

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 620
UTILIZZO DEL LAVORO DELL'ESPERTO DEL REVISORE

(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)1-2

La responsabilità del revisore per il giudizio di revisione3

Data di entrata in vigore4

Obiettivi5

Definizioni6

Regole

Stabilire se sia necessario ricorrere ad un esperto del revisore7

Natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione8

La competenza, le capacità e l'obiettività dell'esperto del revisore9

Acquisire una comprensione del settore di competenza dell'esperto del revisore10

Accordo con l'esperto del revisore11

Valutazione dell'adeguatezza del lavoro dell'esperto del revisore12-13

Riferimento all'esperto del revisore nella relazione di revisione14-15

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Definizione di esperto del revisoreA1-A3

Stabilire se sia necessario ricorrere ad un esperto del revisoreA4-A9

Natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisioneA10-A13

La competenza, le capacità e l'obiettività dell'esperto del revisoreA14-A20

Acquisire una comprensione del settore di competenza dell'esperto del revisoreA21-A22

Accordo con l'esperto del revisoreA23-A31

Valutazione dell'adeguatezza del lavoro dell'esperto del revisoreA32-A40

Riferimento all'esperto del revisore nella relazione di revisioneA41-A42

Appendice: Considerazioni in merito all'accordo tra il revisore e l'esperto esterno del
revisore

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 620 “Utilizzo del lavoro dell’esperto del revisore” 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 delle responsabilità del revisore relativamente al lavoro di una persona o di un'organizzazione in un settore di competenza diverso da quello della contabilità o della revisione, nel caso in cui tale lavoro sia utilizzato per assistere il revisore nell'acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.
2. Il presente principio di revisione non tratta:
 - a) delle situazioni in cui il team di revisione include un membro, o consulta una persona o un'organizzazione, con competenze in un'area specialistica della contabilità o della revisione, che sono trattate nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220;¹ ovvero
 - b) dell'utilizzo da parte del revisore del lavoro di una persona o di un'organizzazione in possesso di competenze in un settore diverso da quello della contabilità o della revisione, il cui lavoro in tale settore sia utilizzato dall'impresa per assisterla nella redazione del bilancio (un esperto della direzione), che è trattato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500.²

La responsabilità del revisore per il giudizio di revisione

3. Il revisore ha l'esclusiva responsabilità del giudizio di revisione espresso e tale responsabilità non è attenuata dall'utilizzo del lavoro di un proprio esperto. Nondimeno, se il revisore, utilizzando il lavoro di un proprio esperto come previsto nel presente principio di revisione, conclude che il lavoro di tale esperto è adeguato rispetto ai propri scopi, il revisore può accettare i risultati o le conclusioni cui l'esperto è giunto nel proprio settore di competenza quali elementi probativi appropriati.

Data di entrata in vigore

4. 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

5. Gli obiettivi del revisore sono i seguenti:
 - a) stabilire se utilizzare il lavoro di un proprio esperto;
 - b) stabilire, qualora utilizzi il lavoro di un esperto, se tale lavoro sia adeguato rispetto ai propri scopi.

Definizioni

6. Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:
 - a) Esperto del revisore (nel seguito anche "proprio esperto") – Una persona o un'organizzazione in possesso di competenze in un settore diverso da quello della contabilità o della revisione, il cui lavoro in tale settore è utilizzato dal revisore per assisterlo nell'acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. L'esperto del revisore può essere un esperto interno (che è un partner³ o un membro del personale professionale, incluso il personale a tempo determinato, del soggetto incaricato della revisione o di altro soggetto appartenente alla rete), ovvero un esperto esterno. (Rif.: Parr. A1-A3)
 - b) Competenze – Capacità, conoscenze ed esperienza relative ad un particolare settore.

¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, *Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio*, paragrafi A10, A20-A22.

² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, *Elementi probativi*, paragrafi A45-A59.

³ (*Omissis*). Si veda la sezione "Introduzione ai Principi di Revisione Internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10: Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche".

- c) Esperto della direzione – Una persona o un’organizzazione in possesso di competenze in un settore diverso da quello della contabilità o della revisione, il cui lavoro in tale settore è utilizzato dall’impresa per assisterla nella redazione del bilancio.

Regole

Stabilire se sia necessario ricorrere ad un esperto del revisore

- 7. Laddove, per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, siano necessarie competenze in un settore diverso da quello della contabilità o della revisione, il revisore deve stabilire se utilizzare il lavoro di un proprio esperto. (Rif.: Parr. A4-A9)

Natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione

- 8. La natura, la tempistica e l’estensione delle procedure di revisione, con riferimento alle regole contenute nei paragrafi 9-13 del presente principio di revisione, varieranno a seconda delle circostanze. Nel determinare la natura, la tempistica e l’estensione di tali procedure, il revisore deve considerare diversi aspetti, che comprendono: (Rif.: Par. A10)
 - a) la natura dell’aspetto cui attiene il lavoro dell’esperto;
 - b) i rischi di errori significativi nell’aspetto cui attiene il lavoro dell’esperto;
 - c) la rilevanza del lavoro dell’esperto nel contesto della revisione contabile;
 - d) la conoscenza e l’esperienza del revisore riguardo i precedenti lavori svolti dall’esperto;
 - e) se l’esperto sia tenuto ad applicare le direttive e le procedure di controllo della qualità adottate dal soggetto incaricato della revisione a cui appartiene il revisore. (Rif.: Parr. A11-A13)

La competenza, le capacità e l’obiettività dell’esperto del revisore

- 9. Il revisore deve valutare se il proprio esperto abbia la competenza, le capacità e l’obiettività necessarie rispetto ai propri scopi. Nel caso di un esperto esterno del revisore, la valutazione dell’obiettività deve includere un’indagine in merito agli interessi e ai rapporti che possono costituire un rischio per l’obiettività di quell’esperto. (Rif.: Parr. A14-A20)

Acquisire una comprensione del settore di competenza dell’esperto del revisore

- 10. Il revisore deve acquisire una comprensione sufficiente del settore di competenza del proprio esperto che gli consenta di: (Rif.: Parr. A21-A22)
 - a) stabilire la natura, la portata e gli obiettivi del lavoro dell’esperto rispetto ai propri scopi;
 - b) valutare l’adeguatezza di tale lavoro rispetto ai propri scopi.

