-14)

- A21. Il revisore dell'impresa utilizzatrice può svolgere indagini sul revisore del fornitore di servizi presso l'organizzazione professionale cui questi appartiene ovvero presso altri professionisti e appurare se egli sia soggetto a vigilanza regolamentare. Il revisore del fornitore di servizi può svolgere la sua attività nell'ambito di un ordinamento giuridico in cui sono adottati principi diversi riguardo le relazioni sui

⁹ International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3402, *Assurance Reports on Controls at a Service Organization*.

^{9-bis} L'International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3402, *Assurance Reports on Controls at a Service Organization*, non fa parte dei principi di revisione internazionali (ISA Italia).

¹⁰ Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600, *La revisione del bilancio del gruppo – Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)*, paragrafo 2, recita: "Il presente principio di revisione, opportunamente adattato alle circostanze, può essere utile per il revisore che si avvalga di altri revisori nella revisione contabile di bilanci diversi dal bilancio del gruppo...". Si veda anche il paragrafo 19 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.

controlli presso il fornitore di servizi, ed il revisore dell'impresa utilizzatrice può ottenere informazioni dallo standard-setter sui principi utilizzati dal revisore del fornitore di servizi.

- A22. Una relazione di tipo 1 o di tipo 2, insieme alle informazioni sull'impresa utilizzatrice, possono aiutare il revisore dell'impresa utilizzatrice a comprendere:
- a) gli aspetti dei controlli presso il fornitore di servizi che possono influire sull'elaborazione delle operazioni dell'impresa utilizzatrice, incluso l'utilizzo di subfornitori di servizi;
 - b) il flusso delle operazioni significative gestite dal fornitore di servizi per stabilire i punti nell'ambito di tale flusso che potrebbero generare errori significativi nel bilancio dell'impresa utilizzatrice;
 - c) gli obiettivi di controllo presso il fornitore di servizi, che siano pertinenti alle asserzioni di bilancio dell'impresa utilizzatrice;
 - d) se i controlli presso il fornitore di servizi siano adeguatamente configurati e messi in atto per prevenire o individuare gli errori di elaborazione che potrebbero dar luogo ad errori significativi nel bilancio dell'impresa utilizzatrice.

Una relazione di tipo 1 o di tipo 2 può aiutare il revisore dell'impresa utilizzatrice ad acquisire una comprensione sufficiente ad identificare e valutare i rischi di errori significativi. Una relazione di tipo 1, tuttavia, non fornisce alcun elemento probativo in merito all'efficacia operativa dei controlli.

- A23. Una relazione di tipo 1 o di tipo 2 che si riferisca ad una data o ad un periodo non compresi nel periodo amministrativo in esame può aiutare il revisore dell'impresa utilizzatrice ad acquisire una comprensione preliminare dei controlli messi in atto presso il fornitore di servizi, qualora la relazione sia integrata con ulteriori informazioni aggiornate provenienti da altre fonti. Se la descrizione dei controlli del fornitore di servizi si riferisce ad una certa data o ad un periodo precedenti rispetto all'inizio del periodo amministrativo in esame, il revisore dell'impresa utilizzatrice, al fine di aggiornare le informazioni contenute nella relazione di tipo 1 o di tipo 2, può svolgere procedure, quali:
- discutere dei cambiamenti intervenuti presso il fornitore di servizi con il personale dell'impresa utilizzatrice che sia in una posizione tale che gli consenta di essere a conoscenza di tali cambiamenti;
 - riesaminare la documentazione e la corrispondenza aggiornata emessa dal fornitore di servizi; ovvero
 - discutere dei cambiamenti con il personale del fornitore di servizi.

Risposte di revisione ai rischi di errori significativi identificati e valutati (Rif.: Par. 15)

- A24. L'eventualità che l'esternalizzazione di attività mediante il ricorso ad un fornitore di servizi aumenti il rischio di errori significativi per un'impresa utilizzatrice dipende dalla natura dei servizi prestati e dai controlli su tali servizi. In alcuni casi, l'esternalizzazione di attività avvalendosi di un fornitore di servizi può ridurre il rischio di errori significativi per l'impresa utilizzatrice, in particolare qualora questa non possieda le competenze necessarie a porre in essere determinate attività, quali la rilevazione, l'elaborazione e la registrazione delle operazioni, ovvero non abbia le risorse adeguate (ad esempio, un sistema IT).
- A25. Qualora il fornitore di servizi conservi elementi significativi delle registrazioni contabili dell'impresa utilizzatrice, può essere necessario che il revisore dell'impresa utilizzatrice abbia l'accesso diretto a tali registrazioni per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'operatività dei controlli su tali registrazioni ovvero per comprovare le operazioni e i saldi in esse iscritti, o per entrambi gli scopi. Tale accesso può implicare l'ispezione fisica delle registrazioni presso i locali del fornitore di servizi, ovvero la consultazione delle registrazioni tenute in formato elettronico dall'impresa utilizzatrice o in un'altra sede, ovvero entrambe le modalità. Laddove l'accesso diretto sia realizzato elettronicamente, il

revisore dell'impresa utilizzatrice può acquisire elementi probativi sull'adeguatezza dei controlli effettuati dal fornitore di servizi con riguardo alla completezza e all'integrità dei dati dell'impresa utilizzatrice per i quali è responsabile il fornitore di servizi.

A26. Nel determinare la natura e l'ampiezza degli elementi probativi da acquisire in merito ai saldi che rappresentano le attività detenute o le operazioni poste in essere da un fornitore di servizi per conto dell'impresa utilizzatrice, il revisore di quest'ultima può prendere in considerazione le seguenti procedure:

- a) Ispezione delle registrazioni e dei documenti tenuti dall'impresa utilizzatrice: l'affidabilità di tale fonte di elementi probativi è determinata dalla natura e dall'ampiezza delle registrazioni contabili e della relativa documentazione di supporto conservate dall'impresa utilizzatrice. In alcuni casi, l'impresa utilizzatrice può non tenere registrazioni o documentazione autonome e dettagliate di specifiche operazioni poste in essere per suo conto.
- b) Ispezione delle registrazioni e dei documenti tenuti dal fornitore di servizi: l'accesso da parte del revisore dell'impresa utilizzatrice alle registrazioni del fornitore di servizi può essere stabilito nell'ambito degli accordi contrattuali tra l'impresa utilizzatrice e il fornitore di servizi. Il revisore dell'impresa utilizzatrice può avvalersi anche di un altro revisore per ottenere l'accesso per suo conto alle registrazioni dell'impresa utilizzatrice tenute dal fornitore di servizi.
- c) Acquisizione delle conferme dal fornitore di servizi in merito ai saldi e alle operazioni: laddove l'impresa utilizzatrice tenga registrazioni autonome dei saldi e delle operazioni, la conferma da parte del fornitore di servizi a supporto delle registrazioni dell'impresa utilizzatrice può costituire un elemento probativo attendibile sull'esistenza delle operazioni e delle attività in esame. Per esempio, qualora ci si avvalga di fornitori di servizi differenziati, quali un gestore di investimenti e un depositario, e tali fornitori tengano registrazioni autonome, il revisore dell'impresa utilizzatrice può richiedere loro la conferma dei saldi per confrontare queste informazioni con le corrispondenti registrazioni autonome dell'impresa utilizzatrice.

Qualora l'impresa utilizzatrice non tenga registrazioni autonome, le informazioni acquisite mediante le conferme avute dal fornitore di servizi rappresentano semplicemente una dichiarazione di quanto è riflesso nelle registrazioni tenute dal fornitore stesso. Pertanto, tali conferme, singolarmente considerate, non costituiscono elementi probativi attendibili. In queste circostanze, il revisore dell'impresa utilizzatrice può considerare se sia possibile identificare una fonte alternativa di elementi probativi.

- d) Svolgimento di procedure di analisi comparativa sulle registrazioni tenute dall'impresa utilizzatrice ovvero sulle relazioni ricevute dal fornitore di servizi: l'efficacia delle procedure di analisi comparativa può variare a seconda delle asserzioni e sarà influenzata dall'ampiezza e dal dettaglio delle informazioni disponibili.

A27. Un altro revisore può svolgere procedure che possono essere considerate procedure di validità a beneficio dei revisori dell'impresa utilizzatrice. Tale incarico può comportare lo svolgimento, da parte di un altro revisore, delle procedure concordate tra l'impresa utilizzatrice e il suo revisore e tra il fornitore di servizi e il suo revisore. I risultati delle procedure svolte da un altro revisore sono riesaminati dal revisore dell'impresa utilizzatrice al fine di stabilire se costituiscano elementi probativi sufficienti ed appropriati. Inoltre, può essere disposto dalle autorità amministrative ovvero mediante accordi contrattuali che il revisore del fornitore di servizi svolga determinate procedure che possono essere considerate procedure di validità. I risultati dell'applicazione delle procedure richieste sui saldi e sulle operazioni elaborati dal fornitore di servizi possono essere utilizzati dal revisore dell'impresa utilizzatrice come parte degli elementi probativi necessari a supporto del proprio giudizio di revisione. In tali circostanze può risultare utile che, prima dello svolgimento delle procedure, il revisore dell'impresa utilizzatrice e quello del fornitore di servizi si accordino in merito alla documentazione

della revisione contabile o all'accesso alla stessa che saranno forniti al revisore dell'impresa utilizzatrice.

