ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

I PRINCIPI DI REVISIONE

# ISA 620 – Utilizzo del lavoro dell'esperto del revisore


Massimo Meloni
*Partner EY*

Andrea Villani
*Senior Manager EY*


9 Novembre 2017, Teatro Carcano

# ISA Italia 620
# Oggetto

Il principio 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.

Tale principio non tratta:

- 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 ISA Italia n. 220.
- 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 ISA Italia n. 500.

# ISA Italia 620
# Obiettivo e responsabilità

Gli obiettivi del revisore sono i seguenti:

- stabilire se utilizzare il lavoro di un proprio esperto;
- stabilire, qualora utilizzi il lavoro di un esperto, se tale lavoro sia adeguato rispetto ai propri scopi.

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

# ISA Italia 620
# Definizioni

- 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 partner 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.
- Competenze – Capacità, conoscenze ed esperienza relative ad un particolare settore.
- 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.

# ISA Italia 620
# Regole

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.

Nel determinare la natura, la tempistica e l'estensione di tale lavoro, il revisore deve considerare diversi aspetti, che comprendono:

- la natura dell'aspetto cui attiene il lavoro dell'esperto;
- i rischi di errori significativi nell'aspetto cui attiene il lavoro dell'esperto;
- la rilevanza del lavoro dell'esperto nel contesto della revisione contabile;
- la conoscenza e l'esperienza del revisore riguardo i precedenti lavori svolti dall'esperto;
- 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

# ISA Italia 620
# Regole

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 una minaccia per l'obiettività di quell'esperto

Il revisore deve acquisire una comprensione sufficiente del settore di competenza del proprio esperto che gli consenta di:

- stabilire la natura, la portata e gli obiettivi del lavoro dell'esperto rispetto ai propri scopi;
- valutare l'adeguatezza di tale lavoro rispetto ai propri scopi.

# ISA Italia 620
# Regole

Il revisore deve concordare, per iscritto qualora sia appropriato, i seguenti aspetti con il proprio esperto:

- la natura, la portata e gli obiettivi del lavoro dell'esperto;
- i rispettivi ruoli e le responsabilità del revisore e dell'esperto;
- la natura, la tempistica e l'estensione della comunicazione tra il revisore e l'esperto, inclusa la forma di qualsiasi relazione fornita dall'esperto;
- la necessità che l'esperto del revisore rispetti le disposizioni in materia di riservatezza.

# ISA Italia 620
# Regole

Il revisore deve valutare l'adeguatezza del lavoro del proprio esperto rispetto agli scopi del revisore stesso, incluso:

- la pertinenza e la ragionevolezza dei risultati e delle conclusioni dell'esperto e la loro coerenza con gli altri elementi probativi;
- 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;
- 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.

# ISA Italia 620
# Regole

Qualora il revisore stabilisca che il lavoro del proprio esperto non sia adeguato rispetto agli scopi del revisore stesso, egli deve:

- concordare con l'esperto la natura e l'estensione del lavoro ulteriore che l'esperto dovrà svolgere; ovvero
- svolgere ulteriori procedure di revisione appropriate alle circostanze.

# ISA Italia 620
# Regole

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.

In una relazione di revisione contenente un giudizio con modifica, laddove 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.

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

# Le linee guida e altro materiale esplicativo ISA Italia 620

# Linee guida ISA Italia 620

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.

# Linee guida ISA Italia 620

- 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.
- 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.

# Linee guida ISA Italia 620

- 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.

# Linee guida ISA Italia 620

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, incluso il suo 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.

# Linee guida ISA Italia 620

- 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.

# Linee guida ISA Italia 620

- Qualora la redazione del bilancio comporti l'utilizzo di competenze in un settore diverso da quello contabile, il revisore 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. Inoltre, il revisore è tenuto a stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle risorse necessarie per svolgere l'incarico. 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 di un esperto.

# Linee guida ISA Italia 620

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.
- discussioni con revisori che abbiano già svolto incarichi analoghi.

# Linee guida ISA Italia 620

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;
- 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.

# Linee guida ISA Italia 620

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 terzo da questa incaricato;
- la misura in cui la direzione può controllare o influenzare il lavoro dell'esperto della direzione;
- 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.

# Linee guida ISA Italia 620

La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione varieranno a seconda delle circostanze. 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.

