

IL PRESENTE MATERIALE E' STAMPATO DALLA  
CASA EDITRICE "DOTT. A. GIUFFRE"

CONSIGLIO NAZIONALE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E  
CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONIERI

COMMISSIONE PARITETICA PER I PRINCIPI DI REVISIONE

LE CONFERME ESTERNE

Documento n° 505

*Ottobre 2002*

INDICE

Introduzione

Il rapporto tra le procedure di conferma esterna e la valutazione da parte del revisore dei rischi intrinseco e di controllo.

Asserzioni oggetto di conferma esterna

La progettazione della richiesta di conferma esterna

Uso di conferme positive e negative

Richieste della Direzione Aziendale

Caratteristiche dei destinatari

Il processo di conferma esterna

*Mancata risposta a una richiesta di conferma positiva*

*Attendibilità delle risposte ricevute*

*Cause e frequenza delle eccezioni*

Valutare i risultati del processo di conferma

Conferme esterne precedenti alla chiusura dell'esercizio

## Introduzione

1. Lo scopo del presente documento è di stabilire regole di comportamento e di fornire una guida sull'uso da parte del revisore delle conferme esterne quale mezzo per ottenere elementi probativi.
  2. Il revisore deve determinare se l'uso delle conferme esterne si renda necessario per acquisire elementi probativi appropriati e sufficienti a sostegno di determinate asserzioni di bilancio. Nel procedere a tale determinazione, il revisore deve tener conto della significatività della asserzione, del livello accertato dei rischi intrinseci e di controllo e di come gli elementi probativi ottenuti dalle altre procedure di revisione pianificate potranno ridurre il rischio di revisione ad un livello basso e quindi accettabile per le asserzioni di bilancio interessate.
  3. Il principio "Gli Elementi Probativi della Revisione" stabilisce che l'attendibilità degli elementi probativi è influenzata dalla loro origine e dalla loro natura. Esso indica che, in genere, gli elementi probativi provenienti da fonti esterne sono maggiormente attendibili degli elementi probativi provenienti da fonti interne alla società, e che gli elementi probativi acquisiti in forma scritta sono più attendibili di quelli acquisiti in forma verbale. Pertanto, gli elementi probativi sotto forma di risposta scritta alle richieste di conferma che il revisore riceve direttamente da terze parti non correlate con l'entità sottoposta a revisione, se valutati singolarmente o complessivamente insieme agli altri elementi probativi derivanti da altre procedure, possono contribuire a ridurre ad un livello basso e quindi accettabile il rischio di revisione relativo alle asserzioni in esame.
  4. Si definisce "conferma esterna" il processo di acquisizione e di valutazione degli elementi probativi tramite una comunicazione diretta di una terza parte in risposta ad una richiesta di informazioni su aspetti di una determinata voce, operazione o informazione che incidono su asserzioni formulate dalla direzione nel bilancio. Nel decidere in quale misura ricorrere alle conferme esterne, il revisore valuta le caratteristiche dell'ambiente in cui opera l'entità sottoposta a revisione e il comportamento dei potenziali destinatari nel rispondere alle richieste di conferma diretta.
  5. Le conferme esterne vengono spesso utilizzate con riferimento ai saldi contabili e alle loro componenti, ma non sono necessariamente limitate a questi. Ad esempio, il revisore può richiedere la conferma esterna delle condizioni e dei termini di un contratto o di una transazione stipulata tra l'entità e una terza parte. La richiesta di conferma è progettata per chiedere se sono state apportate modifiche al contratto, e in caso affermativo quali sono i dettagli sostanziali. Di seguito si illustrano alcuni esempi di situazioni in cui si può ricorrere alla conferma esterna:
    - Saldi e altre informazioni da banche e intermediari finanziari.
    - Saldi dei crediti verso clienti.
    - Saldi dei debiti verso fornitori.
    - Materiale in possesso di terze parti presso magazzini fiduciari in conto lavorazione o deposito.
    - Titoli conservati presso terzi a titolo di deposito, custodia o di garanzia.
- Nel presente documento e nel documento "Gli elementi probativi – Considerazioni aggiuntive per casi specifici" vengono rappresentate le circostanze in cui il revisore deve far ricorso alle conferme esterne.
6. L'attendibilità degli elementi probativi ottenuti tramite conferma esterna dipende, tra l'altro, dall'applicazione di procedure idonee, da parte del revisore, nella progettazione delle richieste di conferma esterna, nello svolgimento delle procedure di conferma esterna e nella valutazione dei risultati delle procedure di conferma esterna. I fattori che incidono sulla attendibilità delle conferme comprendono il controllo esercitato dal revisore sulle richieste di conferma e sulle relative risposte, le caratteristiche dei destinatari e le eventuali limitazioni contenute nelle risposte oppure imposte dalla direzione aziendale.

## **Il rapporto tra le procedure di conferma esterna e la valutazione da parte del revisore dei rischi intrinseco e di controllo**

7. Il principio di revisione “La valutazione del rischio e il sistema di controllo interno” tratta del rischio di revisione e dei rapporti tra le sue componenti: rischio intrinseco, rischio di controllo e rischio di individuazione. In tale principio si delinea il processo di valutazione dei rischi intrinseco e di controllo allo scopo di determinare la natura, la tempistica e l’ampiezza delle procedure di validità per ridurre ad un livello accettabile il rischio di individuazione, e, conseguentemente, il rischio di revisione.
8. Il suddetto principio prevede inoltre che la natura e l’ampiezza degli elementi probativi da ottenere tramite l’applicazione di procedure di validità varia a seconda della valutazione dei rischi intrinseco e di controllo, e che i livelli accertati di rischio intrinseco e di controllo non possono essere mai ridotti a tal punto da eliminare la necessità di applicare una qualsiasi procedura di validità. Dette procedure di validità possono comprendere il ricorso alle conferme esterne per specifiche asserzioni di bilancio.
9. Il paragrafo 47 del principio sulla valutazione del rischio prevede che quanto più alta è la valutazione del rischio intrinseco e di controllo tanto più alta deve essere la quantità e/o la qualità degli elementi probativi che il revisore dovrà ottenere dall’applicazione delle procedure di validità. Pertanto, all’aumentare del livello accertato di rischio intrinseco e di controllo, il revisore deve progettare procedure di validità mirate ad ottenere un numero maggiore di elementi probativi, oppure elementi probativi più persuasivi con riferimento ad un’asserzione di bilancio. In questi casi, il ricorso a procedure di conferma può risultare efficace nel fornire elementi probativi di revisione sufficienti ed appropriati.
10. Minore è il livello accertato di rischio intrinseco e di controllo e minore sarà la necessità di ricorrere alle procedure di validità per formulare le conclusioni su un’asserzione di bilancio. Ad esempio, un’entità può aver acceso un prestito che sta rimborsando secondo un piano concordato, sulle cui condizioni il revisore aveva ottenuto conferme negli anni precedenti. Se altri lavori svolti dal revisore (compreso lo svolgimento di procedure di conformità) indicano che le condizioni del prestito non sono variate e portano a valutare che il livello di rischio intrinseco e di controllo relativo al saldo del prestito è basso, il revisore potrebbe limitare le procedure di validità ad una verifica dei dettagli dei pagamenti effettuati, piuttosto che chiedere nuovamente conferma del saldo direttamente al creditore.
11. Le transazioni insolite o complesse possono essere associate a livelli più elevati di rischio intrinseco o di controllo rispetto alle transazioni semplici. Se la società ha stipulato una transazione insolita o complessa e i livelli di rischio intrinseco e di controllo sono stati valutati elevati, il revisore richiede la conferma delle condizioni e dei termini della transazione alle parti oltre ad esaminare la documentazione posseduta dall’entità.

Il revisore acquisisce informazioni scritte dalle banche con le quali la società intrattiene rapporti per avere conferma di tutti i rapporti in essere alla chiusura dell’esercizio, con particolare attenzione alle informazioni relative alle persone autorizzate a compiere operazioni e all’esistenza di eventuali garanzie e/o impegni dati e ricevuti. La richiesta è normalmente inviata anche a tutte le banche con le quali la società ha chiuso i rapporti nel corso dell’esercizio.

In presenza di un livello dei rischi di controllo e intrinseco giudicato basso, la richiesta di conferma può essere effettuata per i rapporti più significativi alla chiusura dell’esercizio e per i restanti rapporti in data diversa, che in genere coincide con quella della fase preliminare del lavoro.

Il revisore effettua la richiesta di conferma alla data di chiusura dell’esercizio dei crediti verso clienti e dei debiti verso fornitori qualora tali saldi complessivi siano significativi rispetto al bilancio della società

revisionata e il livello accertato del rischio intrinseco e del rischio di controllo sia alto. Per quanto riguarda l'ampiezza del campione si rinvia al documento "Campionamento nella revisione ed altre procedure di verifica selettive".

