

Obbligatoria dal 2015 i principi di revisione ISA Italia

di Raffaele Marcello e Laura Pedicini

Con la determina della Ragioneria generale dello Stato del 23 dicembre 2014, sono stati adottati i principi di revisione ISA Italia, il cui utilizzo diventa obbligatorio a partire dalle revisioni legali dei bilanci 2015. L'entrata in vigore dei nuovi principi di revisione, nonostante numerosi **aspetti innovativi, non sconvolge** completamente il **pre-esistente impianto di riferimento** per lo svolgimento della revisione legale effettuata in conformità ai principi di revisione nazionali in vigore fino alla determina della Ragioneria generale. Entrambi gli "standard" seguono, infatti, un approccio basato sulla **identificazione e valutazione** dei **rischi di errori significativi** nel bilancio.

Le revisioni legali dei bilanci del 2015 dovranno essere svolte in conformità ai nuovi principi di revisione ISA Italia. Lo ha stabilito la Ragioneria generale dello Stato con la determina del 23 dicembre 2014 (1), relativa ai principi di revisione elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39.

L'art. 11 del D.Lgs. n. 39/2010 ed il successivo prevedono che, fino all'adozione dei principi di revisione da parte della Commissione europea (2), gli stessi vengano elaborati, tenendo conto di quelli emanati dagli organismi internazionali, da associazioni ed ordini professionali, sottoscrittori di una specifica convenzione con il Ministero dell'economia e delle finanze (MEF), e dalla Consob.

La convenzione è stata siglata a fine 2011, e rinnovata a settembre 2014, tra il MEF ed il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC), l'Associazione Italiana Revisori Contabili (Assirevi) e l'Istituto Nazionale Revisori Legali (INRL). Oggetto della convenzione è l'elaborazione sia dei principi di revisione sia dei principi di deontologia, indipendenza ed obiettività *ex artt.* 9, comma 1, e 10, comma 12, del D.Lgs. n. 39/2010.

Il pacchetto di principi di revisione predisposti dai soggetti convenzionati di cui sopra e dalla Consob si compone di 33 principi ISA Italia, di diretta derivazione degli *International Standards on Auditing* (ISA) emanati da IFAC (*International Federation of Accountants*), nonché

di due principi di revisioni nazionali, che non trovano corrispondenza con gli *standard* internazionali ISA. Ad essi va ad aggiungersi un principio internazionale sul controllo della qualità, che rappresenta un corollario nonché un presupposto per la corretta applicazione degli stessi principi di revisione.

Nel 2010 il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, in collaborazione con Consob ed Assirevi, aveva già tradotto in lingua italiana e pubblicato gli ISA nella loro versione *Clarified 2009* (del cd. progetto *clarity* si dirà *infra*). Le traduzioni sono state ora integrate dal tavolo dei convenzionati con considerazioni specifiche utili a supportare

Raffaele Marcello - Consigliere nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili con delega ai Principi di revisione

Laura Pedicini - Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili



Note:

(1) Il Ministero dell'economia e delle finanze ha dato notizia dell'avvenuta adozione dei nuovi principi di revisione con un comunicato pubblicato nella *G.U.* del 27 gennaio 2015.

(2) Il nuovo art. 26 della direttiva 2014/56/UE del 16 aprile 2014 che novella la direttiva 2006/43/CE (cd. direttiva revisione recepita in Italia dal D.Lgs. n. 39/2010) attribuisce alla Commissione europea il potere di adottare, mediante atti delegati, i principi di revisione internazionali. La delega deve essere esercitata entro cinque anni dalla data di entrata in vigore della direttiva, ossia entro il 16 giugno 2019 salvo eventuale proroga per un ulteriore periodo di pari durata.

l'applicazione nell'ambito delle disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano (3).

Stesso *iter* è stato seguito per elaborare il Principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) 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", che contiene sostanzialmente direttive e procedure relative all'organizzazione interna del revisore implementate e attuate per garantire la qualità del processo di revisione.