Accordo con l’esperto del revisore

- 11. Il revisore deve concordare, per iscritto qualora sia appropriato, i seguenti aspetti con il proprio esperto: (Rif.: Parr. A23-A26)
 - a) la natura, la portata e gli obiettivi del lavoro dell’esperto; (Rif.: Par. A27)
 - b) i rispettivi ruoli e le responsabilità del revisore e dell’esperto; (Rif.: Parr. A28-A29)
 - c) la natura, la tempistica e l’estensione della comunicazione tra il revisore e l’esperto, inclusa la forma di qualsiasi relazione fornita dall’esperto; (Rif.: Par. A30)
 - d) la necessità che l’esperto del revisore rispetti le disposizioni in materia di riservatezza. (Rif.: Par. A31)

Valutazione dell'adeguatezza del lavoro dell'esperto del revisore

12. Il revisore deve valutare l'adeguatezza del lavoro del proprio esperto rispetto agli scopi del revisore stesso, incluso: (Rif.: Par. A32)
 - a) la pertinenza e la ragionevolezza dei risultati e delle conclusioni dell'esperto e la loro coerenza con gli altri elementi probativi; (Rif.: Parr. A33-A34)
 - b) laddove il lavoro dell'esperto comporti l'utilizzo di assunzioni e metodi significativi, la pertinenza e la ragionevolezza di tali assunzioni e metodi rispetto alle circostanze; (Rif.: Parr. A35-A37)
 - c) laddove il lavoro dell'esperto comporti l'utilizzo di dati di base significativi per il suo lavoro, la pertinenza, la completezza e l'accuratezza di tali dati. (Rif.: Parr. A38-A39)
13. Qualora il revisore stabilisca che il lavoro del proprio esperto non sia adeguato rispetto agli scopi del revisore stesso, egli deve: (Rif.: Par. A40)
 - a) concordare con l'esperto la natura e l'estensione del lavoro ulteriore che l'esperto dovrà svolgere; ovvero
 - b) svolgere ulteriori procedure di revisione appropriate alle circostanze.

Riferimento all'esperto del revisore nella relazione di revisione

14. In una relazione di revisione contenente un giudizio senza modifica, il revisore non deve fare riferimento al lavoro del proprio esperto a meno che ciò non sia richiesto da leggi o regolamenti. Qualora tale riferimento sia richiesto da leggi o regolamenti, il revisore deve indicare nella relazione di revisione che il riferimento non attenua la sua responsabilità per il giudizio di revisione. (Rif.: Par. A41)
15. Laddove, nella relazione di revisione, il revisore faccia riferimento al lavoro del proprio esperto, poiché tale riferimento è rilevante ai fini della comprensione del giudizio espresso con modifica, egli deve specificare nella propria relazione che tale riferimento non attenua la sua responsabilità per il giudizio espresso. (Rif.: Par. A42)

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Definizione di esperto del revisore (Rif.: Par. 6 a)

- A1. Le competenze in un settore diverso da quello della contabilità e della revisione possono riguardare competenze in relazione ad aspetti quali:
- la valutazione di strumenti finanziari complessi, terreni e fabbricati, impianti e macchinari, gioielli, opere d'arte, antichità, attività immateriali, attività acquisite e passività assunte in seguito ad aggregazioni aziendali, attività che possono aver subito riduzioni di valore;
 - il calcolo attuariale delle passività associate a contratti di assicurazione o a piani per benefici ai dipendenti;
 - la stima delle riserve di petrolio e di gas;
 - la valutazione delle passività ambientali e dei costi di bonifica dei siti;
 - l'interpretazione dei contratti, delle leggi e dei regolamenti;
 - l'analisi di problematiche complesse o inusuali nell'applicazione della normativa fiscale.

- A2. In molti casi la distinzione tra competenze nel settore della contabilità o della revisione e competenze in altri settori risulterà semplice, anche laddove sia interessata un'area specialistica della contabilità o della revisione. Per esempio, una persona in possesso di competenze nell'applicazione di metodi di contabilizzazione delle imposte differite sul reddito spesso può essere facilmente distinta da un esperto in diritto tributario. Ai fini del presente principio di revisione il primo non è un esperto, perché ha competenze nel settore contabile, mentre il secondo è un esperto perché ha competenze in campo giuridico. È possibile fare distinzioni analoghe anche in altre aree, per esempio, tra le competenze nei metodi di contabilizzazione degli strumenti finanziari e le competenze nei modelli complessi ai fini della valutazione degli strumenti finanziari. Tuttavia, in alcuni casi e, in particolar modo, qualora sia interessata un'area di competenze di recente introduzione nel settore della contabilità o della revisione contabile, la distinzione tra le aree specialistiche di contabilità o revisione e le competenze in un altro settore richiederà l'esercizio del giudizio professionale. Le norme e i principi professionali applicabili riguardanti i requisiti di formazione e di competenza per i professionisti contabili e per i revisori contabili possono assistere il revisore nell'esercizio di tale giudizio.^{4 4-bis}
- A3. È necessario l'esercizio del giudizio professionale da parte del revisore nel considerare come le regole del presente principio di revisione siano influenzate dal fatto che l'esperto del revisore possa essere una persona o un'organizzazione. Per esempio, nel valutare la competenza, le capacità e l'obiettività dell'esperto del revisore, può accadere che l'esperto sia un'organizzazione utilizzata in precedenza, ma che il revisore non abbia esperienze precedenti con il singolo esperto a cui l'organizzazione ha affidato l'incarico specifico; oppure può accadere il contrario, ossia, il revisore può conoscere il lavoro di un singolo esperto ma non quello dell'organizzazione di cui l'esperto è entrato a far parte. In entrambi i casi, sia le caratteristiche personali del singolo sia quelle dell'organizzazione (quali i sistemi di controllo della qualità adottati dalla stessa) possono essere rilevanti ai fini della valutazione del revisore.

