

## PRINCIPIO INTERNAZIONALE SUGLI INCARICHI DI ASSURANCE (ISAE) N. 3402

### RELAZIONI DI ASSURANCE SUI CONTROLLI PRESSO UN FORNITORE DI SERVIZI

(In vigore per le relazioni di *assurance* emesse dai revisori di fornitori di servizi relative a periodi che terminano il 15 giugno 2011 o successivamente)

#### INDICE

---

	Paragrafo
<b>Introduzione</b>	
Oggetto del presente principio internazionale sugli incarichi di assurance (ISAE)	1-6
Data di entrata in vigore	7
<b>Obiettivi</b>	8
<b>Definizioni</b>	9
<b>Regole</b>	
Principio internazionale sugli incarichi di assurance (ISAE) n. 3000	10
Principi etici	11
Direzione e responsabili delle attività di governance	12
Accettazione e mantenimento	13-14
Stabilire l'idoneità dei criteri	15-18
Significatività	19
Acquisire una comprensione del sistema organizzativo del fornitore di servizi	20
Acquisire evidenze sulla descrizione	21-22
Acquisire evidenze sulla configurazione dei controlli	23
Acquisire evidenze sull'efficacia operativa dei controlli	24-29
Il lavoro della funzione di revisione interna	30-37
Attestazioni scritte	38-40
Altre informazioni	41-42
Altri obblighi di comunicazione	43-44
Documentazione	45-52
Eventi successivi	53-55
Altri obblighi di comunicazione	56
<b>Linee guida ed altro materiale esplicativo</b>	
Oggetto del presente principio internazionale sugli incarichi di assurance (ISAE)	A1-A2
Definizioni	A3-A4
Principi etici	A5
Direzione e responsabili delle attività di governance	A6
Accettazione e mantenimento	A7-A12
Stabilire l'idoneità dei criteri	A13-A15
Significatività	A16-A18

Acquisire una comprensione del sistema organizzativo del fornitore di servizi	A19–A20
Acquisire evidenze sulla descrizione	A21–A24
Acquisire evidenze sulla configurazione dei controlli	A25–A27
Acquisire evidenze sull'efficacia operativa dei controlli	A28–A36
Il lavoro della funzione di revisione interna	A37–A41
Attestazioni scritte	A42–A43
Altre informazioni	A44–A45
Documentazione	A46
Redazione della relazione di assurance del revisore del fornitore di servizi	A47–A52
Altri obblighi di comunicazione	A53
Appendice 1: Esempi di dichiarazioni del fornitore di servizi	
Appendice 2: Esempi di relazioni di assurance del revisore del fornitore di servizi	
Appendice 3: Esempi di giudizi con modifica in una relazione di assurance del revisore del fornitore di servizi	

---

Il principio internazionale sugli incarichi di *assurance* (ISAE) n. 3402, “*Relazioni di assurance sui controlli presso un fornitore di servizi*” deve essere letto congiuntamente alla “*Prefazione alle pronunce internazionali in tema di controllo della qualità, revisione contabile completa, revisione contabile limitata, altri incarichi di assurance e servizi connessi*”.

Il presente Principio internazionale sugli incarichi di *assurance* (ISAE) n. 3402, “*Relazioni di assurance sui controlli presso un fornitore di servizi*” dell’International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) è stato pubblicato in lingua inglese dall’International Federation of Accountants (IFAC) nel dicembre 2016. È stato tradotto in italiano dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) con la collaborazione di Assirevi nel giugno 2017 e riprodotto con il permesso di IFAC. Il processo di traduzione del presente Principio è stato approvato da IFAC e la traduzione è stata svolta in conformità al “Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC”. Il testo approvato del presente Principio è quello pubblicato da IFAC in lingua inglese.

Testo in lingua inglese di International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3402 - Assurance Reports on Controls at a Service Organization © 2016 di International Federation of Accountants (IFAC). Tutti i diritti riservati.

Testo in lingua italiana di Principio internazionale sugli incarichi di *assurance* (ISAE) n.3402 - Relazioni di *assurance* sui controlli presso un fornitore di servizi © 2017 di International Federation of Accountants (IFAC). Tutti i diritti riservati.

Titolo originale: International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3402 - Assurance Reports on Controls at a Service Organization ISBN: 978-1-60815-318-3

È necessario il permesso di IFAC per riprodurre, custodire o trasmettere il presente documento, o per fare usi simili dello stesso. A tal fine è possibile contattare: [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

## Introduzione

### Oggetto del presente principio internazionale sugli incarichi di *assurance* (ISAE)

1 Il presente principio internazionale sugli incarichi di *assurance* (nel seguito, anche “presente principio”) tratta degli incarichi di *assurance* svolti da un professionista<sup>1</sup> al fine di fornire una relazione, ad uso delle imprese utilizzatrici e dei loro revisori, sui controlli presso un fornitore che presta un servizio alle imprese utilizzatrici medesime presumibilmente rilevante ai fini del controllo interno di tali imprese in quanto riguarda l’informativa finanziaria. Esso è complementare al principio di revisione internazionale (ISA) n. 402,<sup>2</sup> in quanto le relazioni redatte in conformità al presente principio sono in grado di fornire evidenze appropriate ai fini di tale principio di revisione. (Rif.: Par. A1)

2 Il “*Quadro sistematico internazionale per gli incarichi di assurance*” (*Assurance Framework*) specifica che un incarico di *assurance* può essere un incarico di *assurance* ragionevole ovvero di *assurance* limitata e che può essere un incarico di attestazione o un incarico diretto.<sup>3</sup> Il presente principio tratta unicamente di incarichi di attestazione di *assurance* ragionevole.<sup>4</sup>

3 Il presente principio si applica soltanto quando il fornitore di servizi è responsabile dell’adeguata configurazione dei controlli, o è altrimenti in condizione di rilasciare una dichiarazione a tale riguardo. Il presente principio non tratta degli incarichi di *assurance* finalizzati:

- a) ad emettere una relazione unicamente in merito al fatto se i controlli presso un fornitore di servizi abbiano operato come descritto, ovvero
- b) ad emettere una relazione sui controlli presso un fornitore di servizi, diversi da quelli connessi ad un servizio che presumibilmente è rilevante ai fini del controllo interno delle imprese utilizzatrici, in quanto riguarda l’informativa finanziaria (per esempio, i controlli che influiscono sulla produzione o sul controllo della qualità delle imprese utilizzatrici).

Il presente principio fornisce tuttavia alcune linee guida per tali incarichi svolti in conformità al principio internazionale sugli incarichi di *assurance* (ISAE) n. 3000 (nel seguito, anche “principio ISAE 3000”). (Rif.: Par. A2)

4 Oltre ad emettere una relazione di *assurance* sui controlli, il revisore di un fornitore di servizi può anche essere incaricato di fornire relazioni come quelle di seguito elencate, che non sono trattate nel presente principio:

- a) una relazione sulle operazioni o sui saldi contabili di un’impresa utilizzatrice tenuti da un fornitore di servizi; ovvero
- b) una relazione sulle procedure di verifica richieste dal committente sui controlli presso un fornitore di servizi.

#### *Relazioni con il principio ISAE 3000, con altre pronunce professionali e altre disposizioni*

5 Nello svolgimento di incarichi di *assurance* sui controlli presso un fornitore di servizi, il revisore del fornitore di servizi deve rispettare il principio ISAE 3000 e il presente principio. Il presente principio integra, ma non sostituisce, il principio ISAE 3000 e approfondisce le modalità con cui quest’ultimo principio deve essere applicato in un incarico di *assurance* ragionevole e finalizzato ad emettere una relazione sui controlli presso un fornitore di servizi.

---

<sup>1</sup> Principio internazionale sugli incarichi di *assurance* (ISAE) n. 3000, *Incarichi di assurance diversi dalle revisioni contabili complete o dalle revisioni contabili limitate dell’informativa finanziaria storica*, paragrafo 12 r).

<sup>2</sup> Principio di revisione internazionale (ISA) n. 402 “*Considerazioni sulla revisione contabile di un’impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi*”.

<sup>3</sup> Principio ISAE 3000, paragrafo 12.

<sup>4</sup> Paragrafi 13 e 52 k) del presente principio.

6 La conformità al principio ISAE 3000 richiede, tra le altre cose, la conformità alle Parti A e B del *Code of Ethics for Professional Accountants* emanato dall'International Ethics Standards Board for Accountants (Codice IESBA) relativamente agli incarichi di *assurance*, ovvero ad altri principi professionali o a disposizioni stabilite da leggi o regolamenti che siano almeno altrettanto stringenti.<sup>5</sup> Tale conformità richiede altresì al responsabile dell'incarico di appartenere ad un soggetto incaricato che applica il principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC) n. 1<sup>6</sup>, ovvero altri principi professionali o disposizioni stabilite da leggi o regolamenti che siano stringenti almeno quanto le regole contenute nell'ISQC 1.

### Data di entrata in vigore

7 Il presente principio entra in vigore per le relazioni di *assurance* emesse dai revisori di fornitori di servizi relative a periodi che terminano il 15 giugno 2011 o successivamente.

### Obiettivi

8 Gli obiettivi del revisore del fornitore di servizi sono:

- a) acquisire un'*assurance* ragionevole sul fatto se, in tutti gli aspetti significativi, in base a criteri idonei:
  - (i) la descrizione del fornitore di servizi riguardo il proprio sistema organizzativo (di seguito anche "descrizione del sistema") presenti correttamente tale sistema, così come configurato e messo in atto nel corso del periodo specificato (o, nel caso di una relazione di tipo 1, ad una data specificata);
  - (ii) i controlli connessi agli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del sistema siano stati configurati in modo adeguato nel corso del periodo specificato (o, nel caso di una relazione di tipo 1, ad una data specificata);
  - (iii) qualora incluso nell'oggetto dell'incarico, i controlli abbiano operato efficacemente in modo da fornire un'*assurance* ragionevole che gli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del sistema siano stati conseguiti nel corso del periodo specificato;
- b) emettere una relazione sugli aspetti di cui al punto a) sulla base dei risultati emersi.

### Definizioni

9 Ai fini del presente principio, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:

- a) Metodo dell'esclusione - Metodo per trattare i servizi prestati da un subfornitore di servizi, nei casi in cui la descrizione del fornitore di servizi riguardo il proprio sistema organizzativo includa la natura dei servizi prestati da un subfornitore di servizi, ma in cui gli obiettivi di controllo rilevanti e i connessi controlli del subfornitore di servizi siano esclusi dalla suddetta descrizione e dall'oggetto dell'incarico del revisore del fornitore di servizi. La descrizione del sistema e l'oggetto di tale incarico includono i controlli presso il fornitore di servizi per monitorare l'efficacia dei controlli presso il subfornitore di servizi, che possono includere il riesame da parte del fornitore di servizi della relazione di *assurance* sui controlli presso il subfornitore di servizi.
- b) Controlli complementari delle imprese utilizzatrici – Controlli che il fornitore di servizi, nel configurare i propri servizi, presume saranno messi in atto dalle imprese utilizzatrici e che, se necessari al conseguimento degli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del proprio sistema, sono identificati in tale descrizione.
- c) Obiettivo di controllo - Lo scopo di un particolare aspetto dei controlli. Gli obiettivi di controllo sono connessi ai rischi che i controlli cercano di attenuare.

---

<sup>5</sup> Principio ISAE 3000, paragrafi 3 a), 20 e 34.

<sup>6</sup> Principio ISAE 3000, paragrafi 3b) e 31 a). Principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC) n. 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.*

d) Controlli presso il fornitore di servizi - Controlli sul conseguimento di un obiettivo di controllo che rientra nell'oggetto della relazione di *assurance* del revisore del fornitore di servizi. (Rif.: Par. A3)

e) Controlli presso un subfornitore di servizi - Controlli presso un subfornitore di servizi con lo scopo di fornire un'*assurance* ragionevole sul conseguimento di un obiettivo di controllo.

f) Criteri - Termini di riferimento utilizzati per valutare o misurare l'oggetto sottostante. I "criteri applicabili" sono i criteri utilizzati per un determinato incarico.

g) Metodo dell'inclusione - Metodo per trattare i servizi prestati da un subfornitore di servizi, nei casi in cui la descrizione del fornitore di servizi riguardo il proprio sistema organizzativo includa la natura dei servizi prestati da un subfornitore di servizi, e in cui gli obiettivi di controllo rilevanti e i connessi controlli del subfornitore di servizi siano inclusi nella descrizione del sistema e nell'oggetto dell'incarico del revisore del fornitore di servizi. (Rif.: Par. A4)

h) Funzione di revisione interna – La funzione di un'impresa che svolge attività di *assurance* e di consulenza volte a valutare e migliorare l'efficacia dei processi di governance, di gestione del rischio e di controllo interno dell'impresa.

i) Revisori interni – Le persone che svolgono le attività della funzione di revisione interna. I revisori interni possono appartenere ad un dipartimento di revisione interna o ad una funzione equivalente.

j) Relazione sulla descrizione e sulla configurazione dei controlli presso un fornitore di servizi (indicata nel presente principio come "relazione di tipo 1") – Una relazione che comprende:

- (i) la descrizione del fornitore di servizi riguardo il proprio sistema organizzativo;
- (ii) una dichiarazione scritta in cui il fornitore di servizi indica che, in tutti gli aspetti significativi e sulla base di criteri idonei:
  - a. la descrizione presenta correttamente il proprio sistema organizzativo così come configurato e messo in atto alla data specificata;
  - b. i controlli connessi agli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del sistema erano configurati in modo adeguato alla data specificata;
- (iii) una relazione di *assurance* del revisore del fornitore di servizi che contiene una conclusione fondata su un'*assurance* ragionevole in merito agli aspetti di cui al punto precedente ii) a.-b.

k) Relazione sulla descrizione, sulla configurazione e sull'efficacia operativa dei controlli presso un fornitore di servizi (indicata nel presente principio come "relazione di tipo 2") – Una relazione che comprende:

- (i) la descrizione del fornitore di servizi riguardo il proprio sistema organizzativo;
- (ii) una dichiarazione scritta in cui il fornitore di servizi indica che, in tutti gli aspetti significativi e sulla base di criteri idonei:
  - a. la descrizione presenta correttamente il proprio sistema organizzativo così come configurato e messo in atto per tutta la durata del periodo specificato;
  - b. i controlli connessi agli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del sistema sono stati configurati in modo adeguato per tutta la durata del periodo specificato;
  - c. i controlli connessi agli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del sistema hanno operato efficacemente per tutta la durata del periodo specificato;
- (iii) una relazione di *assurance* del revisore del fornitore di servizi che:

- a. contiene una conclusione fondata su un'*assurance* ragionevole in merito agli aspetti di cui al punto precedente ii) a.-c.;
  - b. include una descrizione delle procedure di conformità e dei relativi risultati.
- l) **Revisore del fornitore di servizi** – Un professionista che, su incarico del fornitore di servizi, fornisce una relazione di *assurance* sui controlli presso il fornitore di servizi.
- m) **Fornitore di servizi** (di seguito anche “fornitore”) – Un’organizzazione terza (ovvero un settore di attività di un’organizzazione terza) che fornisce servizi ad imprese utilizzatrici che presumibilmente sono rilevanti ai fini del controllo interno di tali imprese in quanto riguardano l’informativa finanziaria.
- n) **Sistema organizzativo del fornitore di servizi** (di seguito anche “sistema”) – Le direttive e le procedure configurate e messe in atto dal fornitore di servizi per prestare alle imprese utilizzatrici i servizi oggetto della relazione di *assurance* del revisore del fornitore. La descrizione del sistema include l'identificazione: dei servizi oggetto della relazione; del periodo ovvero, nel caso di una relazione di tipo 1, della data a cui la descrizione fa riferimento; degli obiettivi di controllo; dei connessi controlli.
- o) **Dichiarazione del fornitore di servizi** (di seguito, anche “dichiarazione”) – La dichiarazione scritta sugli aspetti indicati al paragrafo 9 k) ii) (o al paragrafo 9 j) ii) nel caso di una relazione di tipo 1).
- p) **Subfornitore di servizi** (di seguito anche “subfornitore”) – Un fornitore di servizi utilizzato da un altro fornitore per svolgere alcuni dei servizi prestati ad imprese utilizzatrici che presumibilmente sono rilevanti ai fini del controllo interno di tali imprese in quanto riguardano l'informativa finanziaria.
- q) **Procedura di conformità** – Una procedura definita per valutare l'efficacia operativa dei controlli nel conseguire gli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del sistema.
- r) **Revisore dell’impresa utilizzatrice** – Un revisore che svolge la revisione contabile del bilancio dell’impresa utilizzatrice ed emette la relativa relazione di revisione.<sup>7</sup>
- s) **Impresa utilizzatrice** – Un’impresa che esternalizza attività avvalendosi di un fornitore di servizi.

