

I rapporti con altri attori nel controllo

1) *Rapporti tra revisore incaricato ed altri revisori*

Vediamo ora invece come comportarsi nel caso in cui si voglia o si debba utilizzare lavoro di altri revisori durante le verifiche del bilancio d'esercizio o del bilancio consolidato¹.

È utile innanzitutto definire chi sono gli altri professionisti di cui si tratta:

- con il termine “*revisore incaricato*” si intende il soggetto responsabile della relazione sul bilancio di un'impresa, quando quel bilancio comprende dati economici, patrimoniali e finanziari di una o più sue componenti, revisionati da un altro soggetto;
- con il termine “*altro soggetto*” si intende invece un terzo responsabile della revisione di una (o più) componenti del bilancio o di una o più società. La definizione di “altro soggetto” comprende **anche** i professionisti revisori facenti parte di filiali della stessa organizzazione o studio professionale – che utilizzano o meno la medesima denominazione – e i corrispondenti, così come anche soggetti con i quali non esiste un rapporto di correlazione (la cd. “rete”);
- per “*componente*” si intende una divisione, filiale, società controllata, società collegata, società sottoposta a controllo congiunto, o altra impresa i cui dati economici, patrimoniali e finanziari siano inclusi nel bilancio esaminato dal soggetto incaricato.

L'accettazione dell'incarico implica l'intenzione del soggetto incaricato di:

- *esaminare direttamente la parte significativa del bilancio*. Si presume che la significatività sia rispettata quando il soggetto incaricato esamina la maggioranza assoluta dell'attivo e dei ricavi. In questo senso la legge sulla tutela del risparmio ha inoltre enfatizzato che il revisore principale è completamente responsabile del lavoro di ogni altro revisore esterno a cui siano stati affidati compiti di verifica e controllo². Rientrano nei valori esaminati sia quelli assoggettati a revisione completa, che quelli assoggettati a revisione limitata o analisi di bilancio, in quanto la scelta dell'estensione delle procedure di revisione dipende dalla significatività dei valori e dal grado di rischio ad essi associato. Nella determinazione della parte esaminata dal soggetto incaricato, rientra anche il lavoro svolto da altri soggetti della stessa organizzazione, dei quali il soggetto incaricato si assume la piena responsabilità³;
- *avere un adeguato grado di conoscenza dell'attività svolta dalle componenti*;

¹ Si consideri il caso che il gruppo Alfa sia revisionato dalla società di revisione Beta per il 80% delle società del gruppo e per il 15% dalla società di revisione Gamma. In questo caso, dato che Beta è responsabile della revisione del bilancio consolidato, quali devono essere i rapporti tra Beta e Gamma per poter permettere a Beta di sottoscrivere la relazione di revisione sul bilancio consolidato del gruppo Alfa?

² Si veda art. 165, comma 1-bis, della legge n. 262 del 28 dicembre 2005.

³ Si veda il concetto di rete esposto nel Capitolo 4 – *L'indipendenza del revisore*.

- *essere soddisfatto della competenza professionale dell'altro soggetto* o essere messo in grado di svolgere le procedure aggiuntive;
- *esaminare direttamente le componenti a maggior rischio*, salvo il caso che ciò non sia oggettivamente possibile; in questo caso deve essere messo in grado di svolgere procedure aggiuntive. Nel valutare tale rischio, il soggetto incaricato considera il tipo di attività svolta dal componente, la tipologia di contratti, garanzie, impegni e rischi conclusi e assunti dal componente.

Quando il soggetto incaricato pianifica l'utilizzo del lavoro di un altro soggetto, deve valutarne la competenza professionale nel contesto dello specifico incarico, anche in caso di appartenenza alla stessa "rete".

Fonti di tali informazioni possono essere la comune appartenenza ad un'organizzazione professionale, referenze sull'organizzazione professionale della quale l'altro soggetto fa parte, informazioni ottenute da altri soggetti, banche, ecc. o infine contatti diretti con lo stesso professionista. Il soggetto incaricato deve informare l'altro professionista:

- dei requisiti di indipendenza richiesti sia nei confronti dell'impresa sia nei confronti della componente di bilancio ed ottenere dall'altro soggetto una dichiarazione scritta di possedere tali requisiti;
- dell'utilizzo che sarà fatto del suo lavoro e della sua relazione e dare le disposizioni necessarie per il coordinamento della revisione nel suo complesso dalla pianificazione in poi. Il soggetto incaricato deve informare l'altro soggetto delle aree di bilancio a particolare rischio, delle procedure necessarie per individuare le operazioni infragruppo da evidenziare e delle scadenze per il completamento della revisione;
- dei principi contabili e di revisione di riferimento e del tipo di relazione di revisione richiesta ed ottenere una dichiarazione scritta dallo stesso dalla quale risulti che saranno e sono stati seguiti.

Il soggetto incaricato, avendo comunque l'intera responsabilità dell'incarico, deve discutere con l'altro soggetto le procedure di revisione applicate, rivederne con un sommario scritto le procedure (del tipo di un questionario o una lista di controllo), o rivederne le carte di lavoro, se ritenuto necessario, in parole povere non può semplicemente accettare ciò che il soggetto terzo ha svolto. Se lo ritiene, il soggetto incaricato può comunque eseguire queste procedure di revisione dopo uno specifico incontro con l'altro soggetto.

Il soggetto incaricato deve documentare nelle sue carte di lavoro le componenti i cui bilanci siano stati revisionati da altri soggetti, la loro maggiore o minore rilevanza ai fini del bilancio dell'impresa nel suo insieme, i nomi degli altri soggetti e le conclusioni raggiunte. Si devono inoltre documentare le procedure eseguite e le conclusioni alle quali si è pervenuti. Ad esempio, si devono identificare i fogli di lavoro dell'altro soggetto utilizzati e prendere nota dei risultati delle discussioni intercorse con lo stesso.

È importante che l'altro soggetto, conoscendo il contesto nel quale il suo lavoro sarà utilizzato dal soggetto incaricato, cooperi attivamente, ad esempio, comunicando al

soggetto incaricato gli aspetti del suo lavoro che non possono essere eseguiti nel modo richiesto o a limiti nello svolgimento dell'incarico assegnatogli.

È noto che spetta al soggetto incaricato formulare un giudizio sul bilancio che può essere positivo, negativo, con rilievi, dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio nel caso in cui ritenga di non poter utilizzare il lavoro dell'altro soggetto, e non sia in grado di svolgere sufficienti procedure aggiuntive sui dati economici, patrimoniali e finanziari da esso esaminati per limiti al procedimento di revisione. Se l'altro revisore emetta o intenda emettere una relazione di revisione diversa da quella del revisore incaricato, quest'ultimo non può esimersi dal valutare se la natura e la rilevanza di tale effetto siano tali da richiedere una modifica della propria relazione.

2) Rapporti tra revisori uscenti e revisori entranti

Un ulteriore aspetto da considerare riguarda i rapporti tra revisori che concludono il proprio incarico e coloro che vi subentrano. L'aspetto riguarda lo scambio di informazioni che deve sussistere, ma che oggi fa riferimento solo nel Documento di ricerca n. 158 – Assirevi – *Lo scambio di informazioni tra revisore "entrante e revisore uscente" – Novembre 2010*.

Lo scopo ultimo è quello di prevedere l'obbligo di cooperazione tra i soggetti che si succedono nell'incarico, privilegiando evidentemente la qualità della revisione su ogni altro tipo di interesse, incluso quello della riservatezza delle informazioni acquisite.

In concreto il nuovo revisore dovrebbe poter acquisire informazioni dal suo predecessore per svolgere diligentemente il proprio incarico. Ad esempio sarà tenuto ad informarsi delle criticità rilevate da questi durante lo svolgimento del suo incarico, dovrà essere messo a conoscenza delle peculiarità delle procedure interne societarie, ecc. Si acclude un estratto della lettera che il revisore uscente richiede al revisore entrante dopo la conclusione degli incontri di "passaggio delle consegne"⁴.

⁴ Estratto da allegato modello di lettera di comunicazione alla società entrate da parte del revisore uscente.

"Al fine di permetterVi di acquisire dette informazioni, Vi consentiremo l'accesso alle nostre carte di lavoro contenenti:

- *dati ed informazioni relativi alla pianificazione ed all'accertamento dei rischi di revisione, nonché dati ed informazioni relativi alle problematiche di revisione riscontrate;*
- *programma di revisione attuato e, di conseguenza, le carte di lavoro che contengono le procedure di verifica svolte sui singoli conti del bilancio;*
- *le conclusioni raggiunte sui singoli conti del bilancio".*