I due principi di revisione nazionali, invece, sono stati predisposti al fine di adempiere a disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano non previste dagli ISA ed aventi ad

oggetto: a) le verifiche periodiche in materia di regolare tenuta della contabilità sociale; b) l'espressione, nell'ambito della relazione di revisione, del giudizio sulla coerenza delle informazioni contenute nella relazione sulla gestione e di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari.

Il nuovo *set* dei principi di revisione ISA Italia sostituisce quelli attualmente in vigore ed emanati, ai sensi dell'art. 162, comma 2, lett. a), del D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 (TUF), dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili ed adottati con delibera della Consob.

Struttura e contenuto dei nuovi principi di revisione ISA Italia

Rispetto ai principi di revisione in vigore (4) fi-

PRINCIPI DI REVISIONE

Struttura e contenuto

dei principi di revisione ISA Italia

Rispetto ai principi di revisione in vigore fino alla determina della Ragioneria generale dello Stato del 23 dicembre 2014, i nuovi "standard" di revisione ISA Italia presentano un'articolazione ed una struttura dei contenuti completamente diverse, che derivano dal complesso progetto di riscrittura dei principi internazionali attuato da IFAC ("International Federation of Accountants") nel 2009. Per effetto di tale progetto di riscrittura, denominato "clarity project", il contenuto dei principi di revisione e del principio internazionale sul controllo di qualità (ISQC 1) è stato articolato in sezioni ben distinte tra di loro che qualificano in modo inequivocabile il diverso livello di autorevolezza dei contenuti, in particolare con riferimento alle regole di revisione rispetto alle linee guida. Queste non rappresentano di per sé delle regole, ma sono rilevanti ai fini della corretta applicazione delle stesse.

no alla determina della Ragioneria generale dello Stato di cui si è detto *supra*, i nuovi *standard* di revisione presentano un'articolazione ed una struttura dei contenuti completamente diverse, che derivano dal complesso progetto di riscrittura dei principi internazionali attuato da IFAC nel 2009.

Per effetto di tale progetto di riscrittura, denominato *clarity project* (5), il contenuto dei principi di revisione e del principio internazionale sul controllo di qualità (ISQC 1) è stato articolato in sezioni ben distinte tra di loro che qualificano in modo inequivocabile il diverso livello di autorevolezza dei contenuti, in particolare con riferimento alle regole di revisione rispetto alle linee guida. Queste non rappresentano di per sé delle regole, ma sono rilevanti ai fini della corretta applicazione delle stesse.

Di tali sezioni, tre sono quelle fondamentali (gli

Note:

(3) Tali integrazioni sono operate nel rispetto della *Policy Position* dell'*International Auditing and Assurance Standards Board*, "A Guide for National Standard Setters that Adopt IAASB's International Standards but Find it Necessary to Make Limited Modifications" (luglio 2006).

(4) I principi di revisione nazionali in vigore fino alla determina della Ragioneria generale dello Stato del 23 dicembre 2014 erano stati emanati a partire dal 2002 da una Commissione paritetica degli allora due Consigli nazionali dei Dottori commercialisti e dei Ragionieri e periti commerciali e successivamente raccomandati dalla Consob con varie delibere emesse ai sensi dell'art. 162, comma 2, lett. a), del D.Lgs. n. 58/1998 (TUF). Anche tali principi di revisione nazionali erano strettamente correlati agli *standard* internazionali ISA.

(5) Il *clarity project*, ultimato nel corso del 2009 con la riedizione di tutti i principi di revisione, ha avuto il compito di rendere gli ISA (*International Standards on Auditing*) più chiari per un'applicazione più coerente e comprensibile. A tale fine sono stati specificati meglio obiettivi e requisiti e sono state eliminate delle ambiguità.

“Obiettivi”, le “Regole” e le “Linee guida ed altro materiale esplicativo”), mentre due sono parti eventuali del principio di revisione (“Introduzione” e “Definizioni”).

L’obiettivo, o gli obiettivi, di un principio di revisione definiscono i risultati che il revisore deve perseguire con riferimento all’oggetto del principio. Le regole, espone utilizzando l’espressione “deve”, definiscono gli strumenti appropriati per realizzare gli obiettivi da perseguire. Le linee guida ed altro materiale esplicativo specificano il significato delle regole ed il loro ambito di applicazione e possono includere esempi di procedure appropriate nelle circostanze.

Un principio di revisione può contenere anche una parte introduttiva che illustra lo scopo e l’oggetto del principio, l’argomento trattato, le responsabilità del revisore e di altri soggetti in merito al contenuto del principio, il contesto in cui il principio è stabilito. L’eventuale sezione dedicata alle definizioni contiene, infine, il significato attribuito ai termini chiave utilizzati ai fini dei principi di revisione.

Principali elementi di novità

Oltre alla diversa articolazione dei contenuti appena descritta, i nuovi principi di revisione ISA Italia introducono ulteriori elementi di novità.

Il primo riguarda senz’altro l’ambito di applicazione dei principi che divengono obbligatori per tutte le revisioni legali dei bilanci.

Come anticipato, i principi di revisione, da sempre *standard* professionali di riferimento, diventano giuridicamente cogenti per tutti gli incarichi di revisione e non più solo per le revisioni dei bilanci di società soggette alla vigilanza da parte della Consob (6).

Un ulteriore elemento di novità riguarda l’oggetto di alcuni principi di revisione ISA Italia, che per la prima volta approfondiscono aspetti non considerati nei precedenti principi di revisione nazionali.

È il caso del principio di revisione internazionale ISA Italia n. 210, recante “Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione”, che tratta delle responsabilità del revisore nel concordare con la società soggetta a revisione i termini dell’incarico in fase di accettazione o di mantenimento dello stesso.

Il principio di revisione internazionale ISA Italia n. 265, “Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di *governance* ed alla direzione”, che integra le regole già previste dal principio di revisione nazionale n. 260, relativo alle comunicazioni tra revisore e soggetti responsabili delle attività di *governance*, stabilisce regole specifiche relative alla comunicazione delle carenze significative nel controllo interno identificate dal revisore nel corso del proprio lavoro. Nel caso di specie è stato necessario integrare il contenuto dello *standard* internazionale con le disposizioni del D.Lgs. n. 39/2010, il cui art. 19, comma 3, richiede che il revisore o la società di revisione presenti al comitato per il controllo interno e la revisione contabile una relazione sulle questioni fondamentali emerse in sede di revisione, e in particolare sulle carenze significative rilevate nel sistema di controllo interno in relazione al processo di informativa finanziaria.

Nuovo è pure il principio di revisione internazionale ISA Italia n. 450, “Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile”, relativo alla valutazione dei risultati ottenuti dallo svolgimento delle procedure di revisione in termini di errori identificati e di eventuali errori non corretti da parte della direzione.

Di nuova emissione anche il principio di revisione internazionale ISA Italia n. 710, “Informazioni comparative”, relativo agli obblighi di reportistica del revisore rispetto alle informazioni comparative. Poiché in Italia l’approccio agli obblighi di reportistica del revisore è normalmente quello dei dati corrispondenti, dal momento che il giudizio sul bilancio riguarda unicamente il periodo amministrativo in esame ed i dati e le informazioni relativi al periodo precedente sono presentati esclusivamente al fine di agevolare la comprensione del bilancio dell’esercizio corrente, buona parte del principio, nella parte dedicata al bilancio comparativo, risulta non applicabile.

Nota:

(6) La conformità ai principi di revisione ed ai principi di indipendenza applicabili sarà presto l’oggetto delle verifiche della qualità sul lavoro svolto dai revisori previste dall’art. 20 del D.Lgs. n. 39/2010.