# Linee guida ISA Italia 620

- L'esperto interno del revisore (membro del personale professionale) è tenuto ad applicare le direttive e le procedure di controllo della qualità in conformità al principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia n. 1), ovvero a disposizioni nazionali che prevedano regole stringenti almeno quanto quelle contenute nell'ISQC Italia 1.

- 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. Tuttavia, leggi o regolamenti possono richiedere che l'esperto esterno 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.

# Linee guida ISA Italia 620

In caso di esperto interno, i team di revisione fanno affidamento sul sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione. 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.
- La conformità alle disposizioni di regolamenti e leggi, tramite i processi di monitoraggio.
- L'accordo con l'esperto del revisore.

# Linee guida ISA Italia 620

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.
- 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.

# Linee guida ISA Italia 620

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.

# Linee guida ISA Italia 620

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.

# Linee guida ISA Italia 620

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.
- la competenza dell'esperto riguardo le disposizioni pertinenti in materia di contabilità e di revisione, ad esempio, la conoscenza delle assunzioni e dei metodi, inclusi 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.

# Linee guida ISA Italia 620

- Una vasta gamma di circostanze può costituire delle minacce 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 minacce possono essere eliminate o ridotte da misure di salvaguardia che possono derivare da strutture esterne (dalla professione dell'esperto del revisore e dalle disposizioni legislative o regolamentari che la disciplinano) o dall'ambiente di lavoro dell'esperto del revisore (per esempio, dalle direttive e procedure per il controllo della qualità).
- La valutazione della rilevanza delle minacce per l'obiettività, nonché del fatto se vi sia la necessità di misure di salvaguardia, può dipendere dal ruolo dell'esperto del revisore e dalla rilevanza del suo lavoro nell'ambito della revisione contabile. Possono sussistere alcune circostanze in cui le misure di salvaguardia non riescono a ridurre le minacce ad 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, ovverosia, qualora l'esperto del revisore sia anche un esperto della direzione.

# Linee guida ISA Italia 620

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

- 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;
- discutere con l'esperto sulle eventuali misure di salvaguardia applicabili, e valutare se le misure di salvaguardia siano adeguate per ridurre le minacce ad un livello accettabile. Gli interessi e i rapporti che può essere pertinente discutere includono:
  - gli interessi finanziari;
  - i rapporti di affari e personali;
  - la prestazione di altri servizi da parte dell'esperto.
- In alcuni casi, per il revisore può anche essere appropriato acquisire un'attestazione scritta da parte dell'esperto esterno.

# Linee guida ISA Italia 620

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;
- se si applichino principi professionali o di altro tipo e disposizioni di legge o regolamentari;
- quali assunzioni e quali metodi, ivi inclusi i modelli, vengono utilizzati dall'esperto del revisore, e se essi siano generalmente accettati nell'ambito del settore 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.

# Linee guida ISA Italia 620

- 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.

# Linee guida ISA Italia 620

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.

# Linee guida ISA Italia 620

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.

Nel concordare la natura, la portata e gli obiettivi del lavoro dell'esperto, può essere 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.

# Linee guida ISA Italia 620

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;
- qualunque accordo volto ad informare l'esperto del revisore in merito alle conclusioni del revisore riguardanti il lavoro dell'esperto.

# Linee guida ISA Italia 620

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.

# Linee guida ISA Italia 620

- 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.

- 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.

# Linee guida ISA Italia 620

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, per esempio, nel caso in cui i risultati o le conclusioni dell'esperto non siano coerenti con gli altri elementi probativi;
- la discussione della relazione dell'esperto con la direzione.

# Linee guida ISA Italia 620

I fattori rilevanti ai fini della valutazione della pertinenza e della ragionevolezza dei risultati o delle conclusioni dell'esperto 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'appropriata considerazione degli errori o delle deviazioni riscontrati dall'esperto del revisore.

# Linee guida ISA Italia 620

- 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.
- Il principio di revisione ISA Italia n. 540 può assistere il revisore anche nella valutazione delle assunzioni e dei metodi del proprio esperto.

# Linee guida ISA Italia 620

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;
- 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.

# Linee guida ISA Italia 620

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:

- 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.

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 abbiano una natura altamente tecnica, 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, possono rappresentare delle modalità appropriate con cui il revisore valuta la pertinenza, la completezza e l'accuratezza di tali dati.

# Linee guida ISA Italia 620

- 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 (svolgimento di lavoro aggiuntivo ovvero 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 ISA Italia n. 705, in quanto non ha acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati.