

**CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E
CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONIERI**

COMMISSIONE PARITETICA PER I PRINCIPI DI REVISIONE

**OBIETTIVI E PRINCIPI GENERALI DELLA REVISIONE
CONTABILE DEL BILANCIO**

Documento n. 200

Edizione novembre 2006

INDICE

INTRODUZIONE	3
OBIETTIVO DELLA REVISIONE CONTABILE	3
PRINCIPI GENERALI DELLA REVISIONE CONTABILE	3
AMPIEZZA DEL LAVORO DI REVISIONE	4
RAGIONEVOLE SICUREZZA.....	4
RISCHIO DI REVISIONE E SIGNIFICATIVITÀ	5
RESPONSABILITÀ DEL BILANCIO.....	9
APPENDICE	10

INTRODUZIONE

1. Lo scopo del presente documento è quello di stabilire regole di comportamento e di fornire una guida in merito agli obiettivi ed ai principi generali della revisione contabile del bilancio.

OBIETTIVO DELLA REVISIONE CONTABILE

2. L'obiettivo della revisione contabile è di acquisire ogni elemento necessario per consentire al revisore di esprimere un giudizio se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo di riferimento.
3. Sebbene il giudizio del revisore incida sulla valutazione dell'attendibilità del bilancio, tale giudizio non rappresenta una garanzia del futuro funzionamento dell'impresa né che la stessa sia stata amministrata in modo efficace ed efficiente.

PRINCIPI GENERALI DELLA REVISIONE CONTABILE

4. I principi generali a cui il revisore deve attenersi sono:
 - a) indipendenza;
 - b) integrità;
 - c) obiettività;
 - d) competenza e diligenza;
 - e) riservatezza;
 - f) professionalità;
 - g) rispetto dei principi tecnici.

In appendice al presente documento sono riportate alcune indicazioni con riferimento alle norme etiche che il revisore è tenuto ad osservare nello svolgimento della propria attività.

5. Il revisore deve operare in conformità alle norme di legge, ai principi di revisione e, ove applicabili, alle raccomandazioni emanate dalla Consob.
6. Il revisore deve pianificare e svolgere la revisione con un atteggiamento di scetticismo professionale, tenuto conto che possono esistere circostanze tali da causare errori significativi nel bilancio.

L'atteggiamento di scetticismo professionale richiede che il revisore effettui una valutazione critica interrogandosi sulla validità degli elementi probativi acquisiti e prestando particolare attenzione a quegli elementi probativi che contraddicono o mettono in discussione l'attendibilità della documentazione esaminata o delle attestazioni della direzione.

Un atteggiamento di scetticismo professionale deve essere mantenuto nel corso dell'intero processo di revisione per ridurre il rischio di non considerare adeguatamente circostanze dubbie, di compiere eccessive generalizzazioni nella formulazione delle conclusioni sul lavoro di revisione nonché di utilizzare errate

assunzioni nella determinazione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di revisione e nella valutazione dei risultati.

Indipendentemente dalla valutazione dell'integrità della direzione, le attestazioni della direzione non possono sostituire l'acquisizione da parte del revisore di elementi probativi appropriati e sufficienti che lo mettano in grado di trarre ragionevoli conclusioni su cui basare l'espressione del proprio giudizio.

AMPIEZZA DEL LAVORO DI REVISIONE

7. Per "ampiezza del lavoro di revisione" si intende l'insieme delle procedure di revisione che sono ritenute necessarie nelle varie circostanze per conseguire gli obiettivi della revisione.

Il revisore deve determinare le procedure necessarie per svolgere la revisione secondo quanto stabilito dai principi di revisione.

In circostanze eccezionali, il revisore può ritenere necessario derogare da regole di comportamento e linee guida indicate in un principio di revisione, qualora la loro applicazione non consenta, nella fattispecie, il raggiungimento dello specifico scopo per cui tali regole di comportamento e linee guida sono previste nel principio di revisione medesimo.

In tali circostanze eccezionali il revisore può comunque dichiarare la conformità della revisione contabile ai principi di revisione, purchè svolga procedure di revisione alternative e documenti adeguatamente nelle carte di lavoro:

- le ragioni della deroga;
- le ragioni per le quali ritiene che le procedure di revisione alternative siano sufficienti ed appropriate ai fini del raggiungimento dello specifico scopo previsto nel principio di revisione.