Stabilire se sia necessario ricorrere ad un esperto del revisore (Rif.: Par. 7)

- A4. Un esperto del revisore può essere necessario per assistere il revisore in una o in alcune delle seguenti attività:
- acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e del suo sistema di controllo interno;
 - identificare e valutare i rischi di errori significativi;
 - determinare e attuare le risposte generali di revisione ai rischi identificati e valutati a livello di bilancio;
 - definire e svolgere le procedure di revisione conseguenti per fronteggiare i rischi identificati e valutati a livello di asserzioni, incluse le procedure di conformità o le procedure di validità;
 - valutare la sufficienza e l'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti nel formarsi un giudizio sul bilancio.
- A5. I rischi di errori significativi possono aumentare qualora la direzione, nel redigere il bilancio, necessiti di competenze in un settore diverso da quello contabile, per esempio, perché possono riscontrarsi questioni complesse, o perché la direzione può non possedere conoscenze in quel settore di competenza specifico. Qualora, nel redigere il bilancio, la direzione non possieda le competenze necessarie, è possibile ricorrere a un esperto della direzione per fronteggiare tali rischi. Anche i controlli pertinenti, inclusi quelli che riguardano il lavoro dell'esperto della direzione, ove presenti, possono ridurre i rischi di errori significativi.

⁴ Per esempio, può risultare utile l'International Education Standard 8, *Competence Requirements for Audit Professionals*.

^{4-bis} L'International Education Standard 8, *Competence Requirements for Audit Professionals*, non fa parte dei principi di revisione internazionali (ISA Italia).

- A6. Qualora la redazione del bilancio comporti l'utilizzo di competenze in un settore diverso da quello contabile, il revisore, che è competente in materia di contabilità e revisione, può non possedere le competenze necessarie per sottoporre quel bilancio a revisione contabile. Il responsabile dell'incarico è tenuto a convincersi che il team di revisione, e gli eventuali esperti del revisore che non fanno parte del team di revisione, possiedano complessivamente le competenze e le capacità appropriate per svolgere l'incarico.⁵ Inoltre, il revisore è tenuto a stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle risorse necessarie per svolgere l'incarico.⁶ La decisione da parte del revisore di ricorrere o meno al lavoro di un proprio esperto e, in caso affermativo, quando ed in quale misura, assiste il revisore ad adempiere a tali regole. Nel corso della revisione contabile, ovvero in seguito a cambiamenti intervenuti nelle circostanze, il revisore può avere necessità di riconsiderare precedenti decisioni in merito all'utilizzo del lavoro di un proprio esperto.
- A7. Un revisore che non sia un esperto in un settore diverso dalla contabilità o dalla revisione può nondimeno essere in grado di acquisire una comprensione di quel settore sufficiente a consentirgli di svolgere la revisione contabile senza l'ausilio di un proprio esperto. Tale comprensione può essere ottenuta, ad esempio, mediante:
- l'esperienza nella revisione contabile di imprese che richiedono tali competenze per la redazione del proprio bilancio;
 - la formazione e lo sviluppo professionale in un settore particolare. Ciò può comprendere corsi o discussioni con persone che possiedono competenze nel settore finalizzati a potenziare la capacità del revisore di occuparsi di questioni attinenti tale settore. Simili discussioni differiscono dalla consultazione con un esperto del revisore in merito ad una particolare serie di circostanze riscontrate durante l'incarico, in quanto tale esperto è stato informato di tutti i fatti pertinenti che gli consentiranno di esprimere un parere informato su quel particolare aspetto;⁷
 - discussioni con revisori che abbiano già svolto incarichi analoghi.
- A8. In altri casi, tuttavia, il revisore può stabilire che sia necessario, ovvero può scegliere, di ricorrere ad un proprio esperto che lo assista nell'acquisizione di elementi probativi sufficienti ed appropriati. Le considerazioni utili a stabilire se ricorrere ad un esperto del revisore possono includere:
- se, nella redazione del bilancio, la direzione si sia avvalsa di un esperto della direzione (si veda il paragrafo 9);
 - la natura e la rilevanza dell'aspetto, inclusa la sua complessità;
 - i rischi di errori significativi relativi all'aspetto;
 - la natura prevista delle procedure in risposta ai rischi identificati, incluse la conoscenza ed esperienza del revisore in merito al lavoro degli esperti relativamente a tali questioni e la disponibilità di fonti alternative di elementi probativi.
- A9. Laddove, nella redazione del bilancio, la direzione si sia avvalsa di un esperto della direzione, la decisione del revisore se ricorrere ad un proprio esperto può essere influenzata anche da fattori quali:
- la natura, la portata e gli obiettivi del lavoro dell'esperto della direzione;
 - se l'esperto della direzione sia un dipendente dell'impresa, ovvero sia un soggetto da questa incaricato per la prestazione dei relativi servizi;
 - la misura in cui la direzione può controllare o influenzare il lavoro dell'esperto della direzione;

⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafo 14.

⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300, *Pianificazione della revisione contabile del bilancio*, paragrafo 8 e).

⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafo A21.

- la competenza e le capacità dell'esperto della direzione;
- se l'esperto della direzione sia soggetto a principi tecnici per lo svolgimento della prestazione o ad altre disposizioni professionali o di settore;
- qualsiasi controllo nell'ambito dell'impresa sul lavoro dell'esperto della direzione.

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500⁸ include regole e linee guida riguardanti l'effetto della competenza, delle capacità e dell'obiettività degli esperti della direzione sull'attendibilità degli elementi probativi.

Natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione (Rif.: Par. 8)

A10. La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione, con riferimento alle regole di cui ai paragrafi 9-13 del presente principio di revisione, varieranno a seconda delle circostanze. Per esempio, i seguenti fattori possono indicare la necessità di procedure diverse o più estese rispetto a quelle che sarebbero altrimenti necessarie:

- Il lavoro dell'esperto del revisore riguarda un aspetto significativo che richiede valutazioni soggettive e complesse.
- Il revisore non ha in passato utilizzato il lavoro di un proprio esperto, e non ha conoscenze precedenti in merito alla competenza, alle capacità e all'obiettività dell'esperto.
- L'esperto del revisore sta svolgendo procedure che sono parte integrante della revisione contabile, piuttosto che essere consultato per esprimere un parere su un singolo aspetto.
- L'esperto è un esperto esterno al revisore e non è pertanto soggetto alle direttive e alle procedure di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione.

Direttive e procedure di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione (Rif.: Par. 8 e)

A11. L'esperto interno del revisore può essere un partner o un membro del personale professionale, incluso il personale a tempo determinato, del soggetto incaricato della revisione, e quindi essere tenuto ad applicare le direttive e le procedure di controllo della qualità di tale soggetto in conformità al principio internazionale sul controllo della qualità n. 1 (ISQC Italia 1)⁹ ovvero a disposizioni nazionali che prevedano regole stringenti almeno quanto quelle contenute nell'ISQC Italia 1.¹⁰ In alternativa, un esperto interno del revisore può essere un partner o un membro del personale professionale, incluso il personale a tempo determinato, di un soggetto appartenente alla rete, che può condividere con il soggetto incaricato della revisione direttive e procedure comuni per il controllo della qualità.

A12. L'esperto esterno del revisore non è un membro del team di revisione e non è soggetto alle direttive e alle procedure di controllo della qualità in conformità all'ISQC Italia 1.¹¹ In alcuni ordinamenti giuridici, tuttavia, leggi o regolamenti possono richiedere che l'esperto esterno del revisore sia considerato come un membro del team di revisione, e possa quindi essere soggetto ai principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza, e alle altre disposizioni professionali, secondo quanto stabilito da tali leggi o regolamenti.

A13. I team di revisione fanno affidamento sul sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione a meno che informazioni pervenute da quest'ultimo o da altre parti suggeriscano

⁸ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, paragrafo 8.

⁹ Principio internazionale sul controllo della qualità n. 1 (ISQC Italia 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*, paragrafo 12 f).

¹⁰ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafo 2.

¹¹ ISQC Italia 1, paragrafo 12 f).

diversamente.¹² La misura di tale affidamento potrà variare secondo le circostanze e potrà influire sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione delle procedure del revisore con riferimento ad aspetti quali:

- La competenza e le capacità, tramite programmi di selezione e formazione.
- L'obiettività. Gli esperti interni del revisore sono soggetti ai principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza.
- La valutazione da parte del revisore dell'adeguatezza del lavoro del proprio esperto. Per esempio, i programmi di formazione del soggetto incaricato della revisione possono fornire agli esperti interni del revisore una comprensione appropriata delle interrelazioni tra le loro competenze ed il processo di revisione. L'affidamento su tale formazione e su altri processi del soggetto incaricato della revisione, quali i protocolli volti a definire la portata del lavoro degli esperti interni del revisore, può influenzare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure del revisore finalizzate a valutare l'adeguatezza del lavoro dell'esperto del revisore.
- La conformità alle disposizioni di regolamenti e leggi, tramite i processi di monitoraggio.
- L'accordo con l'esperto del revisore.

Tale affidamento non attenua la responsabilità del revisore relativa al rispetto delle regole del presente principio di revisione.

La competenza, le capacità e l'obiettività dell'esperto del revisore (Rif.: Par. 9)

A14. La competenza, le capacità e l'obiettività dell'esperto del revisore sono fattori che influenzano in modo significativo il fatto se il lavoro dell'esperto sarà adeguato rispetto agli scopi del revisore. La competenza attiene alla natura ed al livello delle competenze dell'esperto del revisore. La capacità riguarda l'abilità dell'esperto del revisore nell'applicare tale competenza alle circostanze dell'incarico. I fattori che influenzano la capacità possono includere, per esempio, l'ubicazione geografica e la disponibilità di tempo e di risorse. L'obiettività attiene ai possibili effetti che l'ingerenza, il conflitto di interessi ovvero l'influenza di altri soggetti possono avere sul giudizio professionale dell'esperto del revisore.

A15. Le informazioni relative alla competenza, alle capacità e all'obiettività dell'esperto del revisore possono provenire da diverse fonti, quali:

- l'esperienza personale relativa a precedenti lavori svolti dall'esperto;
- le discussioni con l'esperto;
- le discussioni con altri revisori o con altri soggetti che conoscano il lavoro dell'esperto;
- la conoscenza delle qualifiche dell'esperto, l'appartenenza ad un organismo professionale o ad un'associazione di settore, l'abilitazione alla pratica professionale ovvero altre forme di riconoscimento esterno;
- le pubblicazioni o i libri scritti dall'esperto;
- le direttive e le procedure per il controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione a cui appartiene il revisore (si vedano i paragrafi A11-A13).