## **Regole**

### **Principio internazionale sugli incarichi di *assurance* (ISAE) n. 3000**

10. Il revisore del fornitore di servizi non deve dichiarare la conformità al presente principio, a meno che abbia rispettato le regole del presente principio e del principio ISAE 3000.

### **Principi etici**

11. Il revisore del fornitore di servizi deve rispettare le Parti A e B del Codice IESBA relativamente agli incarichi di *assurance*, ovvero altri principi professionali o disposizioni stabilite da leggi o regolamenti, che siano almeno altrettanto stringenti. (Rif.: Par. A5)

### **Direzione e responsabili delle attività di governance**

12. Laddove il presente principio richiede al revisore del fornitore di servizi di svolgere indagini presso il fornitore, ovvero di richiederli attestazioni, comunicare o interagire in altro modo con tale fornitore, il suddetto revisore deve identificare le persone appropriate, nell'ambito della struttura di direzione o di governance del fornitore, con cui interagire. Ciò deve includere anche la considerazione di quali persone abbiano le responsabilità appropriate e la conoscenza degli aspetti in questione. (Rif.: Par. A6)

---

<sup>7</sup> Nel caso di un subfornitore, il revisore del fornitore che si avvale dei suoi servizi è anche un revisore dell'impresa utilizzatrice.

## Accettazione e mantenimento

13. Prima di confermare l'accettazione o il mantenimento di un incarico, il revisore del fornitore di servizi deve:

- a) stabilire se:
  - i) abbia le capacità e la competenza per svolgere l'incarico; (Rif.: Par. A7)
  - ii) i criteri che si aspetta vengano applicati dal fornitore di servizi nel redigere la descrizione del proprio sistema siano idonei e a disposizione delle imprese utilizzatrici e dei loro revisori;
  - iii) l'oggetto dell'incarico e la descrizione del sistema non saranno così limitati da rendere improbabile la loro utilità per le imprese utilizzatrici e i loro revisori;
- b) acquisire la conferma da parte del fornitore di servizi che quest'ultimo riconosce e comprende la propria responsabilità di:
  - i) redigere la descrizione del proprio sistema e la dichiarazione che l'accompagna, incluse la completezza, l'accuratezza e il metodo di presentazione di tale descrizione e di tale dichiarazione; (Rif.: Par. A8)
  - ii) disporre di elementi ragionevoli su cui basare la dichiarazione che accompagna la descrizione del sistema; (Rif.: Par. A9)
  - iii) indicare nella dichiarazione i criteri utilizzati per redigere la descrizione del proprio sistema;
  - iv) dichiarare nella descrizione del proprio sistema:
    - a. gli obiettivi di controllo;
    - b. qualora tali obiettivi siano specificati da leggi o regolamenti, o da una terza parte (per esempio, un gruppo di utilizzatori o un organismo professionale), il soggetto che li ha specificati;
  - v) identificare i rischi che minacciano il conseguimento degli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del proprio sistema, nonché configurare e mettere in atto i controlli per fornire un'*assurance* ragionevole che i rischi suddetti non impediranno il conseguimento degli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del proprio sistema, e quindi che gli obiettivi di controllo dichiarati saranno conseguiti; (Rif.: Par. A10)
  - vi) fornire al revisore del fornitore di servizi:
    - a. accesso a tutte le informazioni, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti, inclusi gli accordi sul livello dei servizi, di cui il fornitore conosce la rilevanza ai fini della descrizione del sistema e della dichiarazione che l'accompagna;
    - b. ulteriori informazioni che il revisore del fornitore di servizi possa richiedere al fornitore stesso ai fini dell'incarico di *assurance*;
    - c. la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito del fornitore di servizi dalle quali il revisore del fornitore ritenga necessario acquisire evidenze.

### *Accettazione di un cambiamento nei termini dell'incarico*

14. Se il fornitore di servizi richiede un cambiamento all'oggetto dell'incarico prima della conclusione dell'incarico stesso, il revisore del fornitore deve formarsi il convincimento che esista una motivazione ragionevole per tale cambiamento. (Rif.: Parr. A11-A12)

## Stabilire l'idoneità dei criteri

15. Il revisore del fornitore di servizi deve stabilire se il fornitore abbia utilizzato criteri idonei nel redigere la descrizione del proprio sistema, nel valutare se i controlli siano configurati in modo adeguato e, nel caso di una relazione di tipo 2, nel valutare se tali controlli stiano operando efficacemente.

16. Nello stabilire l'idoneità dei criteri per valutare la descrizione del sistema, il revisore del fornitore di servizi deve determinare se i criteri considerano, come minimo:

- a) se la descrizione presenta il modo in cui il sistema è stato configurato e messo in atto, includendo, a seconda dei casi:
  - i) le tipologie di servizi prestati, incluse, a seconda delle circostanze, le classi di operazioni elaborate;
  - ii) le procedure, nell'ambito dei sistemi informativi (IT) e manuali, con cui i servizi sono prestati, incluse, secondo quanto appropriato, le procedure mediante le quali le operazioni sono rilevate, registrate, elaborate e corrette per quanto necessario, nonché riportate nei rapporti e nelle altre informazioni predisposte per le imprese utilizzatrici;
  - iii) le relative registrazioni e informazioni di supporto, includendo, a seconda dei casi, le registrazioni contabili, le informazioni di supporto e i conti specifici utilizzati per rilevare, registrare, elaborare e rendicontare le operazioni; ciò include la correzione delle informazioni errate e il modo in cui le informazioni sono riportate nei rapporti e nelle altre informazioni predisposte per le imprese utilizzatrici;
  - iv) in che modo il sistema tratta eventi e condizioni significativi, diversi dalle operazioni;
  - v) il processo utilizzato per redigere i rapporti e le altre informazioni per le imprese utilizzatrici;
  - vi) gli obiettivi di controllo specificati e i controlli configurati per conseguire tali obiettivi;
  - vii) i controlli complementari delle imprese utilizzatrici considerati nella configurazione dei controlli;
  - viii) altri aspetti relativi al controllo interno del fornitore di servizi: l'ambiente di controllo, il processo di valutazione del rischio, il sistema informativo (inclusi i processi di gestione correlati) e la comunicazione, le attività di controllo e i controlli di monitoraggio pertinenti ai fini dei servizi prestati;
- b) nel caso di una relazione di tipo 2, se la descrizione include dettagli pertinenti delle modifiche al sistema avvenute nel corso del periodo di riferimento della descrizione;
- c) se la descrizione non omette o non distorce informazioni rilevanti per il sistema descritto, pur riconoscendo che la descrizione è redatta per soddisfare le esigenze comuni di un'ampia gamma di imprese utilizzatrici e dei loro revisori e quindi può non includere tutti gli aspetti del sistema che ogni singola impresa utilizzatrice e il proprio revisore possono considerare importanti nel contesto specifico.

17. Nello stabilire l'idoneità dei criteri per valutare la configurazione dei controlli, il revisore del fornitore di servizi deve determinare se i criteri considerano, come minimo, se:

- a) il fornitore di servizi ha identificato i rischi che minacciano il conseguimento degli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del proprio sistema;
- b) i controlli identificati in tale descrizione, qualora operino come descritto, forniscono un'*assurance* ragionevole che quei rischi non impediscono il conseguimento degli obiettivi di controllo dichiarati.

18. Nello stabilire l'idoneità dei criteri per valutare l'efficacia operativa dei controlli allo scopo di fornire un'*assurance* ragionevole che gli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione saranno conseguiti, il revisore

del fornitore di servizi deve determinare se i criteri considerano, come minimo, se i controlli sono stati eseguiti in modo uniforme così come configurati per tutta la durata del periodo specificato. Ciò include se i controlli manuali sono stati eseguiti dalle persone che avevano la competenza e l'autorità appropriate. (Rif.: Parr. A13–A15)

### **Significatività**

19. Nel pianificare e svolgere l'incarico, il revisore del fornitore di servizi deve considerare la significatività in relazione alla corretta presentazione della descrizione, all'adeguatezza della configurazione dei controlli e, nel caso di una relazione di tipo 2, all'efficacia operativa dei controlli. (Rif.: Parr. A16–A18)

### **Acquisire una comprensione del sistema organizzativo del fornitore di servizi**

20. Il revisore del fornitore di servizi deve acquisire una comprensione del sistema organizzativo del fornitore, inclusi i controlli che rientrano nell'oggetto dell'incarico. (Rif.: Parr. A19–A20)

### **Acquisire evidenze sulla descrizione**

21. Il revisore del fornitore di servizi deve acquisire e leggere la descrizione del sistema e deve valutare se gli aspetti della descrizione che rientrano nell'oggetto dell'incarico sono presentati correttamente, incluso se: (Rif.: Parr. A21–A22)

- a) gli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del sistema siano ragionevoli nelle circostanze; (Rif.: Par. A23)
- b) i controlli identificati in tale descrizione siano stati messi in atto;
- c) gli eventuali controlli complementari delle imprese utilizzatrici siano descritti in modo adeguato;
- d) i servizi eventualmente svolti da un subfornitore siano descritti in modo adeguato, incluso se, in relazione ad essi, sia stato utilizzato il metodo dell'inclusione o dell'esclusione.

22. Il revisore del fornitore di servizi deve stabilire, mediante lo svolgimento di altre procedure in combinazione con indagini, se il sistema organizzativo del fornitore di servizi sia stato messo in atto. Tali altre procedure devono includere l'osservazione del modo in cui opera tale sistema e sono eseguiti i controlli, nonché l'ispezione di registrazioni e di altra documentazione. (Rif.: Par. A24)

### **Acquisire evidenze sulla configurazione dei controlli**

23. Il revisore del fornitore di servizi deve stabilire quali dei controlli operanti presso il fornitore siano necessari per conseguire gli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del sistema e deve valutare se tali controlli siano stati configurati in modo adeguato. Ciò deve includere: (Rif.: Parr. A25–A27)

- a) l'identificazione dei rischi che minacciano il conseguimento degli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del sistema;
- b) la valutazione della correlazione dei controlli identificati nella descrizione del sistema con tali rischi.

### **Acquisire evidenze sull'efficacia operativa dei controlli**

24. Qualora sia incaricato di fornire una relazione di tipo 2, il revisore del fornitore di servizi deve verificare quei controlli che ha stabilito essere necessari per conseguire gli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del sistema e valutare la loro efficacia operativa per tutta la durata del periodo. Le evidenze acquisite nel corso di precedenti incarichi sulla soddisfacente efficacia operativa dei controlli in periodi precedenti non forniscono una base per ridurre le verifiche, anche se integrati da evidenze acquisite durante il periodo in esame. (Rif.: Parr. A28–A32)

25. Nel definire e svolgere le procedure di conformità, il revisore del fornitore di servizi deve:

- a) svolgere altre procedure in combinazione con le indagini per acquisire evidenze in merito agli aspetti seguenti:
  - i) come è stato eseguito il controllo;
  - ii) l'uniformità con cui è stato eseguito il controllo;
  - iii) da chi o con quali mezzi è stato eseguito il controllo;
- b) determinare se i controlli da verificare dipendano a loro volta da altri controlli (controlli indiretti) e, in tal caso, se sia necessario acquisire evidenze che supportino l'efficacia operativa di tali controlli indiretti; (Rif.: Parr. A33–A34)
- c) determinare modalità di selezione delle voci da verificare che siano efficaci per conseguire gli obiettivi della procedura. (Rif.: Parr. A35–A36)

26. Nel determinare l'estensione delle procedure di conformità, il revisore del fornitore di servizi deve considerare aspetti che comprendono le caratteristiche della popolazione da sottoporre a verifica, ivi inclusi la natura dei controlli, la frequenza della loro esecuzione (per esempio, mensile, giornaliera, più volte nella stessa giornata) e il grado di deviazione atteso.

#### *Campionamento*

27. Quando il revisore del fornitore di servizi utilizza il campionamento, egli deve: (Rif.: Parr. A35–A36)
- a) nel definire il campione, considerare lo scopo della procedura e le caratteristiche della popolazione da cui verrà estratto il campione;
  - b) determinare una dimensione del campione sufficiente a ridurre il rischio di campionamento ad un livello accettabilmente basso;
  - c) selezionare gli elementi per il campione in modo che ciascuna unità di campionamento all'interno della popolazione abbia una possibilità di essere selezionata;
  - d) qualora una procedura definita non sia applicabile ad un elemento selezionato, svolgere la procedura su un elemento sostitutivo;
  - e) qualora non sia in grado di applicare ad un elemento selezionato le procedure definite o adeguate procedure alternative, considerare quell'elemento come una deviazione.

#### *Natura e causa delle deviazioni*

28. Il revisore del fornitore di servizi deve indagare sulla natura e sulla causa di qualsiasi deviazione identificata e deve stabilire se:
- a) le deviazioni identificate rientrino nel grado di deviazione atteso e siano accettabili, cioè se la verifica svolta fornisca una base appropriata per concludere che il controllo sta operando efficacemente per tutta la durata del periodo specificato;
  - b) siano necessarie verifiche ulteriori sul controllo o su altri controlli per giungere ad una conclusione in merito al fatto se i controlli relativi ad un particolare obiettivo di controllo stiano operando efficacemente per tutta la durata del periodo specificato; ovvero (Rif.: Par. A25)
  - c) la verifica svolta fornisca una base appropriata per concludere che il controllo non ha operato efficacemente per tutta la durata del periodo specificato.