Il revisore può, infine, tenere in considerazione gli eventuali documenti emanati dalla professione in qualità di guide pratiche, applicabili nel rispetto dei principi.

RAGIONEVOLE SICUREZZA

8. Un revisore che svolge la revisione contabile in conformità ai principi di revisione ottiene una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi.

Al fine di ottenere tale ragionevole sicurezza, il revisore acquisisce ogni elemento probativo ritenuto necessario per accertare se il bilancio sia viziato da errori significativi e se risulti nel suo complesso attendibile.

La ragionevole sicurezza attiene dunque all'intero processo di revisione.

9. Il revisore non può ottenere una sicurezza assoluta a causa delle limitazioni intrinseche nel processo di revisione che influenzano la capacità del revisore di individuare errori significativi.

Tali limitazioni possono derivare da fattori quali:

- l'utilizzo di verifiche a campione;

- le limitazioni intrinseche in qualunque controllo interno (per esempio la possibilità di forzature dei controlli da parte della direzione o di collusione);
 - la natura persuasiva piuttosto che conclusiva di molti elementi probativi.
10. Inoltre il lavoro svolto dal revisore contabile per giungere alla formulazione del proprio giudizio sul bilancio è un processo caratterizzato dalla presenza di elementi di valutazione soggettivi, soprattutto con riferimento:
- a) alla raccolta di elementi probativi, ad esempio, nella determinazione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di revisione;
 - b) alla formulazione delle conclusioni basate sugli elementi probativi raccolti, ad esempio, nella valutazione della ragionevolezza delle stime effettuate dalla direzione nella redazione del bilancio.
11. In aggiunta, esistono ulteriori limitazioni che possono influenzare la capacità persuasiva degli elementi probativi disponibili per formulare le conclusioni¹ su specifiche asserzioni di bilancio (per esempio in presenza di operazioni con parti correlate).
- In questi casi i relativi principi di revisione identificano procedure specifiche che, in conseguenza della natura di tali specifiche asserzioni, forniscono sufficienti ed appropriati elementi probativi in assenza di:
- a) circostanze inusuali che aumentino il rischio di errori significativi oltre quello normalmente atteso;
 - b) indicazioni che si sia verificato un errore significativo.
12. Pertanto, in conseguenza di quanto sopra la revisione non costituisce una garanzia che il bilancio sia privo di errori significativi.

RISCHIO DI REVISIONE E SIGNIFICATIVITÀ

13. Le imprese perseguono strategie per raggiungere i loro obiettivi e, in conseguenza della natura della loro operatività e del settore economico di appartenenza, del contesto normativo in cui operano, nonché della loro dimensione e complessità, fronteggiano diversi rischi connessi all'attività svolta².
- E' responsabilità della direzione identificare e fronteggiare tali rischi. In ogni caso, non tutti i rischi riguardano la preparazione del bilancio. Il revisore concentra la propria attenzione solamente su quelli che possono avere un effetto sul bilancio.
14. Il revisore ottiene e valuta gli elementi probativi per ottenere una ragionevole sicurezza che il bilancio fornisca una rappresentazione veritiera e corretta della situazione

¹ I paragrafi da 15 a 18 del documento n. 500 "Gli elementi probativi" trattano l'utilizzo delle asserzioni al fine di ottenere gli elementi probativi.

² I paragrafi da 30 a 34 del documento n. 315 "La comprensione dell'impresa e del suo contesto e la valutazione dei rischi di errori significativi" trattano il concetto di rischio connesso all'attività svolta e come esso influisca sul rischio di errori significativi.

patrimoniale, finanziaria e del risultato economico, in conformità al quadro normativo di riferimento.

Il concetto di ragionevole sicurezza implica l'esistenza del rischio che il revisore esprima un giudizio non appropriato. Il rischio che il revisore esprima un giudizio non appropriato nel caso in cui il bilancio sia significativamente errato è definito "rischio di revisione".³

15. Il revisore deve pianificare e svolgere il lavoro di revisione al fine di ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso e coerente con gli obiettivi della revisione.

Il revisore riduce il rischio di revisione individuando e svolgendo procedure di revisione adeguate ad ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi che lo mettano in grado di giungere a conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio di revisione.

La ragionevole sicurezza si ottiene quando il revisore ha ridotto il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso.