Rappresenta una novità rispetto al passato anche il principio di revisione internazionale ISA Italia n. 720, “le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile”, che detta le regole per il revisore nei casi in cui i documenti che contengono il bilancio revisionato e la sua relazione di revisione, ad esempio le relazioni annuali o documenti simili, includono altre informazioni di natura finanziaria e non che potrebbero inficiare la credibilità del bilancio (e della relazione di revisione) in quanto non coerenti con il bilancio stesso. Ad integrazione di tale principio di revisione internazionale è stato predisposto il principio di revisione nazionale n. 720B, relativo all’espressione del giudizio di coerenza delle informazioni contenute nella relazione sulla gestione e di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari con il bilancio (7).

Il nuovo *set* dei principi dedica ben tre *standard* alla relazione di revisione. Essi vanno a sostituire sia il PR 002 emanato dal CNDCEC ad aprile 2009 ed applicabile alle relazioni di revisioni emesse ai sensi dell’art. 2409-ter c.c., sia la raccomandazione Consob sulle modalità di redazione della relazione di revisione sui bilanci di società soggette alla vigilanza Consob.

La portata innovativa maggiore è senz’altro quella del principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) 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”. Tale *standard* non rappresenta un principio di revisione bensì un corollario nonché

PRINCIPI DI REVISIONE

Controllo della qualità per i revisori

Il nuovo “set” dei principi di revisione dedica ben tre “standard” alla relazione di revisione. La portata innovativa maggiore è quella del principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) 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”. Tale “standard” non rappresenta un principio di revisione bensì un **corollario** nonché un **presupposto** per la corretta applicazione dei principi di revisione. Esso riguarda, infatti, **l’organizzazione interna** del revisore, il suo **sistema interno**, ovvero sia **l’insieme delle direttive e procedure** implementate e attuate per garantire la **qualità del processo di revisione**.

un presupposto per la corretta applicazione dei principi di revisione. Esso riguarda, infatti, l’organizzazione interna del revisore, il suo sistema interno, ovvero sia l’insieme delle direttive e procedure implementate e attuate per garantire la qualità del processo di revisione (8).

La revisione legale nelle piccole e medie imprese

Giova in questa sede richiamare un tema particolarmente sensibile per i commercialisti impegnati nell’attività di revisione legale dei bilanci di società di dimensioni minori.

I principi di revisione internazionali ISA Italia seguono un approccio concettuale

basato su principi e regole generali (cd. *principle-based approach*) (9). Come tali sono utilizzabili in tutti i contesti aziendali poiché riconoscono esplicitamente che le modalità applicative e procedurali devono essere diversificate in base alla natura, alla dimensione, al rischio e alla complessità dell’impresa soggetta a revisione.

Note:

(7) Quest’ultimo principio nazionale sostituisce il PR 001 emanato a febbraio 2009 dal CNDCEC e adottato dalla Consob con delibera n. 16801 del 24 febbraio 2009.

(8) Il duplice obiettivo di tale principio è quello, da un lato di fare in modo che il revisore e il suo personale rispettino i principi professionali e le disposizioni di legge e regolamentari applicabili, dall’altro che le relazioni emesse siano appropriate alle circostanze e che venga raggiunto il fine più ampio della revisione legale che è quello di implementare il livello di fiducia degli utilizzatori dei bilanci.

(9) Seguendo tale approccio, ciascun revisore, sulla base della propria capacità, esperienza e preparazione professionale, sarà tenuto a utilizzare un tasso di giudizio tecnico-professionale maggiore del passato. Si può dunque dedurre che i revisori avranno una maggiore discrezionalità tecnica che potrà tradursi nella predisposizione di un piano di revisione incentrato su una documentata conoscenza della società, una documentata e verificata valutazione del rischio e un’altrettanta documentata definizione del livello di significatività.