29. Nelle circostanze estremamente rare in cui il revisore del fornitore di servizi considera una deviazione riscontrata in un campione come un'anomalia e non è stato identificato nessun altro controllo che gli consenta di concludere che il controllo pertinente stia operando efficacemente per tutta la durata del periodo specificato, il

revisore del fornitore di servizi deve acquisire un elevato grado di certezza che tale deviazione non sia rappresentativa della popolazione. Il revisore del fornitore di servizi deve acquisire tale grado di certezza svolgendo ulteriori procedure al fine di acquisire evidenze sufficienti ed appropriate che la deviazione non influisca sulla parte rimanente della popolazione.

### **Il lavoro della funzione di revisione interna<sup>8</sup>**

#### *Acquisire una comprensione della funzione di revisione interna*

30. Se il fornitore di servizi ha una funzione di revisione interna, il revisore del fornitore deve acquisire una comprensione della natura delle responsabilità di tale funzione e delle attività svolte al fine di stabilire se la funzione di revisione interna è probabile che sia rilevante ai fini dell'incarico. (Rif.: Par. A37)

#### *Stabilire se ed in quale misura utilizzare il lavoro dei revisori interni*

31. Il revisore del fornitore di servizi deve stabilire:

- a) se il lavoro dei revisori interni è probabile che sia adeguato ai fini dell'incarico;
- b) in caso affermativo l'effetto pianificato del lavoro dei revisori interni sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione delle proprie procedure.

32. Nello stabilire se il lavoro dei revisori interni è probabile che sia adeguato ai fini dell'incarico, il revisore del fornitore di servizi deve valutare:

- a) l'obiettività della funzione di revisione interna;
- b) la competenza tecnica dei revisori interni;
- c) se è probabile che il lavoro dei revisori interni sia svolto con la dovuta diligenza professionale;
- d) se è probabile una comunicazione efficace tra i revisori interni ed il revisore del fornitore di servizi.

33. Nello stabilire l'effetto pianificato del lavoro dei revisori interni sulla natura, sulla tempistica o sull'estensione delle proprie procedure, il revisore del fornitore di servizi deve considerare: (Rif.: Par. A38)

- a) la natura e la portata dello specifico lavoro svolto, o da svolgere, da parte dei revisori interni;
- b) la rilevanza di tale lavoro ai fini delle sue conclusioni;
- c) il grado di soggettività nella valutazione delle evidenze raccolte a supporto di tali conclusioni.

#### *Utilizzo del lavoro della funzione di revisione interna*

34. Al fine di poter utilizzare uno specifico lavoro dei revisori interni, il revisore del fornitore di servizi deve valutare e svolgere procedure su tale lavoro per stabilirne l'adeguatezza rispetto ai propri scopi. (Rif.: Par. A39)

35. Per stabilire l'adeguatezza dello specifico lavoro svolto dai revisori interni rispetto ai propri scopi, il revisore del fornitore di servizi deve valutare se:

- a) il lavoro sia stato svolto da revisori interni con formazione e competenze tecniche adeguate;
- b) il lavoro sia stato supervisionato, riesaminato e documentato in modo appropriato;
- c) siano state acquisite evidenze adeguate a consentire ai revisori interni di trarre ragionevoli conclusioni;

---

<sup>8</sup> Il presente principio sugli incarichi di assurance non tratta i casi in cui singoli revisori interni forniscono assistenza diretta al revisore del fornitore di servizi nello svolgimento delle proprie procedure.

- d) le conclusioni raggiunte siano appropriate alle circostanze e le relazioni redatte dai revisori interni siano coerenti con i risultati del lavoro svolto;
- e) le eccezioni rilevanti ai fini dell'incarico o gli aspetti inusuali comunicati dai revisori interni siano stati risolti in modo appropriato.

#### *Effetto sulla relazione di assurance del revisore del fornitore di servizi*

36. Se è stato utilizzato il lavoro della funzione di revisione interna, il revisore del fornitore di servizi non deve fare riferimento a tale lavoro nella sezione della relazione di *assurance* che contiene il proprio giudizio. (Rif.: Par. A40)

37. Nel caso di una relazione di tipo 2, se il lavoro della funzione di revisione interna è stato utilizzato nello svolgimento delle procedure di conformità, la parte della relazione di *assurance* del revisore del fornitore di servizi che descrive le procedure di conformità svolte ed i relativi risultati deve includere una descrizione del lavoro dei revisori interni e delle procedure del revisore del fornitore di servizi rispetto a tale lavoro. (Rif.: Par. A41)

#### **Attestazioni scritte**

38. Il revisore del fornitore di servizi deve richiedere al fornitore di rilasciare attestazioni scritte che confermano: (Rif.: Par. A42)

- a) la dichiarazione che accompagna la descrizione del sistema;
- b) di aver fornito al revisore tutte le informazioni pertinenti e l'accesso come concordato;<sup>9</sup>
- c) di aver comunicato al revisore qualunque informazione tra le seguenti di cui esso sia a conoscenza:
  - i) non conformità a leggi e regolamenti, frodi o deviazioni non corrette attribuibili al fornitore di servizi che possono influire su una o più imprese utilizzatrici;
  - ii) carenze nella configurazione dei controlli;
  - iii) casi in cui i controlli non hanno operato così come descritto;
  - iv) qualunque evento successivo al periodo di riferimento della descrizione del sistema fino alla data della relazione di *assurance* del revisore del fornitore, che potrebbe avere un effetto significativo su tale relazione.

39. Le attestazioni scritte devono avere la forma di una lettera di attestazione indirizzata al revisore del fornitore di servizi. La data delle attestazioni scritte deve essere quanto più prossima possibile, ma non successiva, alla data della relazione di *assurance* del revisore del fornitore di servizi.

40. Se, dopo aver discusso la questione con il revisore del fornitore di servizi, il fornitore non rilascia una o più delle attestazioni scritte richieste in conformità al paragrafo 38 a) e b) del presente principio, il revisore del fornitore di servizi deve dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio. (Rif.: Par. A43)

#### **Altre informazioni**

41. Il revisore del fornitore di servizi deve leggere le eventuali altre informazioni incluse in un documento che contiene la descrizione del sistema e la relazione di *assurance* del revisore del fornitore di servizi, per identificare eventuali incoerenze significative rispetto a tale descrizione. Nel leggere le altre informazioni al fine di identificare le incoerenze significative, il revisore del fornitore di servizi può venire a conoscenza di un apparente errore nella rappresentazione dei fatti presente in tali altre informazioni.

---

<sup>9</sup> Paragrafo 13 b) v) del presente principio.

42. Qualora il revisore del fornitore di servizi identifichi un'incoerenza significativa o venga a conoscenza di un apparente errore nella rappresentazione dei fatti in tali altre informazioni, deve discutere la questione con il fornitore di servizi. Qualora il revisore del fornitore concluda che nelle altre informazioni vi sia un'incoerenza significativa o un errore nella rappresentazione dei fatti che il fornitore di servizi rifiuta di correggere, il revisore del fornitore deve intraprendere ulteriori azioni appropriate. (Rif.: Parr. A44–A45)

### **Eventi successivi**

43. Il revisore del fornitore di servizi deve svolgere indagini per appurare se il fornitore sia a conoscenza di qualunque evento successivo al periodo di riferimento della descrizione del sistema fino alla data della relazione di *assurance* del revisore del fornitore di servizi che potrebbe indurre quest'ultimo a rettificare tale relazione. Qualora il revisore del fornitore di servizi sia a conoscenza di un evento di questo tipo, sul quale il fornitore di servizi non abbia fornito informazioni, deve indicarlo nella propria relazione di *assurance*.

44. Il revisore del fornitore di servizi non ha l'obbligo di svolgere procedure in merito alla descrizione del sistema, all'adeguatezza della configurazione dei controlli o alla loro efficacia operativa, dopo la data della propria relazione di *assurance*.

### **Documentazione**

45. Il revisore del fornitore di servizi deve predisporre tempestivamente la documentazione dell'incarico che fornisca l'evidenza degli elementi alla base della relazione di *assurance*, che sia sufficiente e appropriata a consentire ad un revisore esperto di fornitori di servizi, che non abbia alcuna cognizione dell'incarico, di comprendere:

- a) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure svolte per rispettare il presente principio e le disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- b) i risultati delle procedure svolte e le evidenze acquisite;
- c) gli aspetti significativi emersi nel corso dell'incarico, le conclusioni raggiunte al riguardo, nonché i giudizi professionali significativi formulati per giungere a tali conclusioni.

46. Nel documentare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure svolte, il revisore del fornitore di servizi deve indicare:

- a) gli elementi identificativi delle specifiche voci o degli aspetti oggetto di verifica;
- b) chi ha svolto il lavoro ed in quale data è stato completato;
- c) chi ha riesaminato il lavoro svolto, nonché la data e l'estensione di tale riesame.

47. Se il revisore del fornitore di servizi utilizza uno specifico lavoro dei revisori interni, egli deve documentare le conclusioni cui è giunto con riferimento alla valutazione dell'adeguatezza del lavoro dei revisori interni, nonché le procedure da lui svolte su tale lavoro.

48. Il revisore del fornitore di servizi deve documentare gli aspetti significativi discussi con il fornitore e con altri soggetti, specificando la natura degli aspetti significativi trattati, le date in cui gli incontri hanno avuto luogo ed i soggetti coinvolti.

49. Se il revisore del fornitore di servizi ha identificato informazioni incoerenti con le sue conclusioni finali relativamente ad un aspetto significativo, egli deve documentare il modo in cui ha trattato tali incoerenze.

50. Il revisore del fornitore di servizi deve raccogliere la documentazione in un file dell'incarico e completare il processo di raccolta di tale file nella versione definitiva in modo tempestivo dopo la data della propria relazione di *assurance*.<sup>10</sup>

51. Dopo il completamento del file dell'incarico nella versione definitiva, il revisore del fornitore di servizi non deve cancellare o eliminare la documentazione prima della scadenza del termine previsto per la sua conservazione. (Rif.: Par. A46)

52. Qualora il revisore del fornitore di servizi ravvisi la necessità di modificare la documentazione esistente dell'incarico o di aggiungere nuova documentazione successivamente al completamento del file dell'incarico nella versione definitiva e tale documentazione non influisca sulla propria relazione, egli, indipendentemente dalla natura delle modifiche o delle aggiunte da apportare, deve documentare:

- a) le specifiche ragioni che hanno reso necessario apportare modifiche o aggiunte;
- b) quando e da chi tali modifiche o aggiunte sono state effettuate e riesaminate.

### **Redazione della relazione di *assurance* del revisore del fornitore di servizi**

#### *Contenuto della relazione di *assurance* del revisore del fornitore di servizi*

53. La relazione di *assurance* del revisore del fornitore di servizi deve includere, come minimo, i seguenti elementi basilari: (Rif.: Par. A47)

- a) un titolo che indichi chiaramente che si tratta di una relazione di *assurance* del revisore indipendente del fornitore di servizi;
- b) un destinatario;
- c) l'identificazione di quanto segue:
  - i) la descrizione del sistema e la dichiarazione del fornitore di servizi, che include gli aspetti descritti al paragrafo 9 k) ii) per una relazione di tipo 2, oppure al paragrafo 9 j) ii) per una relazione di tipo 1;
  - ii) le eventuali parti della descrizione del sistema che non rientrano nel giudizio del revisore del fornitore;
  - iii) se la descrizione fa riferimento alla necessità di controlli complementari delle imprese utilizzatrici, una dichiarazione nella quale si indica che il revisore del fornitore di servizi non ha valutato l'adeguatezza della configurazione o l'efficacia operativa di tali controlli complementari, e che gli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del sistema possono essere conseguiti soltanto se i controlli complementari delle imprese utilizzatrici sono adeguatamente configurati oppure operano efficacemente, insieme ai controlli presso il fornitore di servizi;
  - iv) se vengono prestati servizi da un subfornitore, la natura delle attività svolte da tale subfornitore come illustrate nella descrizione del sistema e se, in relazione ad essi, sia stato utilizzato il metodo dell'inclusione o dell'esclusione. Qualora sia stato utilizzato il metodo dell'esclusione, la relazione deve contenere una dichiarazione nella quale si indica che la descrizione del sistema esclude gli obiettivi di controllo e i connessi controlli presso il subfornitore, e che le procedure svolte dal revisore del fornitore non si estendono ai controlli presso il subfornitore. Qualora sia stato utilizzato il metodo dell'inclusione, la relazione deve contenere una dichiarazione nella quale si indica che la descrizione del sistema include gli obiettivi di controllo e i connessi controlli presso il subfornitore, e che le procedure svolte dal revisore del fornitore si estendono ai controlli presso il subfornitore;
- d) l'identificazione dei criteri applicabili e del soggetto che specifica gli obiettivi di controllo;

---

<sup>10</sup> I paragrafi A54–A55 del principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC) n.1, forniscono ulteriori indicazioni.