16. Il rischio di revisione è correlato al rischio che il bilancio possa contenere errori significativi (di seguito anche "rischio di errori significativi") cioè, il rischio che il bilancio contenga errori significativi prima di essere sottoposto a revisione e al rischio che il revisore non individui tali errori ("rischio di individuazione").

Il revisore svolge procedure di revisione al fine di valutare il rischio di errori significativi e riduce il rischio di individuazione svolgendo le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati (definite anche come "procedure conseguenti"). Si veda il documento n. 315 "La comprensione dell'impresa e del suo contesto e la valutazione dei rischi di errori significativi" ed il documento n. 330 "Le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati".

Il processo di revisione comporta l'esercizio del giudizio professionale nel pianificare l'approccio di revisione, focalizzando l'attenzione su quanto può risultare errato (cioè, quali siano gli errori potenziali che possono emergere) a livello di asserzioni (si veda il documento n. 500 "Gli elementi probativi della revisione") e svolgendo procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati al fine di ottenere elementi probativi sufficienti ed appropriati.

17. Il revisore è interessato all'individuazione degli errori significativi; egli pertanto non è responsabile dell'individuazione di errori che non siano significativi rispetto al bilancio nel suo complesso. Il revisore valuta se l'effetto degli errori identificati e non corretti dall'impresa, singolarmente e nel loro insieme, sia significativo rispetto al bilancio nel suo complesso. I concetti di significatività e di rischio di revisione sono tra loro interrelati (si veda il documento n. 320 "Il concetto di significatività nella revisione").

Per definire le procedure di revisione volte a determinare se vi siano errori significativi rispetto al bilancio nel suo complesso, il revisore valuta il rischio di errori

³ Questa definizione di rischio di revisione non comprende il rischio che il revisore possa erroneamente esprimere un giudizio con rilievi o un giudizio avverso.

significativi a due livelli: a livello del bilancio nel suo complesso e a livello di classi di operazioni, saldi contabili ed informativa, e relative asserzioni.⁴

18. Il revisore deve valutare il rischio di errori significativi a livello di bilancio, cioè i rischi di errori significativi che influenzano in modo pervasivo il bilancio nel suo complesso e che potenzialmente hanno un effetto su numerose asserzioni.

Rischi di questo genere spesso si riferiscono all'ambiente di controllo dell'impresa (sebbene questi rischi possano anche riferirsi ad altri fattori, quali il peggioramento della situazione economica) e non sono necessariamente identificabili con specifiche asserzioni a livello di classe di operazioni, saldo contabile o informativa. Piuttosto, questi rischi generali rappresentano circostanze che incrementano il rischio che possano presentarsi errori significativi con riferimento a numerose e differenti asserzioni, per esempio, attraverso la forzatura del controllo interno da parte della direzione.

Tali rischi possono riguardare in particolare la valutazione da parte del revisore del rischio di errori significativi dovuti a frodi.

La risposta del revisore alla valutazione del rischio di errori significativi a livello di bilancio nel suo complesso comprende:

- considerazioni circa le conoscenze, l'esperienza e le capacità del personale al quale sono affidate responsabilità significative nell'incarico, inclusa la decisione se utilizzare degli esperti;
- appropriati livelli di supervisione; e
- considerazioni in merito all'esistenza di eventi o condizioni che possano destare dubbi significativi circa la sussistenza del presupposto della continuità aziendale.

19. Il revisore deve inoltre valutare il rischio di errori significativi a livello di classe di operazioni, saldo contabile ed informativa perché tali valutazioni lo aiutano nel determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti a livello di asserzioni.⁵

Il revisore ottiene elementi probativi sufficienti ed appropriati a livello di classe di operazioni, saldo contabile ed informativa che lo mettano in grado di esprimere, al termine del lavoro, il giudizio sul bilancio nel suo complesso con un livello di rischio di revisione accettabilmente basso. Il revisore utilizza vari approcci per raggiungere questo obiettivo.⁶

⁴ Il documento n. 315 "La comprensione dell'impresa e del suo contesto e la valutazione dei rischi di errori significativi" fornisce una ulteriore guida al revisore in merito alle regole da seguire per valutare i rischi di errori significativi a livello di bilancio e a livello di asserzioni.

⁵ Il documento n. 330 "Le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati" fornisce al revisore una ulteriore guida in merito alle regole da seguire per definire e svolgere le procedure di revisione in risposta ai rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di asserzioni.