A28. In alcune circostanze, in particolare quando l'impresa utilizzatrice esternalizza alcune o tutte le sue funzioni amministrative e finanziarie ad un fornitore di servizi, il revisore dell'impresa utilizzatrice può trovarsi ad affrontare una situazione in cui una parte significativa degli elementi probativi si trova presso il fornitore di servizi. Può essere necessario che il revisore dell'impresa utilizzatrice o, per suo conto, un altro revisore svolgano procedure di validità presso il fornitore di servizi. Il revisore del fornitore di servizi può rilasciare una relazione di tipo 2 e, inoltre, può svolgere procedure di validità per conto del revisore dell'impresa utilizzatrice. Il coinvolgimento di un altro revisore non cambia la responsabilità del revisore dell'impresa utilizzatrice di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per costituirsi una base ragionevole a supporto del proprio giudizio. Di conseguenza, la considerazione, da parte del revisore dell'impresa utilizzatrice, in merito al fatto se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati e se sia necessario che egli svolga ulteriori procedure di validità, implica il coinvolgimento del revisore dell'impresa utilizzatrice nella definizione, nella supervisione e nello svolgimento delle procedure di validità svolte da un altro revisore, ovvero l'evidenza di tale coinvolgimento.

Procedure di conformità (Rif.: Par. 16)

A29. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330¹¹ richiede al revisore dell'impresa utilizzatrice di definire e svolgere, in determinate circostanze, procedure di conformità per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'efficacia operativa dei controlli. In presenza di un fornitore di servizi, tale regola si applica quando:

- a) nella valutazione dei rischi di errori significativi, il revisore dell'impresa utilizzatrice si aspetta che i controlli presso il fornitore di servizi operino efficacemente (ossia il revisore dell'impresa utilizzatrice intende fare affidamento sull'efficacia operativa dei controlli presso il fornitore di servizi nel determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di validità); ovvero
- b) le procedure di validità non forniscono da sole, o in combinazione alle verifiche sull'efficacia operativa dei controlli presso l'impresa utilizzatrice, elementi probativi sufficienti ed appropriati a livello di asserzioni.

A30. Qualora non sia disponibile una relazione di tipo 2, il revisore dell'impresa utilizzatrice può, mediante l'impresa stessa, contattare il fornitore di servizi per richiedere che un revisore del fornitore sia incaricato di rilasciare una relazione di tipo 2 che includa le verifiche sull'efficacia operativa dei controlli, ovvero che il revisore dell'impresa utilizzatrice possa avvalersi di un altro revisore per svolgere, presso il fornitore di servizi, procedure che verifichino l'efficacia operativa di tali controlli. Il revisore dell'impresa utilizzatrice può anche recarsi presso il fornitore di servizi e svolgere verifiche sui controlli purché il fornitore stesso sia d'accordo. Le valutazioni del rischio effettuate dal revisore dell'impresa utilizzatrice si basano sull'evidenza combinata fornita dal lavoro di un altro revisore e dalle procedure da lui svolte.

Utilizzo di una relazione di tipo 2 quale elemento probativo dell'efficacia operativa dei controlli presso il fornitore di servizi (Rif.: Par. 17)

A31. Una relazione di tipo 2 può essere destinata a soddisfare le esigenze di diversi revisori delle imprese utilizzatrici dei servizi prestati dal fornitore; quindi, le procedure di conformità e i risultati illustrati nella relazione del revisore del fornitore di servizi possono non essere pertinenti per le asserzioni che risultano significative nel bilancio dell'impresa utilizzatrice in esame. Le procedure di conformità pertinenti per quest'ultima e i relativi risultati sono valutati al fine di stabilire se la relazione del revisore del fornitore

¹¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 8.

di servizi fornisca elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'efficacia dei controlli a supporto della valutazione del rischio effettuata dal revisore dell'impresa utilizzatrice. Nel far ciò, il revisore dell'impresa utilizzatrice può considerare i seguenti fattori:

- a) il periodo coperto con le procedure di conformità e il tempo trascorso dal momento dello svolgimento di tali procedure;
- b) la portata del lavoro del revisore del fornitore di servizi e i servizi e i processi considerati, i controlli verificati e le procedure svolte, nonché le modalità con cui tali controlli verificati sono connessi a quelli dell'impresa utilizzatrice;
- c) i risultati di tali procedure di conformità e il giudizio del revisore del fornitore di servizi sull'efficacia operativa dei controlli.

A32. Per alcune asserzioni, quanto minore è il periodo coperto da una specifica verifica e quanto maggiore è il tempo trascorso dallo svolgimento della verifica, tanto minori saranno gli elementi probativi che la verifica stessa può fornire. Nel confrontare il periodo di riferimento della relazione di tipo 2 con il periodo amministrativo del bilancio dell'impresa utilizzatrice, il revisore di quest'ultima può concludere che la relazione di tipo 2 offre minori elementi probativi se vi è unicamente una breve sovrapposizione tra il periodo di riferimento della stessa e il periodo per il quale il revisore dell'impresa utilizzatrice intende fare affidamento sulla relazione. In questo caso, una relazione di tipo 2 che si riferisca ad un periodo precedente o successivo può fornire elementi probativi aggiuntivi. In altri casi, il revisore dell'impresa utilizzatrice può stabilire che sia necessario svolgere procedure di conformità presso il fornitore di servizi, ovvero avvalersi, a tal fine, di un altro revisore, per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'efficacia operativa di tali controlli.

A33. Per il revisore dell'impresa utilizzatrice può essere necessario, altresì, acquisire elementi probativi aggiuntivi sulle modifiche significative apportate ai controlli presso il fornitore di servizi in periodi diversi da quello di riferimento della relazione di tipo 2, ovvero stabilire ulteriori procedure di revisione da svolgere. Tra i fattori rilevanti al fine di determinare gli elementi probativi aggiuntivi da acquisire relativamente ai controlli presso il fornitore di servizi in periodi diversi da quello di riferimento della relazione del revisore del fornitore, vi possono essere:

- la significatività dei rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di asserzioni;
- i controlli specifici che sono stati verificati durante il periodo intermedio e le modifiche significative apportate ai controlli dal momento in cui sono stati oggetto di verifica, incluse le modifiche nel sistema informativo, nei processi e nel personale;
- la misura in cui sono stati acquisiti elementi probativi sull'efficacia operativa di tali controlli;
- la durata del periodo rimanente;
- la misura in cui il revisore dell'impresa utilizzatrice intende ridurre le procedure di validità conseguenti, sulla base dell'affidamento riposto sui controlli;
- l'efficacia dell'ambiente di controllo e il processo adottato dall'impresa utilizzatrice per monitorare il proprio sistema di controllo interno.

A34. Elementi probativi aggiuntivi possono essere acquisiti, per esempio, estendendo le procedure di conformità al periodo rimanente ovvero verificando il processo adottato dall'impresa utilizzatrice per monitorare il proprio sistema di controllo interno.

A35. Qualora il periodo di verifica del revisore del fornitore di servizi sia completamente diverso dal periodo amministrativo del bilancio dell'impresa utilizzatrice, il revisore di quest'ultima non potrà fare affidamento su tali verifiche per concludere che i controlli dell'impresa utilizzatrice operino in modo

efficace poiché tali verifiche non forniscono elementi probativi aggiornati sull'efficacia dei controlli relativi al periodo amministrativo in esame, a meno che non si svolgano altre procedure.

- A36. In alcune circostanze, un servizio prestato da un fornitore può essere configurato assumendo che l'impresa utilizzatrice metterà in atto determinati controlli. Per esempio, il servizio può essere configurato assumendo che l'impresa utilizzatrice porrà in essere controlli sull'autorizzazione delle operazioni prima che le medesime siano inoltrate al fornitore di servizi per l'elaborazione. In tale situazione, la descrizione dei controlli da parte del fornitore di servizi può includere una disamina dei controlli complementari dell'impresa utilizzatrice. Il revisore dell'impresa utilizzatrice considera se tali controlli complementari siano pertinenti al servizio ad essa fornito.
- A37. Qualora il revisore dell'impresa utilizzatrice ritenga che la relazione del revisore del fornitore di servizi possa non fornire elementi probativi sufficienti ed appropriati, per esempio, ove tale relazione non contenga una descrizione delle procedure di conformità svolte dal revisore del fornitore di servizi e dei relativi risultati, egli può integrare la comprensione delle procedure e delle conclusioni del revisore del fornitore di servizi contattando il fornitore stesso, mediante l'impresa utilizzatrice, per richiedere di discutere con il revisore del fornitore di servizi sulla portata e sui risultati del lavoro di quest'ultimo. Inoltre, qualora il revisore dell'impresa utilizzatrice lo ritenga necessario, può contattare, mediante l'impresa utilizzatrice, il fornitore di servizi per richiedere che il suo revisore svolga procedure presso il fornitore stesso. In alternativa, tali procedure possono essere svolte dal revisore dell'impresa utilizzatrice, ovvero, su richiesta di quest'ultimo, da un altro revisore.
- A38. La relazione di tipo 2 del revisore del fornitore di servizi evidenzia i risultati delle verifiche svolte, incluse le eccezioni e le altre informazioni che potrebbero influire sulle conclusioni del revisore dell'impresa utilizzatrice. Le eccezioni rilevate dal revisore del fornitore di servizi ovvero un giudizio con modifica, nella relazione di tipo 2 del revisore medesimo, non significano necessariamente che tale relazione non sarà utile per la revisione contabile del bilancio dell'impresa utilizzatrice, ai fini della valutazione dei rischi di errori significativi. Piuttosto, le eccezioni e gli aspetti che hanno dato origine al giudizio con modifica nella relazione di tipo 2 del revisore del fornitore di servizi sono considerate dal revisore dell'impresa utilizzatrice nella valutazione della verifica dei controlli svolta dal revisore del fornitore di servizi. Nel considerare le eccezioni e gli aspetti che hanno dato origine al giudizio con modifica, il revisore dell'impresa utilizzatrice può discutere tali aspetti con il revisore del fornitore di servizi. Tale comunicazione è subordinata al fatto che l'impresa utilizzatrice contatti il fornitore di servizi e che questi acconsenta a che la comunicazione abbia luogo.

Comunicazione delle carenze del controllo interno identificate nel corso della revisione contabile

- A39. Il revisore dell'impresa utilizzatrice è tenuto a comunicare tempestivamente per iscritto le carenze significative identificate nel corso della revisione contabile sia alla direzione sia ai responsabili delle attività di governance.¹² Il revisore dell'impresa utilizzatrice è tenuto altresì a comunicare tempestivamente alla direzione, a un livello di responsabilità appropriato, le altre carenze nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile che, secondo il suo giudizio professionale, siano sufficientemente importanti da meritare l'attenzione della direzione stessa.¹³ Gli aspetti che il revisore dell'impresa utilizzatrice può identificare nel corso della revisione contabile e comunicare alla direzione e ai responsabili delle attività di governance dell'impresa utilizzatrice includono:
- eventuali controlli nell'ambito del processo adottato dall'impresa utilizzatrice per monitorare il proprio sistema di controllo interno che potrebbero essere messi in atto dall'impresa utilizzatrice, inclusi quelli identificati in seguito all'acquisizione di una relazione di tipo 1 ovvero di tipo 2;

¹² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265, *Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione*, paragrafi 9-10.

¹³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265, paragrafo 10.

- i casi in cui i controlli complementari dell'impresa utilizzatrice siano riportati nella relazione di tipo 1 ovvero di tipo 2 e non siano messi in atto dall'impresa utilizzatrice;
- i controlli che possono essere necessari presso il fornitore di servizi ma che non sembrano essere stati messi in atto o che non sono specificamente considerati nella relazione di tipo 2.

Relazioni di tipo 1 e di tipo 2 che non trattano i servizi di un subfornitore (Rif.: Par. 18)

A40. Qualora un fornitore di servizi si avvalga di un subfornitore, la relazione del revisore del fornitore di servizi può includere, ovvero escludere, gli obiettivi di controllo pertinenti del subfornitore ed i relativi controlli, nella descrizione del suo sistema organizzativo effettuata dal fornitore di servizi e nella portata dell'incarico del revisore del fornitore di servizi. Tali due modalità di reportistica sono conosciute rispettivamente come tecnica di inclusione e tecnica di esclusione. Qualora la relazione di tipo 1 o di tipo 2 non includa i controlli presso il subfornitore, e i servizi da questo prestati siano rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio dell'impresa utilizzatrice, il revisore di quest'ultima è tenuto ad applicare al subfornitore le regole del presente principio di revisione. La natura e l'estensione del lavoro che il revisore dell'impresa utilizzatrice svolge sui servizi prestati dal subfornitore dipendono dalla natura e dalla rilevanza di tali servizi per l'impresa utilizzatrice e dalla loro pertinenza ai fini della revisione contabile. L'applicazione della regola di cui al paragrafo 9 aiuta il revisore dell'impresa utilizzatrice a determinare l'effetto del subfornitore di servizi e la natura e l'estensione del lavoro da svolgere.