### **Asserzioni oggetto di conferma esterno**

12. Nel principio "Gli elementi probativi della revisione" si individuano le seguenti categorie di asserzioni di bilancio: esistenza, diritti ed obblighi, manifestazione, completezza, valutazione, misurazione, presentazione e informativa. Sebbene le conferme esterne possano, in ipotesi, fornire elementi probativi con riferimento a tutte le asserzioni menzionate, la capacità di una conferma esterna di fornire elementi probativi rilevanti con riferimento ad una determinata asserzione di bilancio è variabile.
13. La conferma esterna di un credito fornisce un forte elemento probativo a conferma dell'esistenza del credito ad una certa data. La conferma fornisce inoltre un elemento probativo sul funzionamento delle procedure di corretta determinazione della competenza (cut-off). Tuttavia, normalmente tale conferma non fornisce tutti gli elementi probativi necessari circa la valutazione del credito, dal momento che la richiesta al debitore di conferma di informazioni dettagliate sulla sua capacità di pagare il debito sarebbe ovviamente poco utile.
14. Analogamente, nel caso di merci presso terzi, la conferma esterna può fornire un forte elemento probativo a sostegno della loro esistenza e dei diritti ed obblighi in essere tra società revisionata e terzi depositari, ma potrebbe non fornire un elemento probativo a sostegno della loro valutazione.
15. Sulla capacità di una conferma esterna di fornire elementi probativi con riferimento alla revisione di una determinata asserzione di bilancio incide anche l'obiettivo che il revisore si pone nello scegliere le informazioni da confermare. Ad esempio, nel sottoporre a revisione l'asserzione di completezza per il conto acceso ai creditori (fornitori o altri) il revisore contabile deve raccogliere elementi probativi che confermino l'assenza di debiti significativi non registrati. Pertanto, l'invio di una richiesta di conferma ai principali fornitori di un'entità in cui si richieda l'invio diretto al revisore di copia dei loro estratti conto, anche nei casi in cui le registrazioni contabili non indichino un debito nei confronti di detti fornitori, risulta solitamente più efficace nell'individuare passività non registrate rispetto alle richieste di conferma inviate unicamente sulla base degli importi rilevanti risultanti dalla contabilità.
16. Nel raccogliere gli elementi probativi per le asserzioni non adeguatamente comprovate dalle conferme esterne, il revisore deve valutare la necessità di svolgere altre procedure di revisione ad integrazione delle procedure di conferma oppure sostitutive di queste ultime.

### **La progettazione della richiesta di conferma esterna**

17. Il revisore deve adattare le richieste di conferma esterna all'obiettivo di revisione specifico. Nel progettare la richiesta, il revisore valuta le asserzioni da sottoporre a verifica e i fattori che presumibilmente incidono sull'attendibilità delle conferme. Fattori quali la forma della richiesta di conferma esterna, le precedenti esperienze in quello stesso incarico o in altri incarichi di natura analoga, la natura delle informazioni oggetto di conferma e le caratteristiche dei destinatari delle richieste di conferma incidono sulla progettazione delle richieste in quanto questi fattori hanno un effetto diretto sull'attendibilità degli elementi probativi ottenuti tramite le procedure di conferma esterna.
18. Inoltre nel progettare la richiesta, il revisore tiene conto del tipo di informazione che i destinatari potranno confermare prontamente in quanto ciò può incidere sul tasso di risposta e sulla natura degli elementi probativi

ottenuti. Ad esempio, i sistemi contabili di alcuni destinatari potrebbero facilitare la conferma esterna di singole transazioni piuttosto che dell'intero saldo contabile.

19. Di solito le richieste di conferma contengono una specifica attestazione della direzione aziendale che autorizza il destinatario a comunicare le informazioni richieste al revisore. Infatti i destinatari possono essere più disposti a rispondere a una richiesta di conferma che contenga tale autorizzazione e, in alcuni casi, in mancanza della stessa, potrebbero non essere in grado di rispondere.