⁶ Il revisore può utilizzare modelli che esprimono in termini matematici la relazione esistente tra i componenti del rischio di revisione al fine di identificare un livello di rischio di individuazione appropriato. Alcuni revisori ritengono tale metodologia utile nella fase di pianificazione delle procedure di revisione per raggiungere un livello di rischio accettabile, anche se l'utilizzo di questi modelli non elimina la presenza del giudizio professionale del revisore, che è intrinseca al processo di revisione.

20. I successivi paragrafi forniscono una spiegazione circa gli elementi che costituiscono il rischio di revisione.

Il rischio di errori significativi a livello di asserzioni è costituito dalle seguenti due componenti:

- il “rischio intrinseco” è la suscettibilità di una asserzione di contenere un errore che può essere significativo, considerato singolarmente o in aggregato con altri errori, e ciò indipendentemente dalla presenza o meno di controlli interni ad essa riferiti.

Il rischio di tali errori è maggiore per alcune asserzioni e relative classi di operazioni, saldi contabili ed informativa, che per altre asserzioni.

Per esempio, calcoli complessi hanno una maggiore probabilità di essere errati rispetto a calcoli semplici. Saldi costituiti da importi che derivano da stime contabili soggette a significative incertezze nella misurazione generano un rischio più elevato rispetto a saldi determinati in base a dati relativamente ordinari e certi.

Circostanze esterne che comportino un aumento nei rischi dell'attività svolta dall'impresa possono anch'esse influenzare il rischio intrinseco.

Per esempio, lo sviluppo tecnologico potrebbe rendere certi prodotti obsoleti e quindi aumentare il rischio di sopravvalutazione delle giacenze di magazzino.

Oltre alle circostanze particolari che attengono a una specifica asserzione, altri fattori nell'impresa e nel suo contesto, che riguardano molte o tutte le classi di operazioni, i saldi contabili o l'informativa, possono influenzare il rischio intrinseco relativo ad una specifica asserzione.

Questi ultimi fattori includono, ad esempio, la mancanza di un capitale circolante sufficiente per continuare l'attività o il declino del settore industriale caratterizzato da un elevato numero di attività cessate.

- Il “rischio di controllo” è il rischio che un errore che potrebbe essere contenuto in un'asserzione e che potrebbe essere significativo, considerato singolarmente o congiuntamente ad altri errori, non sia prevenuto o individuato e corretto tempestivamente dal controllo interno dell'impresa.

Questo rischio è correlato all'efficacia della struttura del controllo interno e alla sua effettiva applicazione rispetto al raggiungimento degli obiettivi dell'impresa relativi al processo di predisposizione del bilancio della stessa.

Un certo rischio di controllo sussiste sempre, a causa dei limiti intrinseci del controllo interno.

21. Il rischio intrinseco ed il rischio di controllo sono rischi d'impresa: essi esistono indipendentemente dalla revisione del bilancio.

Il revisore deve valutare il rischio di errori significativi a livello di asserzioni quale base per la definizione delle procedure di revisione conseguenti, ancorché tale valutazione rappresenti più un giudizio che non una precisa misurazione del rischio.

Quando la valutazione del rischio di errori significativi svolta dal revisore include un'aspettativa di efficacia operativa dei controlli, il revisore deve svolgere procedure di conformità per supportare la propria valutazione del rischio.

I principi di revisione generalmente non fanno riferimento separatamente al rischio intrinseco e a quello di controllo, ma piuttosto ad una valutazione combinata del rischio di errori significativi.

Sebbene i principi di revisione generalmente illustrino una valutazione congiunta del rischio di errori significativi, il revisore può effettuare una valutazione congiunta o separata del rischio intrinseco e di quello di controllo sulla base delle tecniche o dei metodi di revisione ritenuti preferibili o di altre considerazioni pratiche.

La valutazione del rischio di errori significativi può essere espressa in termini quantitativi, come ad esempio mediante l'uso di percentuali, o in termini non quantitativi. In ogni caso la necessità che il revisore svolga una appropriata valutazione del rischio è più importante delle differenti metodologie con cui tale valutazione viene effettuata.

22. Il “rischio di individuazione” è il rischio che il revisore non individui un errore contenuto in un’asserzione, che potrebbe essere significativo, singolarmente o congiuntamente ad altri errori.