In altre parole, i principi generali in essi contenuti sono suscettibili di essere declinati in specifiche procedure di revisione in base alle circostanze aziendali specifiche. L'appropriatezza delle procedure, che pertanto variano sensibilmente da impresa ad impresa, è legata anche alla dimensione e complessità dell'impresa sottoposta a revisione. Solo per fare un esempio, l'articolazione molto spesso poco strutturata del controllo interno di una piccola e media impresa comporta un più semplice e rapido processo di acquisizione della sua conoscenza e comprensione da parte del revisore.

È di tutta evidenza che alcuni principi di revisione internazionale ISA Italia, o parte di essi, potrebbero non trovare applicazione nel contesto della revisione di una piccola e media impresa perché le circostanze in essi contemplate non esistono e quindi il principio di revisione, o parte di esso, non è pertinente alla specifica realtà aziendale. Ad esempio, il principio di revisione internazionale ISA Italia n. 600, relativo alla revisione del bilancio del gruppo, sarà spesso disapplicato nella revisione delle piccole e medie imprese. Lo stesso dicasi per il principio di revisione internazionale ISA Italia n. 610 relativo all'utilizzo dei revisori interni nel caso in cui la piccola o la media impresa, come spesso accade, non ha una funzione di revisione interna.

Inoltre, anche nel caso in cui un principio di revisione sia applicabile nella revisione di una piccola e media impresa, non è detto che lo siano tutte le regole in esso contenute. Basta pensare all'applicabilità delle regole relative ai rapporti/comunicazioni tra i componenti dei *team* di revisione quando il *team* è composto dal singolo revisore.

La sezione "linee guida ed altro materiale espli-

PRINCIPI DI REVISIONE

Piccole e medie imprese

I principi di revisione internazionali ISA Italia seguono un approccio concettuale basato su **principi e regole generali** ("principle-based approach"). I principi generali in essi contenuti sono suscettibili di essere declinati in **specifiche procedure** di revisione in base alle circostanze aziendali specifiche. L'appropriatezza delle procedure, che pertanto variano sensibilmente da impresa ad impresa, è legata anche alla **dimensione e complessità dell'impresa** sottoposta a revisione. È evidente che **alcuni principi** di revisione internazionale ISA Italia, o parte di essi, potrebbero **non trovare applicazione** nel contesto della revisione di una **piccola e media impresa** perché le circostanze in essi contemplate non esistono e quindi il principio di revisione, o parte di esso, non è pertinente alla specifica realtà aziendale.

cativo" dei principi di revisione contiene spesso considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori che facilitano l'applicazione delle regole alla revisione di tali imprese.

L'Appendice ISQC Italia n. 1 specifica che, nel caso di soggetti di dimensioni minori, fermo restando il perseguimento degli stessi obiettivi, la declinazione del principio potrà avvenire attraverso direttive e procedure che "consentano la gestione delle singole circostanze secondo criteri di efficienza, efficacia e non gravosità del sistema di controllo interno della qualità".

Considerazioni conclusive

L'entrata in vigore dei nuovi principi di revisione internazionali ISA Italia, nonostante i numerosi aspetti innovativi descritti in precedenza, non sconvolge completamente il pre-esistente impianto di riferimento per lo svolgimento della revisione legale effettuata in conformità ai principi di revisione nazionali in vigore fino alla determina della Ragioneria generale dello Stato del 23 dicembre 2014.

Entrambi gli *standard* seguono, infatti, un approccio basato sulla identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio.

Ora come in passato, l'attività del revisore deve concentrarsi su quelle aree di bilancio che egli stesso ha identificato come maggiormente rischiose e dalle quali può derivare un rischio concreto e significativo di errore in bilancio.

L'approccio basato sulla identificazione e valutazione del rischio implica l'esercizio del giudizio professionale nell'individuazione delle procedure di revisione più appropriate alle circostanze specifiche, purché le scelte del revisore siano motivate e adeguatamente documentate.