A16. Gli aspetti rilevanti ai fini della valutazione della competenza, delle capacità e dell'obiettività dell'esperto del revisore includono il fatto se il suo lavoro sia soggetto a principi tecnici per lo svolgimento della prestazione o ad altre disposizioni professionali o di settore, per esempio, principi etici o altri requisiti legati all'appartenenza a un organismo professionale o a un'associazione di settore, regole di accreditamento di organismi abilitanti, ovvero disposizioni stabilite da leggi o regolamenti.

¹² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafo 4.

A17. Altri aspetti che possono risultare rilevanti comprendono:

- la competenza dell'esperto del revisore in relazione all'aspetto per il quale il suo lavoro sarà utilizzato, ivi comprese le eventuali aree di specializzazione dell'esperto nell'ambito del proprio settore. Per esempio, un determinato attuario può specializzarsi in assicurazioni sui beni patrimoniali e assicurazioni contro gli infortuni, ma avere limitate competenze sul calcolo delle pensioni;
- la competenza dell'esperto del revisore riguardo le disposizioni pertinenti in materia di contabilità e di revisione, ad esempio, la conoscenza delle assunzioni e dei metodi, inclusi, ove applicabili, i modelli, che siano coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- se eventi inattesi, cambiamenti nelle condizioni o elementi probativi acquisiti dai risultati delle procedure di revisione indichino che possa essere necessario riconsiderare, nel corso della revisione contabile, la valutazione iniziale della competenza, delle capacità e dell'obiettività dell'esperto del revisore.

A18. Una vasta gamma di circostanze può costituire dei rischi per l'obiettività, come ad esempio: l'interesse personale, la prestazione di attività di patrocinatore legale e di consulente tecnico di parte, la familiarità, l'auto-riesame e l'intimidazione. Tali rischi possono essere gestiti eliminando le circostanze che li generano o applicando le misure di salvaguardia per ridurli entro un livello accettabile. Possono esistere altresì misure di salvaguardia specifiche dell'incarico di revisione contabile.

A19. La valutazione del fatto che i rischi per l'obiettività siano entro un livello accettabile può dipendere dal ruolo dell'esperto del revisore e dalla rilevanza del suo lavoro nell'ambito della revisione contabile. In alcuni casi, può non essere possibile eliminare le circostanze che generano i rischi o applicare misure di salvaguardia per ridurli entro un livello accettabile, per esempio, nel caso in cui l'esperto del revisore proposto sia una persona che ha ricoperto un ruolo significativo nella redazione dell'informativa oggetto di revisione contabile, ovvero sia, qualora l'esperto del revisore sia anche un esperto della direzione.

A20. Nella valutazione dell'obiettività dell'esperto esterno del revisore, può risultare pertinente:

- a) svolgere indagini presso l'impresa in merito a eventuali interessi o rapporti noti tra l'impresa e l'esperto che possono influire sull'obiettività di quest'ultimo;
- b) discutere con l'esperto sulle eventuali misure di salvaguardia applicabili, inclusi eventuali requisiti professionali che si applicano a tale esperto, e valutare se le misure di salvaguardia siano adeguate per ridurre i rischi ad un livello accettabile. Gli interessi e i rapporti che può essere pertinente discutere con l'esperto del revisore includono:
 - interessi finanziari;
 - i rapporti di affari e personali;
 - la prestazione di altri servizi da parte dell'esperto, ovvero da parte dell'organizzazione, qualora l'esperto esterno sia un'organizzazione.

In alcuni casi, per il revisore può anche essere appropriato acquisire un'attestazione scritta da parte dell'esperto esterno in merito a qualunque interesse o rapporto con l'impresa di cui quest'ultimo sia a conoscenza.

Acquisire una comprensione del settore di competenza dell'esperto del revisore (Rif.: Par. 10)

A21. Il revisore può acquisire una comprensione del settore di competenza del proprio esperto mediante le modalità descritte al paragrafo A7 ovvero mediante una discussione con tale esperto.

A22. Gli aspetti del settore di attività dell'esperto del revisore rilevanti ai fini della comprensione da parte del revisore possono includere:

- se il settore dell'esperto ricomprenda aree di specializzazione rilevanti ai fini della revisione contabile (si veda il paragrafo A17);
- se si applichino principi professionali o di altro tipo e disposizioni di legge o regolamentari;
- quali assunzioni e quali metodi, ivi inclusi, ove applicabili, i modelli, vengono utilizzati dall'esperto del revisore, e se essi siano generalmente accettati nell'ambito del settore dell'esperto e siano appropriati ai fini della redazione dell'informativa finanziaria;
- la natura dei dati o delle informazioni sia interni che esterni che l'esperto del revisore utilizza.

Accordo con l'esperto del revisore (Rif.: Par. 11)

A23. La natura, la portata e gli obiettivi del lavoro dell'esperto del revisore possono variare considerevolmente a seconda delle circostanze, come può avvenire per i rispettivi ruoli e responsabilità del revisore e del proprio esperto, e per la natura, la tempistica e l'estensione delle comunicazioni tra il revisore ed il proprio esperto. Si richiede quindi che tali aspetti siano concordati tra il revisore e il proprio esperto, indipendentemente dal fatto che si tratti di un esperto esterno o interno.