Il rischio di individuazione è correlato all’efficacia delle procedure di revisione ed alla loro applicazione da parte del revisore.

Il rischio di individuazione non può essere completamente eliminato in quanto il revisore normalmente non esamina completamente una classe di operazioni, un saldo contabile o l’informativa, ed anche a causa di altri fattori.

Tali altri fattori includono la possibilità che il revisore scelga procedure di revisione inappropriate, applichi procedure di revisione appropriate in modo errato o interpreti in modo non corretto i risultati delle verifiche svolte.

Questi altri fattori possono normalmente essere affrontati attraverso un’adeguata pianificazione della revisione, l’assegnazione di personale adeguato al team di revisione, l’applicazione dello scetticismo professionale, nonché la supervisione ed il riesame del lavoro di revisione svolto.

23. Il rischio di individuazione è correlato alla natura, alla tempistica e all’estensione delle procedure di revisione che vengono individuate dal revisore al fine di ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso.

Per un determinato livello di rischio di revisione, il livello accettabile di rischio di individuazione presenta una relazione inversa rispetto alla valutazione del rischio di errori significativi a livello di asserzioni.

Più il revisore giudica elevato il rischio che esistano errori significativi, minore è il rischio di individuazione accettabile. Viceversa, minore è il rischio che esistano errori significativi, maggiore è il rischio di individuazione accettabile.

RESPONSABILITÀ DEL BILANCIO

24. Mentre il revisore è responsabile della formazione e dell’espressione del giudizio professionale sul bilancio, gli amministratori della società sono responsabili della redazione e della presentazione del bilancio in conformità al quadro normativo di riferimento. La revisione contabile del bilancio non solleva gli amministratori dalle loro responsabilità.

APPENDICE

Introduzione

Nella presente appendice sono riportate alcune indicazioni con riferimento alle norme etiche che il revisore è tenuto ad osservare nello svolgimento della revisione contabile.

In particolare:

- 1) indipendenza: il revisore deve essere in una posizione di indipendenza formale e sostanziale nell'espletamento dell'incarico;
- 2) competenza e diligenza: il revisore deve acquisire un adeguato livello di competenza professionale specifica, mantenere un costante aggiornamento professionale e svolgere la propria attività di revisione con diligenza professionale;
- 3) riservatezza: il revisore non può divulgare notizie riservate;
- 4) responsabilità legale: il revisore ha la responsabilità, civile e penale, stabilita dalla legge;
- 5) rapporti tra revisori: il rapporto tra revisori deve essere improntato su basi di correttezza e collaborazione;
- 6) compenso del revisore: il revisore deve percepire un compenso adeguato all'incarico svolto.

1) Indipendenza

La norma etica sull'indipendenza prevede che il revisore contabile sia in una posizione di indipendenza formale e sostanziale nello svolgimento dell'incarico di revisione. L'indipendenza si articola, quindi, in indipendenza legale e professionale.

L'indipendenza legale consiste nell'insussistenza di situazioni di incompatibilità ai sensi di legge o di regolamento.

L'indipendenza professionale consiste nell'atteggiamento mentale indipendente nei confronti del cliente che il revisore e i suoi collaboratori devono assumere e mantenere costantemente nel corso dello svolgimento dell'incarico.

Il revisore e i suoi collaboratori devono svolgere il loro incarico con integrità e obiettività e nell'assenza di qualsiasi interesse che essi possano avere, direttamente o indirettamente, con l'azienda che ha dato l'incarico, con l'azienda il cui bilancio è oggetto di revisione (se diversa), i relativi soci, amministratori e direzioni generali.

L'integrità è costituita non solo dall'onestà intellettuale, ma anche dall'agire con equità e sincerità.

L'obiettività impone al revisore di essere imparziale e libero da vincoli che possano influenzare il suo giudizio. Le norme sull'indipendenza mirano a favorire l'obiettività del revisore.

Pertanto il revisore deve rifiutare un incarico qualora constati la sussistenza di circostanze o vincoli che possano influenzare il suo giudizio, ovvero quando particolari circostanze possano sollevare nei terzi il fondato dubbio della mancanza di indipendenza. Non è quindi sufficiente l'onestà intellettuale del revisore, ma è altresì necessaria la condizione obiettiva di essere riconosciuto indipendente dai terzi. Ad esempio, un revisore che abbia un interesse finanziario, diretto o indiretto, in un'azienda non sarebbe nelle condizioni obiettive per

rendere manifesta la sua indipendenza ai terzi, anche se la sua onestà intellettuale potrebbe fargli mantenere un atteggiamento indipendente.

Si osserva infine che l'indipendenza del revisore è disciplinata da un apposito documento denominato "*Principi sull'indipendenza del revisore*", approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri e dei Periti Commerciali nel corso del 2005, a cui -ove applicabile- si rinvia integralmente.

2) Competenza e diligenza.

Il revisore non deve vantare competenza ed esperienza se non le possiede. La competenza professionale può essere considerata nei suoi due aspetti:

- ottenimento della competenza professionale. Può essere ottenuta con il titolo universitario adeguato, il tirocinio professionale ed un esame per l'abilitazione all'esercizio della professione in base a quanto stabilito dalla legge;
- aggiornamento professionale. Il mantenimento della competenza professionale richiede il continuo aggiornamento nelle discipline attinenti, direttamente o indirettamente l'attività di revisione. Il revisore deve, inoltre, provvedere all'adeguata formazione professionale ed al costante aggiornamento dei collaboratori in relazione al grado di esperienza da essi raggiunto.

La diligenza professionale è intesa come impegno del revisore e dei suoi collaboratori ad ottemperare ai propri doveri professionali e, in particolare, ad osservare i principi di revisione statuiti nello svolgimento della propria attività.

Quando il revisore si avvale di collaboratori, l'esercizio della diligenza professionale richiede un'adeguata direzione del lavoro svolto, un'opera costante di controllo ed un riesame critico delle risultanze e delle conclusioni raggiunte.

3) Riservatezza.

Il revisore ha l'obbligo di mantenere riservate le informazioni sugli affari dei clienti di cui è venuto a conoscenza nel corso dell'attività professionale.

Il dovere della riservatezza continua anche dopo la fine della relazione professionale tra cliente e revisore.

La riservatezza deve essere sempre osservata dal revisore, a meno che la divulgazione di informazioni non sia stata espressamente autorizzata dal cliente o imposta dalla legge.

Il dovere di riservatezza viene inoltre superato nei seguenti casi:

- per proteggere gli interessi professionali di un revisore in un procedimento legale;
- per permettere controlli di qualità disposti dagli organismi competenti;
- per rispondere a indagini di organi professionali o di vigilanza.

L'obbligo di riservatezza si estende ai collaboratori del revisore.

4) Responsabilità legale

Il revisore ha la responsabilità stabilita dalla legge.

4.1 Responsabilità civile

I principi di revisione non hanno lo scopo di interpretare le norme di legge in materia, ma di indicare dei parametri di comportamento.

La responsabilità civile del revisore dovrebbe essere valutata alla luce dei seguenti aspetti principali:

- la responsabilità del revisore sia nei confronti dell'azienda il cui bilancio è assoggettato a revisione, sia nei confronti dei terzi che subiscono un danno in conseguenza delle sue inadempienze o dei suoi errori, deve essere valutata nella misura in cui tali inadempienze od errori si riflettano sulla relazione di revisione;
- le inadempienze ed errori devono essere valutati in relazione alla natura della revisione, che consiste nell'espressione di un giudizio professionale - raggiunto in seguito ad una revisione contabile svolta secondo i principi di revisione - sull'attendibilità con cui il bilancio stesso presenta la situazione patrimoniale-finanziaria ed il risultato economico secondo le norme stabilite.

Conseguentemente, il revisore dovrebbe essere considerato inadempiente o in errore solo se non avesse applicato o avesse applicato erroneamente i principi di revisione e se questo comportamento avesse avuto conseguenze sulla correttezza del giudizio espresso nella relazione di revisione.

Per converso, il revisore non dovrebbe essere considerato responsabile qualora non avesse potuto conoscere o non avesse potuto identificare fatti fraudolenti o errori riflessi nel bilancio di esercizio, malgrado la diligente applicazione dei principi di revisione.

Ad esempio: l'applicazione di tecniche campionarie può portare a non identificare un errore, in quanto l'operazione che ha generato l'errore medesimo non rientra nel campione. In questo caso, se il campione è rappresentativo delle operazioni da controllare, il revisore non può essere considerato responsabile per la non identificazione dell'errore.