### **Uso di conferme positive e negative**

20. Il revisore può avvalersi di richieste di conferma positive o negative, ovvero di una combinazione di entrambe.
21. In una richiesta di conferma esterna positiva si chiede al destinatario di rispondere al revisore in ogni caso. La richiesta può consistere nella conferma delle informazioni comunicate, o nella indicazione di determinate informazioni. La risposta ad una richiesta di conferma esterna positiva di solito fornisce un valido elemento probativo. Vi è tuttavia il rischio che il destinatario possa rispondere alla richiesta di conferma senza verificare che le informazioni siano corrette. Normalmente il revisore non è in grado di accertare se ciò sia accaduto. Il revisore può comunque ridurre questo rischio ricorrendo a richieste di conferma positiva che non indichino l'importo (o altre informazioni), ma richiedano al destinatario di indicare egli stesso l'importo o di fornire le altre informazioni. D'altra parte l'uso di questo tipo di conferma 'in bianco' può causare la riduzione del tasso di risposta per via del maggiore impegno richiesto ai destinatari.
22. In una richiesta di conferma esterna negativa si chiede al destinatario di rispondere solo in caso di discordanza con le informazioni indicate nella richiesta. Ad ogni modo, in caso di mancata risposta ad una richiesta di conferma negativa, il revisore deve essere consapevole che non vi sarà alcun elemento probativo esplicito che le terze parti destinatarie abbiano ricevuto le richieste di conferma e conseguentemente verificato che le informazioni ivi contenute fossero esatte. Pertanto, l'uso di richieste di conferma negativa di solito fornisce un elemento probativo meno valido rispetto alle richieste di conferma positiva, e il revisore valuta la possibilità di applicare altre procedure di validità ad integrazione delle conferme negative.
23. Le richieste di conferma negativa possono essere utilizzate per ridurre ad un livello accettabile il rischio di revisione quando le seguenti circostanze sono contemporaneamente presenti:
- (a) il livello accertato di rischio intrinseco e di controllo è basso;
  - (b) le conferme hanno ad oggetto un numero elevato di piccoli saldi;
  - (c) il revisore, sulla base della propria esperienza presso la società revisionata o realtà analoghe, non prevede un numero sostanziale di errori;
  - (d) il revisore non ha alcun motivo per ritenere che i destinatari non prenderanno in considerazione le richieste.
24. E' possibile ricorrere ad una combinazione di richieste di conferma esterna positive e negative. Ad esempio, in presenza di un saldo complessivo del conto clienti composto di un ridotto numero di grandi saldi e di un elevato numero di piccoli saldi, il revisore può decidere che sia giusto confermare tutti i grandi saldi (o un loro campione) tramite richieste di conferma positiva e confermare un campione di piccoli saldi tramite richieste di conferma negativa.

### **Richieste della Direzione Aziendale**

25. Quando il revisore cerca di confermare determinati saldi o altre informazioni, e la direzione aziendale gli chiede di astenersi, il revisore deve valutare se vi siano motivi fondati per una simile richiesta ed ottenere

elementi probativi a sostegno delle argomentazioni fornite dalla direzione. Laddove il revisore assecondi la direzione aziendale nell'evitare richieste di conferme esterne con riferimento a una determinata area egli deve applicare procedure alternative per ottenere elementi probativi sufficienti ed adeguati riguardanti detta area.

26. Se il revisore non ritiene fondata la richiesta della direzione aziendale e si vede impedita la possibilità di ottenere conferme esterne, ciò rappresenta una limitazione allo svolgimento delle procedure e il revisore deve valutarne il possibile impatto sulla sua relazione.
27. Nel valutare le motivazioni fornite dalla direzione aziendale, il revisore deve mantenere un atteggiamento di scetticismo professionale e valutare se la richiesta abbia implicazioni in materia di integrità della direzione aziendale. Il revisore deve valutare se la richiesta della direzione aziendale possa indicare l'esistenza di eventuali frodi o errori. Laddove il revisore ritenga che vi sia una frode o un errore, egli dovrà applicare quanto previsto nel principio 'Le Frodi e gli Errori'. Il revisore deve inoltre valutare se le procedure alternative consentono di ottenere elementi probativi sufficienti ed adeguati sulla materia.