A24. Gli aspetti elencati al paragrafo 8 possono influire sul livello di dettaglio e formalizzazione dell'accordo tra il revisore ed il proprio esperto, incluso il fatto se sia appropriato che l'accordo sia in forma scritta. Per esempio, i seguenti fattori possono indicare la necessità di un accordo più dettagliato di quanto non sarebbe altrimenti, ovvero di un accordo da definire per iscritto:

- l'esperto del revisore avrà accesso a informazioni sensibili o riservate dell'impresa;
- i rispettivi ruoli o responsabilità del revisore e del proprio esperto sono diversi da quelli che ci si attende normalmente;
- si applicano disposizioni legislative o regolamentari provenienti da diversi ordinamenti giuridici;
- l'aspetto cui fa riferimento il lavoro dell'esperto del revisore è estremamente complesso;
- il revisore non ha in precedenza utilizzato il lavoro svolto da tale esperto;
- quanto maggiore è l'estensione del lavoro svolto dall'esperto del revisore e la sua rilevanza nell'ambito della revisione contabile.

A25. L'accordo tra il revisore ed il proprio esperto esterno viene spesso formalizzato con una lettera di incarico. In Appendice sono elencati gli aspetti che il revisore può considerare di includere nella lettera di incarico o in qualunque altra forma di accordo con il proprio esperto esterno.

A26. Qualora non vi sia accordo scritto tra il revisore ed il proprio esperto, l'evidenza di tale accordo può essere inclusa, ad esempio:

- nei memoranda di pianificazione o nelle carte di lavoro correlate, quali il programma di revisione;
- nelle direttive e nelle procedure del soggetto incaricato della revisione a cui appartiene il revisore. Nel caso di un esperto interno del revisore, le direttive e le procedure stabilite cui l'esperto è soggetto possono includere particolari direttive e procedure relative al suo lavoro. L'ampiezza della documentazione contenuta nelle carte di lavoro del revisore dipende dalla natura di tali direttive e procedure. Per esempio, può non essere richiesta alcuna documentazione nelle carte di lavoro del revisore se il soggetto incaricato della revisione ha protocolli dettagliati che si occupano delle circostanze in cui è utilizzato il lavoro di detto esperto.

Natura, portata e obiettivi del lavoro (Rif.: Par. 11 a)

A27. Nel concordare la natura, la portata e gli obiettivi del lavoro dell'esperto del revisore, può essere spesso rilevante includere una discussione su qualunque principio tecnico per lo svolgimento della prestazione applicabile o su altre disposizioni professionali o di settore che saranno seguiti dall'esperto.

Rispettivi ruoli e responsabilità (Rif.: Par. 11 b)

A28. L'accordo sui rispettivi ruoli e responsabilità del revisore e del proprio esperto può prevedere:

- se il revisore o il proprio esperto svolgeranno verifiche specifiche sui dati di base;
- il consenso per il revisore a discutere con l'impresa e con altri soggetti sui risultati o sulle conclusioni del proprio esperto e, se necessario, a includere i dettagli di tali risultati o conclusioni nel paragrafo sugli elementi alla base del giudizio con modifica nella relazione di revisione (si veda il paragrafo A42);
- qualunque accordo volto ad informare l'esperto del revisore in merito alle conclusioni del revisore riguardanti il lavoro dell'esperto.

Carte di lavoro

A29. L'accordo sui rispettivi ruoli e responsabilità del revisore e del proprio esperto può includere anche l'accordo in merito al reciproco accesso alle rispettive carte di lavoro, nonché alla loro conservazione. Qualora l'esperto del revisore sia un membro del team di revisione, le sue carte di lavoro fanno parte della documentazione della revisione. Laddove non sia previsto diversamente, le carte di lavoro degli esperti esterni del revisore sono di loro proprietà e non fanno parte della documentazione della revisione.

Comunicazione (Rif.: Par. 11 c)

A30. Una efficace comunicazione reciproca favorisce l'adeguata integrazione tra la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure dell'esperto del revisore ed il resto del lavoro di revisione, nonché l'appropriata modifica degli obiettivi dell'esperto del revisore durante lo svolgimento della revisione. Per esempio, quando il lavoro dell'esperto del revisore è connesso alle conclusioni del revisore in merito ad un rischio significativo, può essere appropriata sia una relazione scritta al termine del lavoro dell'esperto, sia resoconti verbali formulati nel corso del lavoro. L'identificazione di determinati partners o membri del personale professionale che terranno i contatti con l'esperto del revisore, nonché di procedure per la comunicazione tra l'esperto e l'impresa, favorisce una comunicazione tempestiva ed efficace, in particolare nel caso di incarichi di dimensioni maggiori.

Riservatezza (Rif.: Par. 11 d)

A31. È necessario che anche l'esperto del revisore si attenga a quelle disposizioni in materia di riservatezza, previste dai principi etici di riferimento, che si applicano al revisore. È possibile che leggi o regolamenti prescrivano ulteriori disposizioni. L'impresa può anche aver richiesto di concordare con gli esperti esterni del revisore specifiche regole in materia di riservatezza.

Valutazione dell'adeguatezza del lavoro dell'esperto del revisore (Rif.: Par. 12)

A32. La valutazione da parte del revisore della competenza, delle capacità e dell'obiettività del proprio esperto, la familiarità del revisore con il settore di competenza dell'esperto, nonché la natura del lavoro svolto da quest'ultimo, influenzano la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione volte a valutare l'adeguatezza del lavoro dell'esperto rispetto agli scopi del revisore.