- e) una dichiarazione sul fatto che la relazione e, nel caso di una relazione di tipo 2, la descrizione delle procedure di conformità sono destinate unicamente alle imprese utilizzatrici e ai loro revisori, che hanno una comprensione sufficiente per considerarle, insieme ad altre informazioni, incluse quelle sui controlli eseguiti dalle imprese utilizzatrici stesse, ai fini della valutazione dei rischi di errori significativi nei bilanci di dette imprese; (Rif.: Par. A48)
- f) una dichiarazione sul fatto che il fornitore di servizi ha la responsabilità di:
  - i) redigere la descrizione del proprio sistema e la dichiarazione che l'accompagna, inclusi la completezza, l'accuratezza e il metodo di presentazione di tale descrizione e di tale dichiarazione;
  - ii) fornire i servizi oggetto della descrizione del sistema;
  - iii) dichiarare gli obiettivi di controllo (se non specificati da leggi o regolamenti, o da una terza parte, per esempio, un gruppo di utilizzatori o un organismo professionale);
  - iv) configurare e mettere in atto controlli al fine di conseguire gli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del sistema;
- g) una dichiarazione sul fatto che la responsabilità del revisore del fornitore di servizi è quella di esprimere un giudizio sulla descrizione del fornitore, sulla configurazione dei controlli connessi agli obiettivi di controllo dichiarati in tale descrizione e, nel caso di una relazione di tipo 2, sull'efficacia operativa di tali controlli, sulla base delle proprie procedure;
- h) una dichiarazione che il soggetto incaricato di cui il professionista fa parte applica l'ISQC 1, ovvero altri principi professionali o disposizioni di leggi o regolamenti, che siano stringenti almeno quanto le regole contenute nell'ISQC 1. Se il soggetto incaricato non applica l'ISQC 1, in tale dichiarazione il professionista che svolge l'incarico deve identificare i principi professionali, o le disposizioni di leggi o regolamenti, applicati che siano stringenti almeno quanto le regole contenute nell'ISQC 1;
- I) una dichiarazione che il professionista rispetta i principi sull'indipendenza e gli altri principi etici del Codice IESBA, ovvero altri principi professionali o disposizioni stabilite da leggi o regolamenti, che siano stringenti almeno quanto le regole contenute nelle Parti A e B del Codice IESBA relativamente agli incarichi di *assurance*. Se il professionista che svolge l'incarico non rispetta i principi sull'indipendenza e gli altri principi etici del Codice IESBA, la dichiarazione deve identificare i principi professionali, o le disposizioni stabilite da leggi o regolamenti, applicati che siano stringenti almeno quanto le regole contenute nelle Parti A e B del Codice IESBA relativamente agli incarichi di *assurance*;
- j) una dichiarazione nella quale si indica che l'incarico è stato svolto in conformità al principio internazionale sugli incarichi di assurance (ISAE) n. 3402, "*Relazioni di assurance sui controlli presso un fornitore di servizi*", che prevede che il revisore del fornitore di servizi pianifichi e svolga procedure al fine di acquisire un'*assurance* ragionevole sul fatto se, in tutti gli aspetti significativi, la descrizione del sistema è presentata correttamente e i controlli sono configurati in modo adeguato nonché, nel caso di una relazione di tipo 2, se tali controlli stanno operando efficacemente;
- k) una sintesi delle procedure svolte dal revisore del fornitore di servizi per acquisire un'*assurance* ragionevole ed una dichiarazione della convinzione formatasi dallo stesso revisore che le evidenze acquisite su cui basare il proprio giudizio sono sufficienti e appropriate e, nel caso di una relazione di tipo 1, una dichiarazione nella quale il revisore del fornitore di servizi indica che non ha svolto nessuna procedura relativamente all'efficacia operativa dei controlli e che quindi non viene espresso nessun giudizio a tale riguardo;
- l) una dichiarazione sui limiti intrinseci dei controlli e, nel caso di una relazione di tipo 2, sul rischio di proiettare in periodi futuri qualunque valutazione dell'efficacia operativa dei controlli;
- m) il giudizio del revisore del fornitore di servizi, espresso in forma positiva, sul fatto se, in tutti gli aspetti significativi, e in base a criteri idonei:

- i) nel caso di una relazione di tipo 2:
  - a. la descrizione presenti correttamente il sistema organizzativo del fornitore di servizi configurato e messo in atto per tutta la durata del periodo specificato;
  - b. i controlli connessi agli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del sistema siano stati configurati in modo adeguato per tutta la durata del periodo specificato;
  - c. i controlli verificati, necessari a fornire un'*assurance* ragionevole che gli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione sono stati conseguiti, abbiano operato efficacemente per tutta la durata del periodo specificato;
- ii) nel caso di una relazione di tipo 1:
  - a. la descrizione presenti correttamente il sistema organizzativo del fornitore di servizi configurato e messo in atto alla data specificata;
  - b. i controlli connessi agli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del sistema fossero configurati in modo adeguato alla data specificata;
- n) la data della relazione di *assurance* del revisore del fornitore di servizi, che non deve essere precedente alla data in cui il revisore stesso ha acquisito le evidenze su cui è basato il proprio giudizio;
- o) il nome e la sede nell'ordinamento giuridico del revisore del fornitore di servizi.

54 Nel caso di una relazione di tipo 2, la relazione di *assurance* del revisore del fornitore di servizi deve includere una sezione separata dopo il giudizio, ovvero un allegato, che descriva le procedure di conformità svolte e i relativi risultati. Nel descrivere le procedure di conformità, il revisore del fornitore deve indicare chiaramente quali controlli sono stati verificati, specificare se le voci verificate rappresentano tutte le voci della popolazione o soltanto una selezione delle stesse, ed indicare la natura delle procedure in modo sufficientemente dettagliato da consentire ai revisori delle imprese utilizzatrici di determinare l'effetto di tali procedure sulle loro valutazioni dei rischi. Qualora siano state identificate deviazioni, il revisore del fornitore di servizi deve indicare l'estensione delle procedure svolte che hanno portato all'identificazione delle deviazioni (inclusa la dimensione del campione, nel caso in cui sia stato utilizzato il campionamento), nonché il numero e la natura delle deviazioni rilevate. Il revisore del fornitore di servizi deve indicare le deviazioni anche se, sulla base delle procedure svolte, egli ha concluso che i connessi obiettivi di controllo sono stati conseguiti. (Rif.: Parr. A18 e A49)

#### *Giudizi con modifica*

55. Se il revisore del fornitore di servizi conclude che: (Rif.: Parr. A50–A52)
- a) la descrizione del fornitore di servizi non presenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi, il sistema così come configurato e messo in atto;
  - b) i controlli connessi agli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione non erano configurati in modo adeguato, in tutti gli aspetti significativi;
  - c) nel caso di una relazione di tipo 2, i controlli verificati, necessari a fornire un'*assurance* ragionevole che gli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del sistema del fornitore sono stati conseguiti, non hanno operato efficacemente, in tutti gli aspetti significativi; ovvero
  - d) egli non è in grado di acquisire evidenze sufficienti e appropriate,

il revisore del fornitore di servizi deve esprimere un giudizio con modifica, e la sua relazione di *assurance* deve includere una sezione con una chiara descrizione di tutte le motivazioni alla base della modifica.

#### **Altri obblighi di comunicazione**

56. Qualora il revisore del fornitore di servizi venga a conoscenza di casi di non conformità a leggi e regolamenti, di frodi, ovvero di errori non corretti attribuibili al fornitore di servizi che non siano chiaramente trascurabili e che possono influire su una o più imprese utilizzatrici, il revisore del fornitore di servizi deve stabilire se l'aspetto è stato comunicato in modo appropriato alle imprese utilizzatrici interessate. Qualora la comunicazione non sia avvenuta e il fornitore di servizi si rifiuti di effettuarla, il revisore del fornitore di servizi deve intraprendere le azioni appropriate. (Rif.: Par. A53)

\*\*\*

## **Linee guida ed altro materiale esplicativo**

### **Oggetto del presente principio internazionale sugli incarichi di *assurance* (ISAE) (Rif.: Parr. 1, 3)**

A1. Il controllo interno è un processo configurato per fornire un'*assurance* ragionevole sul conseguimento degli obiettivi che riguardano l'attendibilità dell'informativa finanziaria, l'efficacia e l'efficienza delle attività operative, nonché la conformità alle leggi e ai regolamenti applicabili. I controlli che riguardano le attività operative e gli obiettivi di conformità di un fornitore di servizi possono essere rilevanti ai fini del controllo interno di un'impresa utilizzatrice in quanto riguardano l'informativa finanziaria. Tali controlli possono riguardare asserzioni sulla presentazione e sull'informativa dei saldi contabili o delle classi di operazioni, oppure possono riguardare le evidenze che il revisore dell'impresa utilizzatrice valuta o utilizza nell'applicare le procedure di revisione. Per esempio, i controlli di un fornitore di servizi sull'elaborazione delle retribuzioni che riguardano la tempestività dei versamenti delle ritenute sulle retribuzioni alle autorità governative possono essere rilevanti per un'impresa utilizzatrice dal momento che i versamenti tardivi potrebbero generare interessi e sanzioni con una conseguente passività per l'impresa stessa. Analogamente, i controlli di un fornitore di servizi sulla conformità dal punto di vista normativo delle operazioni di investimento possono essere considerati rilevanti ai fini della presentazione e dell'informativa di operazioni e saldi contabili di un'impresa utilizzatrice nel proprio bilancio. Determinare se è presumibile che i controlli presso un fornitore di servizi connessi alle attività operative e alla conformità siano rilevanti ai fini del controllo interno delle imprese utilizzatrici in quanto riguarda l'informativa finanziaria è un aspetto che richiede l'esercizio del giudizio professionale, tenendo in considerazione gli obiettivi di controllo fissati dal fornitore di servizi e l'idoneità dei criteri.

A2. Il fornitore di servizi può non essere in grado di affermare che il sistema sia configurato in modo adeguato quando, ad esempio, egli utilizza un sistema configurato da un'impresa utilizzatrice o quando tale sistema sia previsto da un contratto stipulato tra l'impresa utilizzatrice e il fornitore stesso. A causa del legame inscindibile tra l'adeguata configurazione dei controlli e la loro efficacia operativa, l'assenza di una dichiarazione che attesti l'adeguatezza della configurazione precluderà con ogni probabilità al revisore del fornitore di servizi la possibilità di concludere che i controlli forniscono un'*assurance* ragionevole che gli obiettivi di controllo sono stati conseguiti e quindi di esprimere un giudizio sull'efficacia operativa dei controlli. In alternativa, il professionista può decidere di accettare un incarico per lo svolgimento di procedure di verifica richieste dal committente, ovvero un incarico di *assurance* in conformità al principio ISAE 3000 per giungere ad una conclusione sul fatto se, in base alle procedure di conformità, i controlli abbiano operato come descritto.

### **Definizioni (Rif.: Parr. 9 d), 9 g)**

A3. La definizione di "controlli presso il fornitore di servizi" include aspetti dei sistemi informativi delle imprese utilizzatrici tenuti dal fornitore di servizi, e può anche includere aspetti di una o più delle altre componenti del controllo interno presso il fornitore di servizi. Per esempio, può includere aspetti dell'ambiente di controllo, del monitoraggio e delle attività di controllo di un fornitore di servizi quando questi sono connessi ai servizi prestati. Essa non include, tuttavia, i controlli presso il fornitore di servizi che non riguardino il conseguimento degli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del sistema, come ad esempio, i controlli relativi alla redazione, da parte del fornitore di servizi, del proprio bilancio.

A4. Quando si utilizza il metodo dell'inclusione, le regole del presente principio si applicano anche ai servizi prestati dal subfornitore, inclusa l'acquisizione delle conferme in merito agli aspetti di cui al paragrafo 13 b) i)–v), in quanto applicati non al fornitore ma al subfornitore di servizi. Lo svolgimento di procedure presso il subfornitore di servizi richiede coordinamento e comunicazione tra il fornitore, il subfornitore e il revisore del fornitore. Il metodo dell'inclusione è generalmente applicabile soltanto se il fornitore e il subfornitore sono correlati, ovvero qualora il contratto tra i due ne preveda l'utilizzo.

#### **Principi etici** (Rif.: Par. 11)

A5. Il revisore del fornitore di servizi è tenuto al rispetto delle regole sull'indipendenza applicabili, che solitamente includono le Parti A e B del Codice IESBA nonché le disposizioni nazionali che prevedono regole più restrittive. Per lo svolgimento di un incarico in conformità al presente principio, il Codice IESBA non richiede che il revisore del fornitore sia indipendente da ciascuna impresa utilizzatrice.

#### **Direzione e responsabili delle attività di governance** (Rif.: Par. 12)

A6. Le strutture di direzione e di governance variano in base all'ordinamento giuridico e all'impresa, riflettendo influenze quali i diversi contesti culturali e legali, nonché la dimensione e le caratteristiche dell'assetto proprietario. A motivo di tale varietà, il presente principio non può specificare per tutti gli incarichi le persone con cui il revisore del fornitore di servizi è tenuto a interagire su aspetti particolari. Per esempio, il fornitore di servizi può essere un settore di attività di un'organizzazione terza e non un'impresa giuridicamente distinta. In questi casi, identificare il personale appropriato a livello di direzione o di responsabili delle attività di governance cui richiedere attestazioni scritte può rendere necessario l'esercizio del giudizio professionale.

#### **Accettazione e mantenimento**

##### *Capacità e competenza per svolgere l'incarico* (Rif.: Par. 13 a) i))

A7. Le capacità e la competenza pertinenti per svolgere l'incarico includono aspetti quali:

- la conoscenza del settore di riferimento;
- una comprensione delle tecnologie informatiche e dei sistemi informativi;
- esperienza nel valutare i rischi correlati all'adeguata configurazione dei controlli;
- esperienza nella definizione e nello svolgimento delle procedure di conformità e nella valutazione dei risultati.

##### *Dichiarazione del fornitore di servizi* (Rif.: Par. 13 b) i))

A8. Il rifiuto da parte del fornitore di servizi di fornire una dichiarazione scritta, successivo al consenso del revisore del fornitore all'accettazione o al mantenimento dell'incarico, rappresenta una limitazione allo svolgimento delle procedure che implica il recesso dall'incarico da parte del revisore. Qualora leggi o regolamenti non consentano al revisore del fornitore di recedere dall'incarico, questi dichiara l'impossibilità di esprimere un giudizio.

##### *Elementi ragionevoli per la dichiarazione del fornitore di servizi* (Rif.: Par. 13 b) ii))

A9. Nel caso di una relazione di tipo 2, la dichiarazione del fornitore di servizi include la dichiarazione che i controlli che riguardano gli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del sistema hanno operato efficacemente per tutta la durata del periodo specificato. Questa dichiarazione può essere basata sulle attività di monitoraggio del fornitore di servizi. Il monitoraggio dei controlli è un processo per valutare l'efficacia dei controlli nel tempo. Esso comporta la valutazione tempestiva dell'efficacia dei controlli, l'identificazione e la rendicontazione delle carenze alle persone appropriate nell'ambito del fornitore di servizi, nonché l'adozione delle azioni correttive necessarie. Il fornitore di servizi esegue il monitoraggio dei controlli mediante attività continuative, valutazioni separate o con una combinazione delle due modalità. Quanto maggiore è il livello e l'efficacia delle attività di monitoraggio continuative, tanto minore sarà il bisogno di eseguire valutazioni separate.

Le attività di monitoraggio continuative fanno spesso parte delle normali attività ricorrenti del fornitore di servizi ed includono le ordinarie attività di gestione e di supervisione. I revisori interni o il personale che svolge funzioni analoghe possono contribuire al monitoraggio delle attività del fornitore di servizi. Le attività di monitoraggio possono altresì includere l'utilizzo di informazioni comunicate da soggetti esterni, quali reclami della clientela e osservazioni formulate dall'autorità di vigilanza, che possono segnalare problemi o evidenziare aree che necessitano di miglioramento. Il fatto che il revisore del fornitore di servizi emetterà una relazione in merito all'efficacia operativa dei controlli non sostituisce i processi propri del fornitore di servizi per fornire elementi ragionevoli su cui basare la propria dichiarazione.

*Identificazione dei rischi (Rif.: Par. 13 b) iv))*

A10. Come evidenziato nel paragrafo 9 c), gli obiettivi di controllo sono connessi ai rischi che i controlli cercano di attenuare. Per esempio, il rischio di registrare un'operazione per un importo errato o nel periodo errato può essere espresso come un obiettivo di controllo sul fatto che le operazioni siano registrate per l'importo corretto e nel periodo corretto. Il fornitore di servizi è responsabile dell'identificazione dei rischi che minacciano il conseguimento degli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del proprio sistema. Il processo adottato dal fornitore di servizi per identificare i rischi pertinenti può essere formale o informale. Un processo formale può includere la stima della significatività dei rischi identificati, la valutazione della probabilità che si verifichino e la decisione sulle azioni da porre in essere per fronteggiarli. Tuttavia, poiché gli obiettivi di controllo riguardano i rischi che i controlli cercano di attenuare, un'attenta individuazione degli obiettivi di controllo nella fase di configurazione e messa in atto del sistema del fornitore di servizi può includere in sé un processo informale per l'identificazione dei rischi pertinenti.