4.2 Responsabilità penale

Il revisore è responsabile penalmente per falsità nelle relazioni o comunicazioni, per ostacolo all'esercizio delle funzioni delle autorità pubbliche di vigilanza, per i rapporti patrimoniali illecitamente intrattenuti con la società assoggettata a revisione, per i compensi illegalmente percepiti e per l'utilizzazione e divulgazione di notizie riservate, in base a quanto previsto dalla legge.

5) Rapporti tra revisori

Il rapporto fra revisori deve essere improntato su basi di correttezza e collaborazione.

I rapporti fra il revisore a cui non è stato rinnovato od è stato revocato l'incarico (revisore precedente) ed il revisore che gli succede (revisore successore) devono conformarsi alle seguenti norme etiche.

5.1 Rapporti con un'azienda che ha un altro revisore

Il revisore può offrire i propri servizi ad un'azienda il cui bilancio è oggetto di revisione da parte di un altro revisore solo su richiesta esplicita dell'azienda stessa.

In questo caso non è tenuto ad informare il revisore in carica, ma deve indicare all'azienda che non può accettare l'eventuale incarico se non dopo aver informato e consultato il precedente revisore.

5.2 Rapporti con il precedente revisore prima dell'accettazione dell'incarico

Il revisore a cui è stato prospettato l'incarico deve informare l'azienda della necessità di consultare il precedente revisore ed ottenere che la stessa autorizzi il precedente revisore a rendersi disponibile per tale consultazione, sollevandolo dall'obbligo di riservatezza. Se l'azienda nega tale autorizzazione, il revisore - dopo averne richiesto il motivo - deve considerare le implicazioni di tale rifiuto nel decidere l'accettazione dell'incarico.

6) Compenso del revisore

Il revisore deve percepire un compenso adeguato all'incarico svolto.

La necessità di un adeguato compenso è riconducibile alla posizione di indipendenza che il revisore deve oggettivamente avere nei confronti dell'azienda il cui bilancio deve essere oggetto di revisione.

L'indipendenza può venir meno se l'entità del compenso è tale da limitare il tempo o influenzare le qualità professionali occorrenti per formulare un giudizio sul bilancio. Conseguentemente, il revisore deve tener presente quanto segue:

- non può essere pattuito un compenso legato al risultato della revisione;
- normalmente non si possono accettare compensi prestabiliti senza che vi sia la possibilità di adeguarli a fronte di fatti straordinari che richiedano un'estensione delle procedure di revisione previste;
- in caso di accettazione di compensi fissi, o di sostanziale riduzione dei compensi per situazioni particolari (quali le revisioni di bilanci di organizzazioni non profit), l'onere che ne deriva deve essere assorbito dal revisore senza influenzare la qualità del lavoro e l'estensione delle procedure di revisione adottate.

COMPOSIZIONE DELLA COMMISSIONE PARITETICA PER LA STATUIZIONE DEI PRINCIPI DI REVISIONE CHE HA FORMULATO IL DOCUMENTO

- ** Michelangelo Rondelli - *Presidente*
- ** Pietro Portaluppi - *Vice Presidente*
- * Vittorino Tedde - *Vice Presidente*

- | | |
|------------------------|-----------------------|
| * Gianna Adami | * Dario Colombo |
| * Claudio Badalotti | ** Giovanni Cossu |
| ** Ezio Bassi | * Fabio Gallassi |
| ** Sebastiano Baudo | * Gaspare Insaudo |
| * Riccardo Bauer | * Gianluca Ufficio |
| ** Gianfranco Borio | * Gianluca Ponzellini |
| ** Giulio Capiaghi | ** Massimo Pulcini |
| * Matteo Caratozzolo | ** Maurizio Serafini |
| ** Sergio Cassandrelli | * Roberto Tizzano |
| ** Ulderico Ciarcia | * Ambrogina Zanzi |

Delegato del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti:
Leonardo Losi

Delegato del Consiglio Nazionale dei Ragionieri:
Luciano Aldo Ferrari

Segreteria tecnica della Commissione:
Laura Pedicini
Elisa Sartori

- * Componenti nominati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti
- ** Componenti nominati dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri

Questo documento è stato approvato all'unanimità dai componenti la Commissione per la Statuizione dei Principi di Revisione e ratificato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri rispettivamente il 28 ed il 29 novembre 2006.

Il presente documento è stato raccomandato dalla Consob con delibera n. 15665 del 6 dicembre 2006.