I risultati e le conclusioni dell'esperto del revisore (Rif.: Par. 12 a)

A33. Le procedure specifiche volte a valutare l'adeguatezza del lavoro dell'esperto rispetto agli scopi del revisore possono includere:

- indagini presso l'esperto del revisore;
- il riesame delle carte di lavoro e delle relazioni dell'esperto del revisore;
- procedure ulteriori di supporto, quali:
 - l'osservazione del lavoro dell'esperto del revisore;

- l'esame dei dati pubblicati, quali rapporti statistici provenienti da fonti attendibili ed autorevoli;
- l'ottenimento della conferma da parte di terzi su questioni pertinenti;
- lo svolgimento di specifiche procedure di analisi comparativa;
- la riesecuzione dei calcoli;
- la discussione con un altro esperto in possesso di competenze pertinenti nel caso in cui, per esempio, i risultati o le conclusioni dell'esperto del revisore non siano coerenti con gli altri elementi probativi;
- la discussione della relazione dell'esperto del revisore con la direzione.

A34. I fattori rilevanti ai fini della valutazione della pertinenza e della ragionevolezza dei risultati o delle conclusioni dell'esperto del revisore, siano essi inclusi in una relazione o esposti in altra forma, possono includere il fatto se tali risultati o conclusioni siano:

- presentati in modo coerente con i principi professionali o di settore dell'esperto del revisore;
- chiaramente espressi, incluso il riferimento agli obiettivi concordati con il revisore, alla portata del lavoro svolto e ai principi adottati;
- basati su un periodo amministrativo appropriato e tengano conto degli eventi successivi, ove pertinenti;
- soggetti a qualunque riserva, limitazione o restrizione all'uso e, in caso affermativo, se ciò abbia implicazioni per il revisore;
- basati su un'appropriate considerazione degli errori o delle deviazioni riscontrati dall'esperto del revisore.

Assunzioni, metodi e dati di base

Assunzioni e metodi (Rif.: Par. 12 b)

A35. Qualora il lavoro dell'esperto del revisore consista nella valutazione delle assunzioni e dei metodi sottostanti, inclusi, ove applicabili, i modelli, utilizzati dalla direzione per elaborare una stima contabile, è probabile che le procedure del revisore siano dirette in primo luogo a valutare se l'esperto del revisore abbia riesaminato in modo adeguato tali assunzioni e metodi. Qualora il lavoro dell'esperto del revisore consista nella elaborazione di una stima puntuale ovvero di un intervallo di stima del revisore ai fini della comparazione con una stima puntuale della direzione, le procedure del revisore possono essere dirette principalmente a valutare le assunzioni e i metodi, inclusi, ove applicabili, i modelli, utilizzati dall'esperto del revisore.

A36. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540¹³ tratta delle assunzioni e dei metodi utilizzati dalla direzione per l'effettuazione delle stime contabili, incluso l'utilizzo, in alcuni casi, di modelli altamente specializzati sviluppati dall'impresa. Sebbene tale disamina sia inserita nel contesto dell'acquisizione da parte del revisore di elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito alle assunzioni e ai metodi della direzione, essa può assistere il revisore anche nella valutazione delle assunzioni e dei metodi del proprio esperto.

A37. Qualora il lavoro dell'esperto del revisore implichi l'utilizzo di assunzioni e metodi significativi, i fattori rilevanti ai fini della valutazione da parte del revisore di tali assunzioni e metodi comprendono il fatto se questi:

- siano generalmente accettati nell'ambito del settore dell'esperto del revisore;
- siano coerenti con le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;

¹³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540, "Revisione delle stime contabili e della relativa informativa".

- dipendano dall'utilizzo di modelli specializzati;
- siano coerenti con quelli utilizzati dalla direzione e, qualora non lo siano, le motivazioni e gli effetti delle differenze.

Dati di base utilizzati dall'esperto del revisore (Rif.: Par. 12 c)

A38. Qualora il lavoro dell'esperto del revisore implichi l'utilizzo di dati di base che siano significativi per il suo lavoro, ai fini della verifica di questi dati possono essere utilizzate procedure quali quelle di seguito riportate:

- la verifica dell'origine dei dati, inclusa l'acquisizione di una comprensione e, ove applicabile, la verifica dei controlli interni sui dati e, ove pertinente, della loro trasmissione all'esperto;
- il riesame della completezza e della coerenza interna dei dati.

A39. In molti casi, il revisore può sottoporre a verifica i dati di base. Tuttavia, in altri casi, qualora i dati di base utilizzati dall'esperto del revisore abbiano una natura altamente tecnica nell'ambito del settore dell'esperto, l'esperto stesso può verificarli. Se l'esperto del revisore ha sottoposto a verifica i dati di base, un'indagine da parte del revisore presso l'esperto, ovvero la sua supervisione o il riesame delle verifiche svolte dall'esperto, possono rappresentare delle modalità appropriate con cui il revisore valuta la pertinenza, la completezza e l'accuratezza di tali dati.

Lavoro inadeguato (Rif.: Par. 13)

A40. Qualora il revisore concluda che il lavoro del proprio esperto non è adeguato rispetto ai propri scopi e di non poter risolvere la questione mediante le procedure di revisione ulteriori richieste al paragrafo 13 (procedure che possono comportare lo svolgimento di lavoro aggiuntivo da parte sia dell'esperto sia del revisore ovvero prevedere di impiegare o incaricare un altro esperto) può essere necessario che il revisore esprima un giudizio con modifica nella relazione di revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, in quanto non ha acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati.¹⁴

Riferimento all'esperto del revisore nella relazione di revisione (Rif.: Parr. 14-15)

A41. In alcuni casi, leggi o regolamenti possono richiedere che si faccia riferimento al lavoro dell'esperto del revisore.

A42. In alcune circostanze, può essere appropriato che, in una relazione di revisione contenente un giudizio con modifica, si faccia riferimento al lavoro dell'esperto del revisore al fine di spiegare la natura della modifica. In tali circostanze, prima di fare tale riferimento, può essere necessario che il revisore acquisisca il consenso del proprio esperto.