### **Caratteristiche dei destinatari**

28. L'attendibilità degli elementi probativi ottenuti da una conferma varia a seconda della competenza, dell'indipendenza, del potere di rispondere, della conoscenza della materia oggetto di conferma e dell'obiettività del destinatario. Per questo motivo il revisore deve assicurarsi, nei limiti del possibile, che la richiesta di conferma sia indirizzata alla persona idonea. Ad esempio, nel confermare la rinuncia ad un diritto relativo al rimborso di un debito a lungo termine, il revisore indirizza la richiesta ad un alto funzionario dell'ente erogatore che sia a conoscenza della rinuncia e abbia l'autorità per fornire l'informazione.
29. Il revisore deve inoltre valutare se alcuni destinatari siano effettivamente in grado di fornire una risposta obiettiva o comunque imparziale ad una richiesta di conferma. Inoltre al revisore possono pervenire informazioni sulla competenza, le conoscenze, la motivazione, la capacità e la disponibilità a rispondere del destinatario e, in tal caso, egli tiene conto degli effetti di tali informazioni nel progettare la richiesta di conferma e nel valutarne i risultati, come anche nello stabilire la necessità di eventuali procedure supplementari. Il revisore valuta infine se vi siano fondamenti sufficienti per ritenere che la richiesta di conferma sia inviata ad un destinatario dal quale è ragionevole attendersi una risposta che fornirà elementi probativi sufficienti ed adeguati. Ad esempio, il revisore potrebbe imbattersi in insolite e significative transazioni di fine anno che hanno un impatto sostanziale sul bilancio, transazioni effettuate con parti terze che dipendono economicamente dalla società. In questo caso, il revisore deve valutare se la risposta fornita dalla parte terza in questione possa essere effettivamente attendibile.

### **Il processo di conferma esterna**

30. Nello svolgimento delle procedure di conferma, il revisore deve mantenere il controllo sul processo di selezione delle entità alle quali inviare la richiesta, sulla preparazione e l'invio delle richieste di conferma e sulle risposte alle richieste. Tale controllo sulle comunicazioni tra i destinatari e il revisore ha lo scopo di ridurre al minimo la possibilità che i risultati del processo di conferma siano alterati per via dell'intercettazione e successiva modifica delle richieste di conferma o delle relative risposte. Il revisore si assicura di essere lui stesso ad inviare le richieste di conferma, che l'indirizzo delle richieste sia esatto e che venga espressamente richiesto che tutte le risposte siano inviate direttamente al revisore. Il revisore deve valutare se le risposte siano pervenute effettivamente dai mittenti.

### ***Mancata risposta a una richiesta di conferma positiva***

31. Nel caso in cui non si riceva risposta ad una richiesta di conferma esterna positiva, il revisore deve svolgere procedure alternative. Le procedure di revisione alternative devono essere tali da fornire elementi probativi

riguardanti le asserzioni di bilancio ugualmente validi rispetto a quelli che si intendeva acquisire con le richieste di conferma.

32. Nel caso in cui non si riceva risposta, il revisore deve normalmente effettuare una seconda richiesta e, dove lo ritenga necessario, una terza richiesta. Se anche dopo tali richieste successive il revisore non riceve risposta, egli ricorre allo svolgimento di procedure di revisione alternative, la cui natura varia a seconda del conto e dell'asserzione oggetto di analisi. Nell'esaminare i conti clienti, le procedure alternative possono comprendere l'esame degli incassi successivi, l'esame della documentazione di spedizione o di altra documentazione proveniente o sottoscritta dal cliente che possa fornire elementi probativi dell'esistenza dei crediti. La verifica delle operazioni di cut-off delle vendite potrà invece fornire elementi probativi circa la completezza dei crediti verso clienti. Nell'esame del conto fornitori, le procedure alternative possono comprendere l'esame dei pagamenti successivi oppure della corrispondenza proveniente da terze parti allo scopo di acquisire elementi probativi circa l'esistenza dei debiti. L'esame di altra documentazione, quale le bolle di entrata delle merci ricevute (cut-off degli acquisti), può invece fornire elementi probativi per accertare la completezza dei debiti.

### ***Attendibilità delle risposte ricevute***

33. Il revisore valuta se vi siano indicazioni che le conferme esterne ricevute possano non essere attendibili. Il revisore valuta l'autenticità della risposta e svolge le procedure ritenute necessarie per fugare eventuali dubbi. Il revisore può ritenere opportuno verificare la fonte e i contenuti di una risposta ottenuta, tramite una telefonata al destinatario. Inoltre, se sussistono dubbi al riguardo, il revisore può chiedere al presunto mittente di inviare la conferma originale direttamente al revisore. Alla luce del crescente uso della tecnologia, il revisore valuta la possibilità di convalidare la fonte delle risposte ricevute in formato elettronico (ad esempio tramite fax o posta elettronica). Le conferme espresse verbalmente vengono documentate nei fogli di lavoro. Se tali conferme riguardano informazioni significative, il revisore chiede alle parti interessate di inoltrare una conferma scritta direttamente al revisore stesso.