*Accettazione di un cambiamento nei termini dell'incarico (Rif.: Par. 14)*

A11. La richiesta di cambiare l'oggetto dell'incarico può non avere una motivazione ragionevole quando, per esempio, è effettuata per escludere alcuni obiettivi di controllo dall'oggetto dell'incarico a causa della probabilità che il revisore del fornitore di servizi possa esprimere un giudizio con modifica; oppure quando il fornitore di servizi non intende fornire al proprio revisore una dichiarazione scritta e richiede di svolgere l'incarico in conformità al principio ISAE 3000.

A12. La richiesta di cambiare l'oggetto dell'incarico può avere una motivazione ragionevole quando, per esempio, è effettuata per escludere dall'incarico un subfornitore di servizi qualora il fornitore non riesca a concordare con il subfornitore l'accesso da parte del revisore e conseguentemente viene cambiato il metodo utilizzato per trattare i servizi prestati dal subfornitore, da quello dell'inclusione a quello dell'esclusione.

**Valutazione dell'idoneità dei criteri (Rif.: Parr. 15–18)**

A13. È necessario che i criteri siano a disposizione dei potenziali utilizzatori per consentire loro di comprendere gli elementi alla base della dichiarazione del fornitore di servizi sulla corretta presentazione della sua descrizione del sistema, sull'adeguatezza della configurazione dei controlli e, nel caso di una relazione di tipo 2, sull'efficacia operativa dei controlli che riguardano gli obiettivi di controllo.

A14. Il principio ISAE 3000 richiede al revisore del fornitore di servizi, tra l'altro, di stabilire se i criteri da utilizzare sono idonei e di determinare l'appropriatezza dell'oggetto sottostante.<sup>11</sup> L'oggetto sottostante è la condizione sottesa all'interesse dei potenziali utilizzatori di una relazione di *assurance*. La seguente tabella identifica l'oggetto e i criteri minimi per ciascuno dei giudizi nelle relazioni di tipo 1 e 2.

	Oggetto	Criteri	Commenti
--	---------	---------	----------

<sup>11</sup> Principio ISAE 3000, paragrafi 24 b) e 41.

	Oggetto	Criteri	Commenti	
<b>Giudizio sulla correttezza presentazione della descrizione del sistema (relazioni di tipo 1 e 2)</b>	Il sistema organizzativo del fornitore di servizi che presumibilmente è rilevante ai fini del controllo interno delle imprese utilizzatrici in quanto riguarda l'informativa finanziaria ed è oggetto della relazione di <i>assurance</i> del revisore del fornitore di servizi.	La descrizione è presentata correttamente se:  a) presenta come è stato configurato e messo in atto il sistema, inclusi, a seconda dei casi, gli aspetti identificati al paragrafo 16 a) i)-viii);  b) nel caso di una relazione di tipo 2, include i dettagli pertinenti delle modifiche al sistema avvenute durante il periodo di riferimento della descrizione;  c) non omette o non distorce le informazioni rilevanti per il sistema descritto, pur riconoscendo che la descrizione è redatta per soddisfare le esigenze comuni di un'ampia gamma di imprese utilizzatrici e quindi può non includere tutti gli aspetti del sistema che ogni singola impresa utilizzatrice può considerare importanti nel contesto specifico.	Può essere necessario adattare la specifica formulazione dei criteri per tale giudizio per uniformarli ai criteri stabiliti, per esempio, da leggi o regolamenti, da gruppi di utilizzatori o da un organismo professionale. Esempi di criteri per tale giudizio sono forniti nell'esempio di dichiarazione del fornitore di servizi nell'Appendice 1. I paragrafi da A21 ad A24 contengono ulteriori linee guida per stabilire se tali criteri siano soddisfatti. (Con riferimento al principio ISAE 3000, le informazioni sull'oggetto <sup>12</sup> di tale giudizio sono rappresentate dalla descrizione del sistema e dalla dichiarazione del fornitore di servizi sul fatto che la descrizione sia presentata correttamente.)	
<b>Giudizio sull'adeguatezza della configurazione e sull'efficacia operativa (relazioni di tipo 2)</b>	L'adeguatezza della configurazione e l'efficacia operativa dei controlli necessari per conseguire gli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del fornitore di servizi riguardo il proprio sistema organizzativo.	I controlli sono configurati in modo adeguato ed operano efficacemente se:  a) il fornitore di servizi ha identificato i rischi che minacciano il conseguimento degli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del proprio sistema;  b) i controlli identificati in tale descrizione, qualora operino così	Quando vengono soddisfatti i criteri per tale giudizio, i controlli avranno fornito un' <i>assurance</i> ragionevole che gli obiettivi di controllo connessi sono stati conseguiti per tutta la durata del periodo specificato. (Con riferimento al principio ISAE 3000, le informazioni	Gli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del sistema fanno parte dei criteri per tali giudizi. Gli obiettivi di controllo dichiarati saranno diversi a seconda dell'incarico. Se, nell'ambito del processo di formazione del giudizio sulla descrizione, il revisore del

<sup>12</sup> Le "informazioni sull'oggetto" sono il risultato della misurazione o della valutazione dell'oggetto sottostante rispetto ai criteri, ossia le informazioni derivanti dall'applicazione dei suddetti criteri all'oggetto sottostante.

	Oggetto	Criteri	Commenti	
		<p>come descritto, forniscono un'<i>assurance</i> ragionevole che tali rischi non impediscono il conseguimento degli obiettivi di controllo dichiarati;</p> <p>c) i controlli sono stati eseguiti in modo uniforme così come configurati per tutta la durata del periodo specificato. Ciò include se i controlli manuali sono stati eseguiti dalle persone che avevano la competenza e l'autorità appropriate.</p>	<p>sull'oggetto di tale giudizio sono rappresentate dalla dichiarazione del fornitore di servizi sul fatto che i controlli sono configurati in modo adeguato e stanno operando efficacemente).</p>	<p>fornitore di servizi conclude che gli obiettivi di controllo dichiarati non sono presentati correttamente, tali obiettivi non sono idonei come criteri per la formazione del giudizio sulla configurazione o sull'efficacia operativa dei controlli.</p>
<b>Giudizio sull'adeguatezza della configurazione (relazioni di tipo 1)</b>	L'adeguatezza della configurazione dei controlli necessari per conseguire gli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del fornitore di servizi riguardo il proprio sistema organizzativo.	<p>I controlli sono configurati in modo adeguato se:</p> <p>a) il fornitore di servizi ha identificato i rischi che minacciano il conseguimento degli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del proprio sistema;</p> <p>b) i controlli identificati in tale descrizione, qualora operino così come descritto, forniscono un'<i>assurance</i> ragionevole che tali rischi non impediscono il conseguimento degli obiettivi di controllo dichiarati.</p>	<p>Il soddisfacimento di tali criteri non fornisce di per sé nessuna <i>assurance</i> che gli obiettivi di controllo connessi siano stati conseguiti poiché non è stata acquisita nessuna <i>assurance</i> sull'operatività dei controlli. (Con riferimento al principio ISAE 3000, le informazioni sull'oggetto di tale giudizio sono rappresentate dalla dichiarazione del fornitore di servizi sul fatto che i controlli sono configurati in modo adeguato).</p>	

A15. Il paragrafo 16 a) identifica diversi elementi che sono inclusi nella descrizione del sistema a seconda dei casi. Tali elementi possono non essere appropriati se il sistema descritto non elabora le operazioni, come ad esempio, se il sistema riguarda i controlli generali sull'*hosting* di un'applicazione IT ma non i controlli integrati nell'applicazione stessa.

**Significatività** (Rif.: Parr. 19, 54)

A16. In un incarico finalizzato ad emettere una relazione sui controlli presso un fornitore di servizi, il concetto di significatività si riferisce al sistema oggetto della relazione, non al bilancio delle imprese utilizzatrici. Il revisore del fornitore di servizi pianifica e svolge procedure al fine di stabilire se la descrizione del sistema sia presentata correttamente in tutti gli aspetti significativi, se i controlli presso il fornitore di servizi siano configurati in modo adeguato in tutti gli aspetti significativi e, nel caso di una relazione di tipo 2, se i controlli presso il fornitore di servizi stiano operando efficacemente in tutti gli aspetti significativi. Il concetto di significatività tiene in considerazione il fatto che la relazione di *assurance* del revisore del fornitore di servizi fornisce informazioni sul sistema organizzativo del fornitore per soddisfare le comuni esigenze informative di un'ampia gamma di imprese utilizzatrici e dei loro revisori che hanno una comprensione delle modalità con cui il sistema è stato utilizzato.

A17. La significatività con riferimento alla corretta presentazione della descrizione del sistema e alla configurazione dei controlli implica principalmente la considerazione di fattori qualitativi, per esempio: se la descrizione include gli aspetti significativi dell'elaborazione delle operazioni significative; se la descrizione non omette o non distorce informazioni rilevanti; e la capacità dei controlli, così come configurati, di fornire un'*assurance* ragionevole che gli obiettivi di controllo siano conseguiti. La significatività con riferimento al giudizio del revisore del fornitore di servizi sull'efficacia operativa dei controlli implica la considerazione di fattori sia quantitativi sia qualitativi, per esempio, il grado di deviazione accettabile e quello osservato (aspetto quantitativo), la natura e la causa di eventuali deviazioni osservate (aspetto qualitativo).

A18. Il concetto di significatività non si applica quando, nel descrivere le procedure di conformità, si comunicano i risultati delle procedure in cui sono state identificate deviazioni. Ciò in quanto, nelle particolari circostanze di un'impresa utilizzatrice o del suo revisore, una deviazione può essere significativa a prescindere dal fatto che, a giudizio del revisore del fornitore di servizi, essa impedisca o meno ad un controllo di operare efficacemente. Per esempio, il controllo al quale si riferisce la deviazione può essere particolarmente rilevante nel prevenire un certo tipo di errore che può essere significativo nelle particolari circostanze del bilancio di un'impresa utilizzatrice.

#### **Acquisire una comprensione del sistema organizzativo del fornitore di servizi (Rif.: Par. 20)**

A19. Acquisire una comprensione del sistema organizzativo del fornitore di servizi, inclusi i controlli che rientrano nell'oggetto dell'incarico, aiuta il revisore del fornitore a:

- identificare il perimetro di tale sistema e il modo in cui si interfaccia con altri sistemi;
- valutare se la descrizione del fornitore di servizi presenti correttamente il sistema configurato e messo in atto;
- acquisire una comprensione del controllo interno sulla redazione della dichiarazione del fornitore di servizi;
- stabilire quali controlli siano necessari per conseguire gli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del sistema;
- valutare se i controlli siano stati configurati in modo adeguato;
- valutare, nel caso di una relazione di tipo 2, se i controlli abbiano operato efficacemente.

A20. Le procedure svolte dal revisore del fornitore di servizi al fine di acquisire tale comprensione possono includere:

- indagini presso coloro che nell'ambito del fornitore di servizi, a giudizio del revisore del fornitore stesso, possono essere in possesso di informazioni pertinenti;
- osservazioni delle attività operative e ispezioni di documenti, relazioni, registrazioni stampate ed elettroniche dell'elaborazione delle operazioni;

- ispezioni di una selezione di accordi tra il fornitore di servizi e le imprese utilizzatrici per identificarne i termini pattuiti;
- riesecuzioni di procedure di controllo.

#### **Acquisire evidenze sulla descrizione** (Rif.: Parr. 21–22)

A21. La considerazione delle seguenti domande può aiutare il revisore del fornitore di servizi a stabilire se gli aspetti della descrizione che rientrano nell’oggetto dell’incarico siano presentati correttamente in tutti gli aspetti significativi.

- La descrizione affronta gli aspetti principali del servizio prestato (nell’ambito dell’oggetto dell’incarico) che ci si può ragionevolmente attendere essere rilevanti per le comuni esigenze di un’ampia gamma di revisori di imprese utilizzatrici nel pianificare le revisioni contabili dei bilanci di dette imprese?
- La descrizione è redatta con un livello di dettaglio tale che ci si possa ragionevolmente attendere che fornisca ad un’ampia gamma di revisori di imprese utilizzatrici informazioni sufficienti ad acquisire una comprensione del controllo interno in conformità al principio di revisione internazionale (ISA) n. 315?<sup>13</sup> Non è necessario che la descrizione affronti tutti gli aspetti dei processi del fornitore di servizi o dei servizi prestati alle imprese utilizzatrici, né che sia così dettagliata da consentire eventualmente ad un lettore di compromettere la sicurezza o altri controlli presso il fornitore di servizi.
- La descrizione è redatta in modo da non omettere o non distorcere informazioni che possono influire sulle comuni esigenze di un’ampia gamma di revisori di imprese utilizzatrici per le proprie decisioni? Per esempio, la descrizione omette qualche informazione o contiene qualche inesattezza significativa in merito ai processi di cui il revisore del fornitore sia a conoscenza?
- Nel caso in cui alcuni degli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del sistema siano stati esclusi dall’oggetto dell’incarico, la descrizione identifica chiaramente gli obiettivi esclusi?
- I controlli identificati nella descrizione sono stati messi in atto?
- Gli eventuali controlli complementari delle imprese utilizzatrici sono stati descritti adeguatamente? Nella maggior parte dei casi, la descrizione degli obiettivi di controllo è formulata in modo tale che gli obiettivi di controllo possano essere conseguiti mediante l’effettiva operatività dei controlli messi in atto dal solo fornitore di servizi. In alcuni casi, tuttavia, gli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del sistema non possono essere conseguiti dal solo fornitore di servizi poiché il loro conseguimento richiede la messa in atto di controlli particolari da parte delle imprese utilizzatrici. Ciò può verificarsi quando, per esempio, gli obiettivi di controllo sono specificati da un’autorità di vigilanza. Qualora la descrizione includa i controlli complementari delle imprese utilizzatrici, la descrizione identifica separatamente tali controlli insieme agli obiettivi di controllo specifici che non possono essere conseguiti dal solo fornitore di servizi.
- Qualora sia stato utilizzato il metodo dell’inclusione, la descrizione identifica separatamente i controlli presso il fornitore di servizi e i controlli presso il subfornitore di servizi? Qualora sia stato utilizzato il metodo dell’esclusione, la descrizione identifica le funzioni svolte dal subfornitore di servizi? Qualora sia stato utilizzato il metodo dell’esclusione, non è necessario che la descrizione illustri in modo dettagliato i processi o i controlli presso il subfornitore.

A22. Le procedure del revisore del fornitore di servizi per valutare la corretta presentazione della descrizione possono includere:

---

<sup>13</sup> Principio di revisione internazionale (ISA) n. 315, “L’identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell’impresa e del contesto in cui opera”.

- la considerazione della natura delle imprese utilizzatrici e del modo in cui i servizi prestati dal fornitore probabilmente influiscono su di loro, per esempio, se le imprese utilizzatrici appartengono ad un particolare settore e se sono regolamentate da enti governativi;
- la lettura dei contratti standard o dei termini standard dei contratti (ove applicabile) con le imprese utilizzatrici al fine di acquisire una comprensione degli obblighi contrattuali del fornitore di servizi;
- l'osservazione delle procedure svolte dal personale del fornitore di servizi;
- il riesame dei manuali delle direttive e procedure del fornitore di servizi e di altra documentazione dei sistemi, per esempio, diagrammi di flusso e parti descrittive.

A23. Il paragrafo 21 a) richiede al revisore del fornitore di servizi di valutare se gli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del sistema siano ragionevoli nelle circostanze. La considerazione delle seguenti domande può aiutare il revisore del fornitore di servizi in tale valutazione.

- Gli obiettivi di controllo dichiarati sono stati stabiliti dal fornitore di servizi o da soggetti esterni come un'autorità di vigilanza, un gruppo di utilizzatori o un organismo professionale che applichi un *due process* trasparente?
- Nel caso in cui gli obiettivi di controllo dichiarati siano stati specificati dal fornitore di servizi, essi sono correlati alle tipologie di asserzioni solitamente contenute nei bilanci di un'ampia gamma di imprese utilizzatrici a cui possano ragionevolmente essere connessi i controlli presso il fornitore di servizi? Sebbene il revisore del fornitore generalmente non sarà in grado di stabilire in che modo i controlli presso un fornitore di servizi sono specificamente correlati alle asserzioni contenute nei bilanci delle singole imprese utilizzatrici, il revisore del fornitore di servizi può utilizzare la sua comprensione della natura del sistema, inclusi i controlli, e dei servizi prestati per identificare le tipologie di asserzioni cui probabilmente tali controlli sono connessi.
- Nel caso in cui gli obiettivi di controllo dichiarati siano stati specificati dal fornitore di servizi, essi sono completi? Un insieme completo di obiettivi di controllo può fornire ad un'ampia gamma di revisori di imprese utilizzatrici un quadro di riferimento per valutare l'effetto dei controlli presso il fornitore di servizi sulle asserzioni solitamente contenute nei bilanci delle imprese utilizzatrici.

A24. Le procedure del revisore del fornitore di servizi per stabilire se il sistema sia stato messo in atto possono essere simili alle procedure per acquisire una comprensione di tale sistema e possono essere svolte insieme ad esse. Esse possono includere anche le verifiche per ripercorrere le transazioni attraverso il sistema e, nel caso di una relazione di tipo 2, indagini specifiche sulle modifiche dei controlli attuate durante il periodo. Le modifiche significative per le imprese utilizzatrici o i loro revisori sono incluse nella descrizione del sistema.

#### **Acquisire evidenze sulla configurazione dei controlli (Rif.: Parr. 23, 28 b)**

A25. Dal punto di vista di *un'impresa utilizzatrice* o del *revisore di un'impresa utilizzatrice*, un controllo è configurato in modo adeguato se fornirebbe, singolarmente o in combinazione con altri controlli, qualora operasse correttamente come configurato, un'*assurance* ragionevole che gli errori significativi sono prevenuti, o individuati e corretti. Un *fornitore di servizi* o il *revisore di un fornitore di servizi*, tuttavia, non è a conoscenza delle circostanze delle singole imprese utilizzatrici che determinano se un errore derivante da una deviazione dal controllo sia significativo o no per tali imprese. Pertanto, dal punto di vista del revisore di un fornitore di servizi, un controllo è configurato in modo adeguato se fornirebbe, singolarmente o in combinazione con altri controlli, qualora operasse correttamente come configurato, un'*assurance* ragionevole che gli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del sistema sono conseguiti.

A26. Il revisore di un fornitore di servizi può considerare di utilizzare diagrammi di flusso, questionari o tabelle decisionali per facilitare la comprensione della configurazione dei controlli.

A27. I controlli possono consistere in una serie di attività dirette al conseguimento di un obiettivo di controllo. Pertanto se, nella valutazione del revisore del fornitore di servizi, alcune attività sono ritenute inefficaci nel conseguire un particolare obiettivo di controllo, l'esistenza di altre attività può consentire a tale revisore di concludere che i controlli connessi all'obiettivo di controllo sono configurati in modo adeguato.

### **Acquisire evidenze sull'efficacia operativa dei controlli**

#### *Valutare l'efficacia operativa (Rif.: Par. 24)*

A28. Dal punto di vista di un'impresa utilizzatrice o del revisore di un'impresa utilizzatrice, un controllo sta operando efficacemente se, singolarmente o in combinazione con altri controlli, fornisce un'assurance ragionevole che gli errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali siano prevenuti, o individuati e corretti. Un fornitore di servizi o il revisore di un fornitore di servizi, tuttavia, non è a conoscenza delle circostanze delle singole imprese utilizzatrici che determinano se un errore derivante da una deviazione dal controllo si sia verificato e, in caso affermativo, se sia significativo. Quindi, dal punto di vista del revisore di un fornitore di servizi, un controllo sta operando efficacemente se, singolarmente o in combinazione con altri controlli, fornisce un'assurance ragionevole che gli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del sistema siano conseguiti. Analogamente, un fornitore di servizi o il revisore di un fornitore di servizi non è in grado di stabilire se qualsiasi deviazione dal controllo osservata possa causare un errore significativo dal punto di vista di una singola impresa utilizzatrice.

A29. L'acquisizione di una comprensione dei controlli sufficiente a esprimere un giudizio sull'adeguatezza della loro configurazione non rappresenta un'evidenza sufficiente della loro efficacia operativa, a meno che sussista una certa automatizzazione in grado di garantire un'uniforme e costante operatività dei controlli così come configurati e messi in atto. Per esempio, l'acquisizione di informazioni sulla messa in atto di un controllo manuale in un dato momento non fornisce evidenza della sua operatività in altri momenti. Tuttavia, data l'intrinseca coerenza dei processi IT, lo svolgimento di procedure per determinare la configurazione di un controllo automatizzato e se esso sia stato messo in atto, può essere utilizzato come evidenza della sua efficacia operativa, in base alla valutazione e alla verifica di altri controlli da parte del revisore del fornitore di servizi, ad esempio dei controlli sulle modifiche dei programmi informatici.

A30. Per poter essere utile ai revisori delle imprese utilizzatrici una relazione di tipo 2 si riferisce normalmente ad un periodo di almeno sei mesi. Qualora il periodo sia inferiore ai sei mesi, il revisore del fornitore di servizi può ritenere appropriato descrivere nella propria relazione di assurance le motivazioni a supporto del periodo più breve. Tra le circostanze che potrebbero richiedere una relazione riferita ad un periodo inferiore ai sei mesi sono incluse le seguenti: a) il revisore del fornitore di servizi viene incaricato in prossimità della data in cui va emessa la relazione sui controlli; b) il fornitore di servizi (ovvero uno specifico sistema o applicazione) è stato operativo per meno di sei mesi; ovvero c) sono state apportate modifiche significative ai controlli e non è fattibile attendere sei mesi prima di emettere la relazione né emettere una relazione avente ad oggetto il sistema sia prima sia dopo le modifiche apportate.

A31. Alcune procedure di controllo possono non lasciare un'evidenza della loro operatività che possa essere verificata ad una data successiva e, di conseguenza, il revisore del fornitore di servizi può ritenere necessario verificare l'efficacia operativa di tali procedure di controllo in diversi momenti durante il periodo a cui si riferisce la relazione.

A32. Il revisore del fornitore di servizi esprime un giudizio sull'efficacia operativa dei controlli nel corso di ciascun periodo, e quindi per esprimere tale giudizio al revisore del fornitore di servizi occorrono evidenze sufficienti e appropriate sull'operatività dei controlli per tutta la durata del periodo in esame. La conoscenza di deviazioni osservate in incarichi precedenti può, tuttavia, indurre il revisore del fornitore di servizi ad incrementare l'estensione delle verifiche durante il periodo in esame.

#### *Verifica dei controlli indiretti (Rif.: Par. 25 b)*

A33. In alcune circostanze, può rendersi necessario acquisire evidenze che supportino l'efficacia operativa dei controlli indiretti. Ad esempio, quando il revisore del fornitore di servizi decide di verificare l'efficacia del

riesame dei rapporti contenenti le eccezioni relative alle vendite superiori ai limiti di credito autorizzati, il riesame e le relative verifiche successive costituiscono il controllo direttamente pertinente per il revisore del fornitore di servizi. I controlli relativi all'accuratezza delle informazioni contenute nei rapporti (ad esempio, i controlli generali IT) sono definiti "controlli indiretti".

A34. A causa dell'intrinseca coerenza dei processi IT, le evidenze della messa in atto di un controllo automatizzato specifico possono fornire anche evidenze sostanziali della sua efficacia operativa, se considerate congiuntamente con evidenze dell'efficacia operativa dei controlli generali del fornitore di servizi (in particolare i controlli sulle modifiche del sistema IT).

*Modalità di selezione delle voci da verificare (Rif.: Parr. 25 c), 27)*

A35. Le modalità di selezione delle voci da verificare a disposizione del revisore del fornitore di servizi sono:

- a) la selezione di tutte le voci (esame al 100%). Questa modalità può essere appropriata per verificare controlli eseguiti non di frequente, per esempio trimestralmente, oppure quando le evidenze dell'esecuzione del controllo rendono efficiente l'esame al 100%;
- b) la selezione di voci specifiche. Questa modalità può essere appropriata nel caso in cui l'esame del 100% delle voci non sarebbe efficiente e il campionamento non sarebbe efficace, come nel caso di controlli che non sono eseguiti con una frequenza tale da fornire una popolazione sufficientemente ampia per il campionamento, ad esempio controlli eseguiti mensilmente o settimanalmente;
- c) il campionamento. Questa modalità può essere appropriata per verificare controlli eseguiti di frequente in modo uniforme e che lasciano evidenza documentale della loro esecuzione.

A36. Sebbene l'esame selettivo di voci specifiche spesso rappresenti un metodo efficiente per acquisire evidenze, esso non costituisce un campionamento. I risultati delle procedure applicate alle voci selezionate con questa modalità non possono essere proiettati sull'intera popolazione, di conseguenza l'esame selettivo di voci specifiche non fornisce evidenze in merito alla parte rimanente della popolazione. Il campionamento, invece, è configurato per consentire di trarre conclusioni sull'intera popolazione sulla base della verifica di un campione estratto dalla popolazione stessa.

## **Il lavoro della funzione di revisione interna**

*Acquisire una comprensione della funzione di revisione interna (Rif.: Par. 30)*

A37. La funzione di revisione interna può avere la responsabilità di fornire analisi, valutazioni, attestazioni, raccomandazioni e altre informazioni alla direzione e ai responsabili delle attività di governance. La funzione di revisione interna presso un fornitore di servizi può svolgere attività connesse al sistema di controllo interno proprio del fornitore, ovvero attività connesse ai servizi e ai sistemi, inclusi i controlli, che il fornitore sta prestando alle imprese utilizzatrici.

*Stabilire se ed in quale misura utilizzare il lavoro dei revisori interni (Rif. Par. 33)*

A38. Nello stabilire l'effetto pianificato del lavoro dei revisori interni sulla natura, sulla tempistica o sull'estensione delle procedure svolte dal revisore del fornitore di servizi, i seguenti fattori possono indicare la necessità di procedure diverse o meno estese rispetto a quelle che sarebbero altrimenti richieste:

- la natura e la portata dello specifico lavoro svolto dai revisori interni, o da svolgere, sono piuttosto limitate;
- il lavoro dei revisori interni riguarda i controlli meno significativi ai fini delle conclusioni del revisore del fornitore di servizi;

- il lavoro svolto dai revisori interni, o da svolgere, non richiede valutazioni soggettive o complesse.

*Utilizzo del lavoro della funzione di revisione interna* (Rif.: Par. 34)

A39. La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure del revisore del fornitore di servizi su uno specifico lavoro dei revisori interni dipenderanno dalla sua valutazione della rilevanza di tale lavoro ai fini delle sue conclusioni (per esempio, la significatività dei rischi che i controlli verificati cercano di attenuare), dalla valutazione della funzione di revisione interna e dalla valutazione del lavoro specifico dei revisori interni. Tali procedure possono includere:

- l'esame delle voci già esaminate dai revisori interni;
- l'esame di altre voci simili;
- l'osservazione delle procedure svolte dai revisori interni.

*Effetto sulla relazione di assurance del revisore del fornitore di servizi* (Rif.: Parr. 36–37)

A40. Indipendentemente dal grado di autonomia ed obiettività della funzione di revisione interna, tale funzione non è indipendente dal fornitore di servizi come invece è richiesto al revisore del fornitore nello svolgimento dell'incarico. Il revisore del fornitore di servizi ha la responsabilità esclusiva del giudizio espresso nella propria relazione di *assurance* e tale responsabilità non è attenuata dall'utilizzo del lavoro dei revisori interni.

A41. La descrizione predisposta dal revisore del fornitore di servizi in merito al lavoro svolto dalla funzione di revisione interna può essere presentata in diversi modi, per esempio:

- includendo un'introduzione alla descrizione delle procedure di conformità, che indica che nello svolgimento di tali procedure è stato utilizzato del lavoro svolto dalla funzione di revisione interna;
- attribuendo singole verifiche alla funzione di revisione interna.

**Attestazioni scritte** (Rif.: Parr. 38, 40)

A42. Le attestazioni scritte richieste dal paragrafo 38 sono distinte e aggiuntive rispetto alla dichiarazione del fornitore di servizi, come definita al paragrafo 9 o).

A43. Qualora il fornitore di servizi non fornisca le attestazioni scritte richieste in conformità al paragrafo 38 c) del presente principio, può essere appropriato che il revisore del fornitore di servizi esprima un giudizio con modifica in conformità al paragrafo 55 d) del presente principio.

**Altre informazioni** (Rif.: Par. 42)

A44. Il Codice IESBA richiede che il revisore del fornitore di servizi non sia associato alle informazioni qualora ritenga che le informazioni stesse:

- a) contengono una dichiarazione significativamente falsa o fuorviante;
- b) contengono dichiarazioni o informazioni fornite in modo imprudente; ovvero
- c) omettono o nascondono informazioni richieste, qualora tale omissione od occultamento sia fuorviante.<sup>14</sup>

Qualora le altre informazioni incluse in un documento che contiene la descrizione del sistema e la relazione di *assurance* del revisore del fornitore di servizi contengano informazioni di natura previsionale, ad esempio piani di ripristino o piani di emergenza, ovvero piani di modifica al sistema per fronteggiare le deviazioni

---

<sup>14</sup> Codice IESBA, paragrafo 110.2.

identificate nella relazione di *assurance* del revisore del fornitore di servizi, oppure dichiarazioni di natura promozionale che non possono essere ragionevolmente comprovate, il revisore del fornitore di servizi può richiedere che tali informazioni siano eliminate o riformulate.

A45. Qualora il fornitore di servizi si rifiuti di eliminare o riformulare le altre informazioni, le ulteriori azioni che possono essere appropriate includono per esempio:

- richiedere al fornitore di servizi di consultare il proprio consulente legale in merito alla linea di condotta appropriata;
- descrivere nella relazione di *assurance* l'incoerenza significativa o l'errore significativo nella rappresentazione dei fatti;
- non rilasciare la relazione di *assurance* finché la questione non sia risolta;
- recedere dall'incarico.

#### **Documentazione** (Rif.: Par. 51)

A46. L'ISQC 1 (ovvero altri principi professionali o disposizioni stabilite da leggi o regolamenti che siano stringenti almeno quanto le regole contenute nell'ISQC 1) stabilisce che i soggetti incaricati definiscano direttive e procedure per il tempestivo completamento della raccolta del file dell'incarico.<sup>15</sup> Un appropriato limite temporale entro il quale completare la raccolta del file dell'incarico nella versione definitiva non è solitamente superiore a 60 giorni dalla data della relazione del revisore del fornitore di servizi.<sup>16</sup>

#### **Redazione della relazione di *assurance* del revisore del fornitore di servizi**

*Contenuto della relazione di assurance del revisore del fornitore di servizi* (Rif.: Par. 53)

A47. Le Appendici 1 e 2 contengono esempi illustrativi di relazioni di *assurance* del revisore del fornitore di servizi nonché delle relative dichiarazioni del fornitore.

*Potenziali utilizzatori e finalità della relazione di assurance del revisore del fornitore di servizi* (Rif.: Par. 53 e)

A48. I criteri utilizzati per gli incarichi finalizzati a emettere una relazione sui controlli presso un fornitore di servizi sono pertinenti unicamente al fine di fornire informazioni sul sistema organizzativo del fornitore di servizi, inclusi i controlli, a coloro che hanno una comprensione di come tale sistema sia stato utilizzato dalle imprese utilizzatrici per la propria informativa finanziaria. Di conseguenza ciò viene dichiarato nella relazione di *assurance* del revisore del fornitore di servizi. Inoltre, il revisore del fornitore può ritenere appropriato inserire una formulazione che limiti specificamente la distribuzione della relazione di *assurance* ai potenziali utilizzatori o che ne vieti l'utilizzo da parte di altri soggetti ovvero per altri scopi.

*Descrizione delle procedure di conformità* (Rif.: Par. 54)

A49. Nel descrivere la natura delle procedure di conformità in una relazione di tipo 2, il revisore del fornitore di servizi, per aiutare i lettori della sua relazione di *assurance*, vi include:

- i risultati di tutte le procedure in cui sono state identificate deviazioni, anche se sono stati identificati altri controlli che gli consentono di concludere che gli obiettivi di controllo connessi sono stati conseguiti o che i controlli verificati sono stati successivamente eliminati dalla descrizione del sistema;
- le informazioni sui fattori che hanno causato le deviazioni identificate, nella misura in cui il

---

<sup>15</sup> ISQC 1, paragrafo 45.

<sup>16</sup> ISQC 1, paragrafo A54.

revisore del fornitore li abbia identificati.

*Giudizi con modifica* (Rif.: Par. 55)

A50. Nell'Appendice 3 sono contenuti esempi illustrativi di elementi di relazioni di *assurance* in cui il revisore del fornitore di servizi esprime un giudizio con modifica.

A51. Anche se il revisore del fornitore di servizi ha espresso un giudizio negativo o ha dichiarato l'impossibilità di esprimere un giudizio, nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio può essere appropriato descrivere le motivazioni di eventuali altri aspetti di cui egli è a conoscenza e che avrebbero richiesto una modifica al giudizio, nonché i relativi effetti.

A52. Nel dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio a causa di una limitazione allo svolgimento delle procedure, solitamente non è appropriato identificare le procedure svolte né includere dichiarazioni che descrivano le caratteristiche dell'incarico; ciò potrebbe mettere in ombra la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.

**Altri obblighi di comunicazione** (Rif.: Par. 56)

A53. Le azioni appropriate in risposta alle circostanze identificate nel paragrafo 56 possono includere:

- ottenere un parere legale circa le conseguenze di diverse linee di condotta;
- comunicare con i responsabili delle attività di governance del fornitore di servizi;
- comunicare con terze parti (per esempio, un'autorità di vigilanza), qualora sussista tale obbligo;
- esprimere un giudizio con modifica, ovvero inserire un paragrafo relativo ad altri aspetti;
- recedere dall'incarico.

## Esempi di dichiarazioni del fornitore di servizi

I seguenti esempi di dichiarazioni del fornitore di servizi costituiscono unicamente delle linee guida e non vanno considerati come esaustivi o applicabili a tutte le situazioni.

### Esempio 1: Dichiarazione del fornitore di servizi per una relazione di tipo 2

Dichiarazione del fornitore di servizi

La descrizione allegata è stata redatta per i clienti che hanno utilizzato il sistema [*indicare il tipo o il nome*] e per i loro revisori che hanno una comprensione sufficiente per considerare tale descrizione, insieme ad altre informazioni, incluse quelle sui controlli eseguiti dai clienti stessi, nel valutare i rischi di errori significativi nei bilanci dei clienti. [*Nome dell'impresa*] conferma che:

a) la descrizione allegata alle pagine [*bb-cc*] presenta correttamente il sistema [*indicare il tipo o il nome*] per l'elaborazione delle operazioni dei clienti per tutta la durata del periodo dal [*data*] al [*data*]. I criteri utilizzati per redigere questa dichiarazione includono il fatto che la descrizione allegata:

i) presenti il modo in cui il sistema è stato configurato e messo in atto, inclusi:

- i tipi di servizi prestati, nonché, a seconda dei casi, le classi di operazioni elaborate;
- le procedure, nell'ambito dei sistemi informativi (IT) e dei sistemi manuali, mediante le quali dette operazioni sono state rilevate, registrate, elaborate, corrette per quanto necessario e riportate nei rapporti redatti per i clienti;
- le registrazioni contabili correlate, le informazioni di supporto e i conti specifici utilizzati per rilevare, registrare, elaborare e rendicontare le operazioni; ciò include la correzione delle informazioni errate e il modo in cui le informazioni sono state riportate nei rapporti redatti per i clienti;
- il modo in cui il sistema ha trattato eventi e condizioni significativi, diversi dalle operazioni;
- il processo utilizzato per redigere i rapporti per i clienti;
- gli obiettivi di controllo pertinenti e i controlli configurati per conseguire tali obiettivi;
- i controlli che, nella configurazione del sistema, abbiamo presunto siano messi in atto dalle imprese utilizzatrici e che, se necessari per conseguire gli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione allegata, sono identificati nella descrizione insieme agli specifici obiettivi di controllo che non possiamo conseguire da soli;
- altri aspetti che riguardano il nostro controllo interno: l'ambiente di controllo, il processo di valutazione del rischio, il sistema informativo (inclusi i processi di gestione correlati) e la comunicazione, le attività di controllo e i controlli di monitoraggio rilevanti al fine di elaborare e rendicontare le operazioni dei clienti;

ii) includa i dettagli rilevanti delle modifiche al sistema avvenute nel corso del periodo dal [*data*] al [*data*];

iii) non ometta o non distorca informazioni rilevanti per le finalità del sistema descritto, pur riconoscendo che la descrizione è redatta per soddisfare le comuni esigenze di un'ampia gamma di clienti e dei loro revisori e quindi può non includere tutti gli aspetti del sistema che ogni singolo cliente può considerare importanti nel proprio contesto specifico;

b) i controlli connessi agli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione allegata sono stati configurati in modo adeguato e hanno operato efficacemente per tutta la durata del periodo dal [data] al [data]. I criteri utilizzati per redigere questa dichiarazione sono stati i seguenti:

i) i rischi che minacciavano il conseguimento degli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione sono stati identificati;

ii) i controlli identificati, se hanno operato come descritto, forniscono un'assurance ragionevole che tali rischi non hanno impedito il conseguimento degli obiettivi di controllo dichiarati;

iii) i controlli sono stati eseguiti in modo uniforme così come configurati e i controlli manuali sono stati eseguiti da persone che avevano la competenza e l'autorità appropriate, per tutta la durata del periodo dal [data] al [data].

## **Esempio 2: Dichiarazione del fornitore di servizi per una relazione di tipo 1**

La descrizione allegata è stata redatta per i clienti che hanno utilizzato il sistema [indicare il tipo o il nome] e per i loro revisori che hanno una comprensione sufficiente per considerare tale descrizione, insieme con altre informazioni incluse quelle sui controlli eseguiti dai clienti stessi, nell'acquisire una comprensione dei sistemi informativi dei clienti rilevanti ai fini dell'informativa finanziaria. [Nome dell'impresa] conferma che:

a) la descrizione allegata alle pagine [bb-cc] presenta correttamente il sistema [indicare il tipo o il nome] per l'elaborazione delle operazioni dei clienti al [data]. I criteri utilizzati per redigere questa dichiarazione includono il fatto che la descrizione allegata:

i) presenti il modo in cui il sistema è stato configurato e messo in atto, inclusi:

- i tipi di servizi prestati, nonché, a seconda dei casi, le classi di operazioni elaborate;
- le procedure, nell'ambito dei sistemi informativi (IT) e dei sistemi manuali, mediante le quali dette operazioni sono state rilevate, registrate, elaborate, corrette per quanto necessario e riportate nei rapporti redatti per i clienti;
- le registrazioni contabili correlate, le informazioni di supporto e i conti specifici utilizzati per rilevare, registrare, elaborare e rendicontare le operazioni; ciò include la correzione delle informazioni errate e il modo in cui le informazioni sono state riportate nei rapporti redatti per i clienti;
- il modo in cui il sistema ha trattato eventi e condizioni significativi, diversi dalle operazioni;
- il processo utilizzato per redigere i rapporti per i clienti;
- gli obiettivi di controllo pertinenti e i controlli configurati per conseguire tali obiettivi;
- i controlli che, nella configurazione del sistema, abbiamo presunto siano messi in atto dalle imprese utilizzatrici e che, se necessari per conseguire gli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione allegata, sono identificati nella descrizione insieme agli specifici obiettivi di controllo che non possiamo conseguire da soli;
- altri aspetti che riguardano il nostro controllo interno: l'ambiente di controllo, il processo di valutazione del rischio, il sistema informativo (inclusi i processi di gestione correlati) e la comunicazione, le attività di controllo e i controlli di monitoraggio rilevanti per elaborare e rendicontare le operazioni dei clienti;

ii) non ometta o non distorca informazioni rilevanti per le finalità del sistema descritto, pur riconoscendo che la descrizione è redatta per soddisfare le comuni esigenze di un'ampia gamma di clienti e dei loro revisori e quindi

può non includere tutti gli aspetti del sistema che ogni singolo cliente può considerare importanti nel proprio contesto specifico;

b) i controlli connessi agli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione allegata erano configurati in modo adeguato al *[data]*. I criteri utilizzati per redigere questa dichiarazione sono stati i seguenti:

i) i rischi che minacciavano il conseguimento degli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione sono stati identificati;

ii) i controlli identificati, se hanno operato come descritto, forniscono un'*assurance* ragionevole che tali rischi non hanno impedito il conseguimento degli obiettivi di controllo dichiarati.

### Esempi di relazioni di *assurance* del revisore del fornitore di servizi

I seguenti esempi di relazioni costituiscono unicamente delle linee guida e non vanno considerati come esaustivi o applicabili a tutte le situazioni.

#### Esempio 1: Relazione di *assurance* del revisore del fornitore di servizi di tipo 2

##### Relazione di *assurance* [del revisore][della società di revisione] indipendente del fornitore di servizi sulla descrizione, sulla configurazione e sull'efficacia operativa dei controlli

Al Fornitore di servizi XYZ

##### Oggetto

[Sono stato incaricato][Siamo stati incaricati] di emettere una relazione sulla descrizione redatta dal Fornitore di Servizi XYZ, di cui alle pagine [bb–cc], del proprio sistema [indicare il tipo o il nome] per l'elaborazione di operazioni dei clienti per tutta la durata del periodo dal [data] al [data] (di seguito “descrizione”), e sulla configurazione e operatività dei controlli connessi agli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione.<sup>17</sup>

##### Responsabilità del Fornitore di Servizi XYZ

Il Fornitore di Servizi XYZ è responsabile di: redigere la descrizione e la dichiarazione allegata alla pagina [aa], inclusi la completezza, l'accuratezza e il metodo di presentazione della descrizione e della dichiarazione; prestare i servizi oggetto della descrizione; dichiarare gli obiettivi di controllo; nonché configurare, mettere in atto ed eseguire efficacemente i controlli per conseguire gli obiettivi di controllo dichiarati.

##### Indipendenza e controllo della qualità [del revisore][della società di revisione]

[Ho][Abbiamo] rispettato i requisiti in materia di indipendenza e gli altri principi etici applicabili presenti nel *Code of Ethics for Professional Accountants* emanato dall'International Ethics Standards Board for Accountants, che si basa sui principi fondamentali di integrità, obiettività, competenza e diligenza professionali, riservatezza e comportamento professionale.

[Applico][Applichiamo] il principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC) n. 1,<sup>18</sup> e pertanto [mantengo][manteniamo] un sistema complessivo di controllo della qualità che include direttive e procedure documentate in merito alla conformità ai principi etici e professionali, nonché alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.

##### Responsabilità [del revisore][della società di revisione] del Fornitore di Servizi

È [mia][nostra] la responsabilità di esprimere un giudizio sulla descrizione redatta dal Fornitore di Servizi XYZ, nonché sulla configurazione e operatività dei controlli connessi agli obiettivi di controllo dichiarati in tale descrizione, sulla base delle procedure da [me][noi] effettuate. [Ho][Abbiamo] svolto l'incarico in conformità al principio internazionale sugli incarichi di *assurance* (ISAE) n. 3402, “*Relazioni di assurance sui controlli presso un fornitore di servizi*”, emanato dall'International Auditing and Assurance Standards Board. Tale principio richiede di pianificare e svolgere procedure per acquisire un'assurance ragionevole sul fatto se, in tutti gli aspetti significativi, la descrizione sia presentata correttamente e i controlli siano configurati in modo adeguato ed operino efficacemente.

<sup>17</sup> La relazione di *assurance* specifica chiaramente se alcuni elementi della descrizione non rientrano nell'oggetto dell'incarico.

<sup>18</sup> Principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC) n. 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*.

Un incarico di *assurance* finalizzato a emettere una relazione sulla descrizione, sulla configurazione e sull'efficacia operativa dei controlli presso un fornitore di servizi comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire evidenze sull'informativa contenuta nella descrizione, sulla configurazione e sull'efficacia operativa dei controlli. Le procedure scelte dipendono dal [mio][nostro] giudizio professionale, inclusa la valutazione dei rischi che la descrizione non sia presentata correttamente e che i controlli non siano configurati in modo adeguato o non operino efficacemente. Le procedure svolte hanno incluso la verifica dell'efficacia operativa di quei controlli ritenuti necessari per acquisire un'*assurance* ragionevole sul conseguimento degli obiettivi dichiarati nella descrizione. Un incarico di *assurance* di questo tipo richiede anche di valutare la presentazione complessiva della descrizione, l'adeguatezza degli obiettivi di controllo in essa dichiarati e l'idoneità dei criteri specificati dal Fornitore di Servizi e descritti a pagina [aa].