¹⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, *Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente*, paragrafo 6 b).

Considerazioni in merito all'accordo tra il revisore e l'esperto esterno del revisore

La presente Appendice elenca gli elementi che il revisore può considerare di inserire in un qualsiasi accordo con il proprio esperto esterno. L'elenco che segue è esemplificativo e non esaustivo; esso va inteso semplicemente come una guida che può essere utilizzata congiuntamente con le considerazioni evidenziate nel presente principio di revisione. Il fatto di includere nell'accordo determinati aspetti dipende dalle circostanze dell'incarico. L'elenco può fornire anche un ausilio nel considerare gli aspetti da includere nell'accordo con l'esperto interno del revisore.

Natura, portata e obiettivi del lavoro dell'esperto esterno del revisore

- La natura e la portata delle procedure che devono essere svolte dall'esperto esterno del revisore.
- Gli obiettivi del lavoro dell'esperto esterno del revisore nell'ambito delle considerazioni in merito alla significatività e al rischio connesse all'aspetto cui attiene il lavoro dell'esperto esterno e, ove pertinente, il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.
- Qualunque principio tecnico per lo svolgimento della prestazione applicabile o altre disposizioni professionali o di settore che saranno seguiti dall'esperto esterno del revisore.
- Le assunzioni ed i metodi, inclusi, ove applicabili, i modelli, che l'esperto esterno del revisore utilizzerà, e la loro autorevolezza.
- La data cui fa riferimento il lavoro dell'esperto esterno del revisore, ovvero, ove applicabile, il periodo di verifica, e le regole riguardanti gli eventi successivi.

I rispettivi ruoli e responsabilità del revisore e dell'esperto esterno del revisore

- I principi contabili e di revisione pertinenti e le disposizioni di legge o regolamentari di riferimento.
- Il consenso dell'esperto esterno del revisore all'utilizzo che il revisore intende fare della sua relazione, inclusi gli eventuali riferimenti o informativa ad altri soggetti in merito alla stessa, per esempio il riferimento a tale relazione nel paragrafo sugli elementi alla base del giudizio con modifica nella relazione di revisione, se necessario, ovvero l'informativa su tale relazione alla direzione o al comitato per il controllo interno e la revisione contabile.
- La natura e l'estensione del riesame da parte del revisore del lavoro svolto dal proprio esperto esterno.
- Se il revisore o il proprio esperto esterno sottoporranno a verifica i dati di base.
- L'accesso dell'esperto esterno del revisore alle registrazioni e ai documenti elettronici dell'impresa nonché i contatti con il personale e gli esperti incaricati dall'impresa stessa.
- Le procedure per la comunicazione tra l'esperto esterno del revisore e l'impresa.
- Il reciproco accesso del revisore e del proprio esperto esterno alle rispettive carte di lavoro.
- La proprietà ed il controllo delle carte di lavoro durante l'incarico, e a conclusione dello stesso, incluse eventuali disposizioni relative alla conservazione della documentazione.
- La responsabilità dell'esperto esterno del revisore per lo svolgimento del lavoro con la dovuta competenza e diligenza.
- La competenza e la capacità dell'esperto esterno del revisore per lo svolgimento del lavoro.

- La previsione che l'esperto esterno del revisore utilizzi tutte le conoscenze in suo possesso rilevanti ai fini della revisione contabile o che, nel caso in cui non lo faccia, ne informi il revisore.
- Qualunque restrizione all'associazione dell'esperto esterno del revisore con la relazione di revisione.
- Qualunque accordo volto ad informare l'esperto esterno del revisore in merito alle conclusioni del revisore riguardanti il lavoro dell'esperto.

Comunicazioni e relazioni

- I metodi e la frequenza delle comunicazioni, inclusi:
 - in che modo saranno riportati i risultati o le conclusioni cui è giunto l'esperto esterno del revisore (per esempio, relazione scritta o verbale, aggiornamento costante al team di revisione);
 - l'identificazione di determinate persone all'interno del team di revisione che terranno i contatti con l'esperto esterno del revisore.
- Il momento in cui l'esperto esterno completerà il lavoro e riporterà al revisore i risultati o le conclusioni.
- La responsabilità dell'esperto esterno di comunicare prontamente qualunque possibile ritardo nel completare il lavoro e qualunque possibile riserva o limitazione sui propri risultati o conclusioni.
- La responsabilità dell'esperto esterno di comunicare prontamente casi in cui l'impresa limiti l'accesso dell'esperto alle registrazioni e ai documenti elettronici dell'impresa, nonché i contatti con il personale e gli esperti incaricati dall'impresa stessa.
- La responsabilità dell'esperto esterno di comunicare al revisore tutte le informazioni che egli ritenga possano essere rilevanti ai fini della revisione contabile, ivi compreso qualunque cambiamento intervenuto rispetto alle circostanze descritte nelle precedenti comunicazioni.
- La responsabilità dell'esperto esterno di comunicare le circostanze che possono costituire rischi per l'obiettività dell'esperto stesso e qualunque misura di salvaguardia pertinente che possa eliminare tali rischi, ovvero ridurli ad un livello accettabile.

Riservatezza

- La necessità che l'esperto del revisore si attenga alle disposizioni in materia di riservatezza, inclusi:
 - le disposizioni in tema di riservatezza, contenute nei principi etici di riferimento che si applicano al revisore;
 - le eventuali ulteriori disposizioni che possono essere stabilite da leggi o regolamenti;
 - eventuali requisiti specifici in tema di riservatezza previsti dall'impresa.