### ***Cause e frequenza delle eccezioni***

34. Quando il revisore ritiene che il processo di conferma e le procedure alternative non abbiano fornito elementi probativi appropriati e sufficienti in riferimento ad un'asserzione, egli deve svolgere procedure supplementari.

Nel valutare tali situazioni il revisore tiene conto:

- (a) dell'attendibilità delle conferme e delle procedure alternative;
- (b) della natura di eventuali eccezioni (cioè delle informazioni non in accordo con le evidenze contabili della società), comprese le implicazioni quantitative e qualitative di dette eccezioni;
- (c) degli elementi probativi forniti da altre procedure.

Sulla base di questa valutazione il revisore stabilisce quali procedure di revisione supplementari siano necessarie per ottenere elementi probativi appropriati e sufficienti.

35. Il revisore valuta altresì le cause e la frequenza delle eccezioni indicate dai destinatari nelle risposte. Un'eccezione può indicare una rappresentazione inesatta nei conti dell'entità revisionata, nel qual caso il revisore determina le motivazioni di detta rappresentazione inesatta e valuta se essa possa avere un effetto rilevante sul bilancio. Se un'eccezione indica una rappresentazione inesatta, il revisore procede ad una nuova valutazione della natura, della tempistica e dell'ampiezza delle procedure di revisione necessarie a fornire gli elementi probativi richiesti.

### **Valutare i risultati del processo di conferma**

36. Il revisore deve valutare se i risultati del processo di conferma esterna, unitamente ai risultati di qualsivoglia altra procedura applicata, forniscono elementi probativi appropriati e sufficienti con riferimento all'asserzione

di bilancio oggetto di revisione. Nell'effettuare questa valutazione il revisore tiene conto di quanto stabilito nel principio "Il Campionamento nella Revisione e altre Procedure Selettive".

**Conferme esterne precedenti alla chiusura dell'esercizio**

37. Quando il revisore utilizza una conferma a una data precedente alla chiusura dell'esercizio per ottenere elementi probativi a sostegno di un'asserzione di bilancio, egli deve ottenere elementi probativi appropriati e sufficienti circa la correttezza delle transazioni intervenute nel periodo intercorrente tra la procedura di revisione e la chiusura dell'esercizio. Per ragioni pratiche, quando il livello di rischio intrinseco e di controllo viene valutato non elevato, il revisore può decidere di richiedere la conferma dei saldi ad una data diversa dalla chiusura dell'esercizio, ad esempio quando la revisione deve essere completata a breve termine dalla chiusura del bilancio. Come per ogni tipo di lavoro precedente alla chiusura dell'esercizio, il revisore valuta la necessità di ottenere ulteriori elementi probativi relativi al periodo restante.

**COMMISSIONE PARITETICA PER LA STATUZIONE DEI PRINCIPI DI REVISIONE CHE HA FORMULATO IL DOCUMENTO**

- \*\* Rondelli Michelangelo - Presidente
- \* Loli Giorgio - Vice Presidente
- \*\* Portaluppi Pietro - Vice Presidente

- |                        |                      |
|------------------------|----------------------|
| * Adami Gianna         | * Ferrarese Giuseppe |
| * Badalotti Claudio    | * Gallassi Fabio     |
| ** Baudo Sebastiano    | * Insaudo Gaspare    |
| * Bauer Riccardo       | * Officio Gianluca   |
| * Caratozzolo Matteo   | ** Palma Emilio      |
| ** Cassandrelli Sergio | ** Pulcini Massimo   |
| ** Ciarcia Ulderico    | ** Serafini Maurizio |
| * Colombo Dario        | * Tedde Vittorino    |
| ** Cossu Giovanni      | * Zanzi Ambrogina    |

Delegato del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti:

De Vecchi Lino

Delegato del Consiglio Nazionale dei Ragionieri:

Bond Giuliano

- \* Iscritti agli Albi dei Dottori Commercialisti
- \*\* Iscritti agli Albi dei Ragionieri

Questo documento è stato approvato all'unanimità dai componenti la Commissione per la Statuzione dei Principi di Revisione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri.

Il Documento è stato ratificato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri rispettivamente il 18 ottobre 2002 e 23 ottobre 2002.