[Ritengo][Riteniamo] di aver acquisito evidenze sufficienti ed appropriate su cui basare il [mio][nostro] giudizio.

#### *Limiti intrinseci dei controlli presso il Fornitore di Servizi*

La descrizione del Fornitore di Servizi XYZ è redatta per soddisfare le comuni esigenze di un'ampia gamma di clienti e dei loro revisori; pertanto, essa può non includere tutti gli aspetti del sistema che ogni singolo cliente può considerare importanti nel proprio contesto specifico. Inoltre, a causa della loro natura, i controlli presso un fornitore di servizi possono non prevenire o individuare tutti gli errori od omissioni nell'elaborare o nel rendicontare le operazioni. Inoltre, la proiezione di qualsiasi valutazione dell'efficacia in periodi futuri è soggetta al rischio che i controlli presso un fornitore di servizi possano diventare inadeguati ovvero non funzionare.

#### *Giudizio*

Il [mio][nostro] giudizio è basato sugli aspetti indicati nella presente relazione. I criteri utilizzati nella formazione del [mio][nostro] giudizio sono descritti a pagina [aa]. A [mio][nostro] giudizio, in tutti gli aspetti significativi:

- a) la descrizione presenta correttamente il sistema [indicare il tipo o il nome] come configurato e messo in atto per tutta la durata del periodo dal [data] al [data];
- b) i controlli connessi agli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione sono stati configurati in modo adeguato per tutta la durata del periodo dal [data] al [data];
- c) i controlli verificati, necessari a fornire un'*assurance* ragionevole sul conseguimento degli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione, hanno operato efficacemente per tutta la durata del periodo dal [data] al [data].

#### *Descrizione delle procedure di conformità*

I controlli specifici verificati, nonché la natura, la tempistica ed i risultati di tali verifiche sono elencati alle pagine [yy-zz].

#### *Potenziali utilizzatori e finalità*

La presente relazione e la descrizione delle procedure di conformità alle pagine [yy-zz] sono destinate unicamente ai clienti che hanno utilizzato il sistema [indicare il tipo o il nome] del Fornitore di Servizi XYZ e ai loro revisori, che hanno una comprensione sufficiente per considerarle nel valutare i rischi di errori significativi nei bilanci dei clienti, insieme con altre informazioni incluse quelle sui controlli eseguiti dai clienti stessi.

[Firma [del revisore][della società di revisione] del Fornitore di Servizi]

[Data della relazione]

[Sede [del revisore][della società di revisione] del Fornitore di Servizi]

## Esempio 2: Relazione di *assurance* del revisore del fornitore di servizi di tipo 1

### Relazione di *assurance* [del revisore][della società di revisione] indipendente del fornitore di servizi sulla descrizione e sulla configurazione dei controlli

Al Fornitore di Servizi XYZ

#### *Oggetto*

[Sono stato incaricato][Siamo stati incaricati] di emettere una relazione sulla descrizione redatta dal Fornitore di Servizi XYZ, di cui alle pagine [bb–cc], del proprio sistema [indicare il tipo o il nome] per l'elaborazione di operazioni dei clienti al [data] (di seguito “descrizione”), e sulla configurazione dei controlli connessi agli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione.<sup>19</sup>

Non [ho][abbiamo] svolto nessuna procedura relativamente all'efficacia operativa dei controlli inclusi nella descrizione e, di conseguenza, non esprimiamo un giudizio al riguardo.

#### *Responsabilità del Fornitore di Servizi XYZ*

Il Fornitore di Servizi XYZ è responsabile di: redigere la descrizione e la dichiarazione allegata alla pagina [aa], inclusi la completezza, l'accuratezza e il metodo di presentazione della descrizione e della dichiarazione; prestare i servizi oggetto della descrizione; dichiarare gli obiettivi di controllo; nonché configurare, mettere in atto ed eseguire efficacemente i controlli per conseguire gli obiettivi di controllo dichiarati.

#### *Indipendenza e controllo della qualità [del revisore][della società di revisione]*

[Ho][Abbiamo] rispettato i requisiti in materia di indipendenza e gli altri principi etici applicabili presenti nel *Code of Ethics for Professional Accountants* emanato dall'International Ethics Standards Board for Accountants, che si basa sui principi fondamentali di integrità, obiettività, competenza e diligenza professionali, riservatezza e comportamento professionale.

[Applico][Applichiamo] il principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC) n. 1,<sup>20</sup> e pertanto [mantengo][manteniamo] un sistema complessivo di controllo della qualità che include direttive e procedure documentate in merito alla conformità ai principi etici e professionali, nonché alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.

#### *Responsabilità [del revisore][della società di revisione] del Fornitore di Servizi*

È [mia][nostra] la responsabilità di esprimere un giudizio sulla descrizione redatta dal Fornitore di Servizi XYZ e sulla configurazione dei controlli connessi agli obiettivi di controllo dichiarati in tale descrizione, sulla base delle procedure da [me][noi] effettuate. [Ho][Abbiamo] svolto l'incarico in conformità al principio internazionale sugli incarichi di *assurance* (ISAE) n. 3402, “*Relazioni di assurance sui controlli presso un fornitore di servizi*”, emanato dall'International Auditing and Assurance Standards Board. Tale principio richiede di pianificare e svolgere procedure per acquisire un'*assurance* ragionevole sul fatto se, in tutti gli aspetti significativi, la descrizione sia presentata correttamente e i controlli siano configurati in modo adeguato in tutti gli aspetti significativi.

Un incarico di *assurance* finalizzato a emettere una relazione sulla descrizione e sulla configurazione dei controlli presso un fornitore di servizi comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire evidenze sull'informativa contenuta nella descrizione e sulla configurazione dei controlli. Le procedure scelte dipendono dal [mio][nostro] giudizio professionale, inclusa la valutazione dei rischi che la descrizione non sia presentata correttamente e che i controlli non siano configurati in modo adeguato. Un incarico di *assurance* di questo tipo richiede anche di

<sup>19</sup> La relazione di *assurance* specifica chiaramente se alcuni elementi della descrizione non rientrano nell'oggetto dell'incarico.

<sup>20</sup> Principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC) n. 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*.

valutare la presentazione complessiva della descrizione, l'adeguatezza degli obiettivi di controllo in essa dichiarati e l'idoneità dei criteri specificati dal Fornitore di Servizi e descritti a pagina [aa].

Come sopra indicato, non [ho][abbiamo] svolto nessuna procedura relativamente all'efficacia operativa dei controlli inclusi nella descrizione e, di conseguenza, non [esprimo][esprimiamo] un giudizio al riguardo.

[Ritengo][Riteniamo] di aver acquisito evidenze sufficienti ed appropriate su cui basare il [mio][nostro] giudizio.

#### *Limiti intrinseci dei controlli presso il Fornitore di Servizi*

La descrizione del Fornitore di Servizi XYZ è redatta per soddisfare le comuni esigenze di un'ampia gamma di clienti e dei loro revisori; pertanto, essa può non includere tutti gli aspetti del sistema che ogni singolo cliente può considerare importanti nel proprio contesto specifico. Inoltre, a causa della loro natura, i controlli presso un fornitore di servizi possono non prevenire o individuare tutti gli errori od omissioni nell'elaborare o nel rendicontare le operazioni.

#### *Giudizio*

Il [mio][nostro] giudizio è basato sugli aspetti indicati nella presente relazione. I criteri utilizzati nella formazione del [mio][nostro] giudizio sono descritti a pagina [aa]. A [mio][nostro] giudizio, in tutti gli aspetti significativi:

- a) la descrizione presenta correttamente il sistema [indicare il tipo o il nome] come configurato e messo in atto al [data];
- b) i controlli connessi agli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione erano configurati in modo adeguato al [data].

#### *Potenziali utilizzatori e finalità*

La presente relazione è destinata unicamente ai clienti che hanno utilizzato il sistema [indicare il tipo o il nome] del Fornitore di Servizi XYZ e ai loro revisori, che hanno una comprensione sufficiente per considerarla nell'acquisire una comprensione dei sistemi informativi dei clienti rilevanti ai fini dell'informativa finanziaria, insieme con altre informazioni incluse quelle sui controlli eseguiti dai clienti stessi.

*[Firma [del revisore][della società di revisione] del Fornitore di Servizi]*

*[Data della relazione]*

*[Sede [del revisore][della società di revisione] del Fornitore di Servizi]*

**Esempi di giudizi con modifica in una relazione di *assurance* del revisore del fornitore di servizi**

I seguenti esempi di giudizi con modifica costituiscono unicamente delle linee guida e non vanno considerati come esaustivi o applicabili a tutte le situazioni. Essi si basano sugli esempi di relazioni di cui all'Appendice 2.

**Esempio 1: Giudizio con rilievi - la descrizione del sistema non è presentata correttamente in tutti gli aspetti significativi**

*Responsabilità [del revisore][della società di revisione] del Fornitore di Servizi*

[Ritengo][Riteniamo] di aver acquisito evidenze sufficienti ed appropriate su cui basare il [mio][nostro] giudizio con rilievi.

*Elementi alla base del giudizio con rilievi*

La descrizione allegata dichiara alla pagina [mn] che il Fornitore di Servizi XYZ utilizza numeri identificativi dell'operatore e password al fine di prevenire l'accesso non autorizzato al sistema. Sulla base delle procedure da [me][noi] svolte, che hanno previsto indagini presso il personale e l'osservazione delle attività, [ho][abbiamo] stabilito che i numeri identificativi dell'operatore e le password sono impiegati nelle applicazioni A e B ma non nelle applicazioni C e D.

*Giudizio con rilievi*

Il [mio][nostro] giudizio è basato sugli aspetti indicati nella presente relazione. I criteri utilizzati nella formazione del [mio][nostro] giudizio sono descritti nella dichiarazione del Fornitore di Servizi XYZ a pagina [aa]. A [mio][nostro] giudizio, ad eccezione dell'aspetto descritto nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio con rilievi”:

a) ...

**Esempio 2: Giudizio con rilievi - i controlli non sono configurati in modo adeguato per fornire un'assurance ragionevole che gli obiettivi di controllo dichiarati nella descrizione del sistema siano conseguiti se i controlli operano efficacemente**

*Responsabilità [del revisore][della società di revisione] del Fornitore di Servizi*

[Ritengo][Riteniamo] di aver acquisito evidenze sufficienti ed appropriate su cui basare il [mio][nostro] giudizio con rilievi.

*Elementi alla base del giudizio con rilievi*

Come illustrato a pagina [mn] della descrizione allegata, il Fornitore di Servizi XYZ può eseguire delle modifiche ai programmi applicativi per correggere carenze o per migliorarne le capacità. Le procedure seguite dal Fornitore di Servizi per stabilire se effettuare modifiche, per definire le modifiche e per metterle in atto, non includono il riesame e l'approvazione da parte di persone autorizzate indipendenti da quelle coinvolte nell'effettuazione delle modifiche. Inoltre non esistono regole specifiche per verificare tali modifiche o per fornire i risultati delle verifiche a persone autorizzate a riesaminarle prima di metterle in atto.

*Giudizio con rilievi*

Il [mio][nostro] giudizio è basato sugli aspetti indicati nella presente relazione. I criteri utilizzati nella formazione del [mio][nostro] giudizio sono descritti nella dichiarazione del Fornitore di Servizi XYZ a

pagina [aa]. A [mio][nostro] giudizio, ad eccezione dell'aspetto descritto nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio con rilievi”:

a) ...

### **Esempio 3: Giudizio con rilievi - i controlli non hanno operato efficacemente per tutta la durata del periodo specificato (solo relazione di tipo 2)**

*Responsabilità [del revisore][della società di revisione] del Fornitore di Servizi*

[Ritengo][Riteniamo] di aver acquisito evidenze sufficienti ed appropriate su cui basare il [mio][nostro] giudizio con rilievi.

*Elementi alla base del giudizio con rilievi*

Il Fornitore di Servizi XYZ dichiara nella propria descrizione di avere controlli automatizzati in essere per riconciliare i\_rimborsi ricevuti di prestiti con le elaborazioni generate. Tuttavia, come indicato alla pagina [mn] della descrizione, tale controllo non ha operato efficacemente nel corso del periodo dal gg/mm/aaaa al gg/mm/aaaa a causa di un errore di programmazione. Ciò ha dato luogo al mancato conseguimento dell'obiettivo di controllo "I controlli forniscono un'assurance ragionevole che i rimborsi ricevuti di prestiti siano registrati correttamente" nel corso del periodo dal gg/mm/aaaa al gg/mm/aaaa. Il Fornitore di Servizi XYZ ha messo in atto una modifica al programma che svolge i calcoli in data [data] e le verifiche da [me][noi] svolte indicano che esso ha operato efficacemente nel corso del periodo dal gg/mm/aaaa al gg/mm/aaaa.

*Giudizio con rilievi*

Il [mio][nostro] giudizio è basato sugli aspetti indicati nella presente relazione. I criteri utilizzati nella formazione del [mio][nostro] giudizio sono descritti nella dichiarazione del Fornitore di Servizi XYZ a pagina [aa]. A [mio][nostro] giudizio, ad eccezione dell'aspetto descritto nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio con rilievi”:

...

### **Esempio 4: Giudizio con rilievi - il revisore del fornitore di servizi non è in grado di acquisire evidenze appropriate**

*Responsabilità [del revisore][della società di revisione] del Fornitore di Servizi*

[Ritengo][Riteniamo] di aver acquisito evidenze sufficienti ed appropriate su cui basare il [mio][nostro] giudizio con rilievi.

*Elementi alla base del giudizio con rilievi*

Il Fornitore di Servizi XYZ dichiara nella propria descrizione di avere in essere controlli automatizzati per riconciliare i\_rimborsi ricevuti di prestiti con le elaborazioni generate. Tuttavia, le evidenze a sistema dello svolgimento di tale riconciliazione per il periodo dal gg/mm/aaaa al gg/mm/aaaa sono state cancellate a causa di un errore di elaborazione e non [sono stato][siamo stati] pertanto in grado di verificare l'operatività di tale controllo nel periodo sopra indicato. Di conseguenza, non [sono stato][siamo stati] in grado di stabilire se l'obiettivo di controllo "I controlli forniscono un'assurance ragionevole che i rimborsi ricevuti di prestiti siano registrati correttamente" abbia operato efficacemente nel corso del periodo dal gg/mm/aaaa al gg/mm/aaaa.

### *Giudizio con rilievi*

Il [mio][nostro] giudizio è basato sugli aspetti indicati nella presente relazione. I criteri utilizzati nella formazione del [mio][nostro] giudizio sono descritti nella dichiarazione del Fornitore di Servizi XYZ a pagina [aa]. A [mio][nostro] giudizio, ad eccezione dell'aspetto descritto nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio con rilievi”:

a) ...