Frode, non conformità a leggi e regolamenti ed errori non corretti relativi alle attività svolte presso il fornitore di servizi (Rif.: Par. 19)

A41. Un fornitore di servizi può essere tenuto in base ai termini del contratto con le imprese utilizzatrici a portare a conoscenza delle imprese utilizzatrici interessate eventuali frodi, non conformità a leggi e regolamenti nonché errori non corretti attribuibili alla direzione o ai dipendenti del fornitore di servizi. Come richiesto dal paragrafo 19, il revisore dell'impresa utilizzatrice effettua indagini presso la direzione della stessa impresa in merito al fatto se il fornitore di servizi abbia segnalato tali eventuali aspetti e valuta se gli stessi influenzino la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti del revisore dell'impresa utilizzatrice. In alcune circostanze, il revisore dell'impresa utilizzatrice può richiedere informazioni aggiuntive per effettuare tale valutazione e può richiedere all'impresa utilizzatrice di contattare il fornitore di servizi per acquisire le informazioni necessarie.

Relazione del revisore dell'impresa utilizzatrice (Rif.: Par. 20)

A42. Qualora il revisore dell'impresa utilizzatrice non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati in merito ai servizi prestati dal fornitore rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio dell'impresa utilizzatrice, sussiste una limitazione allo svolgimento di procedure di revisione. Ciò può verificarsi nei casi in cui:

- il revisore dell'impresa utilizzatrice non sia in grado di acquisire una comprensione sufficiente dei servizi prestati dal fornitore e non disponga di elementi per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi;
- la valutazione dei rischi da parte del revisore dell'impresa utilizzatrice includa l'aspettativa che i controlli presso il fornitore di servizi operino efficacemente e il revisore dell'impresa utilizzatrice non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'efficacia operativa di tali controlli; ovvero
- gli elementi probativi sufficienti e appropriati siano disponibili unicamente nelle registrazioni tenute presso il fornitore di servizi, e il revisore dell'impresa utilizzatrice non sia in grado di ottenere accesso diretto a tali registrazioni.

Il revisore dell'impresa utilizzatrice esprime un giudizio con rilievi ovvero dichiara l'impossibilità di esprimere un giudizio in base alla sua conclusione sul fatto se i possibili effetti sul bilancio siano significativi ovvero pervasivi.

Riferimento al lavoro del revisore del fornitore di servizi (Rif.: Parr. 21-22)

- A43. In alcuni casi, leggi o regolamenti possono richiedere che nella relazione del revisore dell'impresa utilizzatrice si faccia riferimento al lavoro del revisore del fornitore di servizi. In tali circostanze, prima che il revisore dell'impresa utilizzatrice possa fare tale riferimento, è necessario il consenso del revisore del fornitore di servizi.
- A44. Il fatto che un'impresa utilizzatrice esternalizzi attività avvalendosi di un fornitore di servizi non cambia la responsabilità del revisore dell'impresa utilizzatrice, prevista dai principi di revisione, di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati che forniscano una base ragionevole a supporto del proprio giudizio di revisione. Il revisore dell'impresa utilizzatrice, pertanto, non fa riferimento alla relazione del revisore del fornitore di servizi come base su cui fondare, in parte, il proprio giudizio sul bilancio dell'impresa utilizzatrice. Tuttavia, nei casi in cui il revisore dell'impresa utilizzatrice esprima un giudizio con modifica a causa di un giudizio con modifica presente nella relazione del revisore del fornitore di servizi, al revisore dell'impresa utilizzatrice non è precluso di fare riferimento a tale relazione qualora ciò lo aiuti a spiegare le ragioni dell'espressione del giudizio con modifica. In tali circostanze, prima che il revisore dell'impresa utilizzatrice possa fare tale riferimento, è necessario il consenso del revisore del fornitore di servizi.