

## **Introduzione ai Principi di Revisione Internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10**

### **Premessa**

Il Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 "Attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, e che abroga la direttiva 84/253/CEE" in vigore dal 7 aprile 2010 (di seguito anche "Decreto"), ha previsto, con l'art. 11, comma 1, che in Italia la revisione legale sia svolta in conformità ai principi di revisione adottati dalla Commissione europea ai sensi dell'art. 26, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2006/43/CE.

Ai sensi dell'art. 11, comma 3, del Decreto, in attesa che la Commissione europea adotti i principi di revisione come sopra indicato, la revisione legale è svolta in conformità ai principi di revisione elaborati da associazioni e ordini professionali e dalla Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob). A tal fine, e secondo quanto previsto dall'art.12 del Decreto, il Ministero dell'Economia e delle finanze (MEF) sottoscrive una convenzione con le associazioni e gli ordini professionali interessati. Sempre a norma dell'art. 12 del Decreto, i principi elaborati dalle associazioni e dagli ordini professionali sottoscrittori della convenzione tengono conto di quelli emanati dagli organismi internazionali.

A seguito dell'invito a proporre manifestazioni di interesse per la stipula della convenzione con il MEF pubblicato nel mese di luglio 2011, l'Associazione Italiana Revisori Contabili (Assirevi), il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) e l'Istituto Nazionale Revisori Legali (INRL) sono risultati essere i soggetti ammessi alla convenzione finalizzata a definire le modalità di elaborazione, insieme a Consob, dei principi di revisione che i soggetti iscritti al Registro dei revisori legali sono tenuti ad osservare nell'esercizio della revisione legale ai sensi del Decreto(di seguito anche la "Convenzione").

### **Natura, finalità e struttura dei principi di revisione internazionali (ISA Italia)elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10**

Ai sensi dell'articolo 11, comma 3, del Decreto, i soggetti ammessi alla Convenzione sopra indicata e la Consob hanno elaborato un *set* di principi di revisione tenendo conto di quelli emanati dagli organismi internazionali. Tali principi di revisione,oggetto di specifica Determina emanata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (Ragioneria Generale dello Stato) in data 23 dicembre 2014, sono convenzionalmente definiti "principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10" (anche solo "principi di revisione internazionali (ISA Italia)" o "ISA Italia") e sono costituiti da:

-i principi di revisione internazionali (ISA) – versione *Clarified 2009*, dal principio n. 200 al n. 720 (di seguito anche "*ISA Clarified*") – tradotti in lingua italiana dal CNDCEC nel corso del 2010 con la collaborazione di Assirevi e Consob e successivamente integrati dagli stessi e dall'INRL con considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l'applicazione, nell'ambito delle disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano. 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);

-i principi di revisione,predisposti al fine di adempiere a disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano non previste dagli *ISA Clarified* ed aventi ad oggetto:

- a) le verifiche periodiche in materia di regolare tenuta della contabilità sociale (principio di revisione (SA Italia) n. 250B “Le verifiche della 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 (principio di revisione (SA Italia) n. 720B “Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all’espressione del giudizio sulla coerenza”).

Le considerazioni specifiche introdotte a livello nazionale e finalizzate a supportare l’applicazione, nell’ambito delle disposizioni normative e regolamentari dell’ordinamento italiano, degli *ISA Clarified* e sopra indicate sono state riflesse mediante l’inserimento di paragrafi caratterizzati dalla lettera (I) direttamente nel corpo dei principi nonché di note a piè di pagina caratterizzate dalla numerazione 0, -bis, -ter, ecc. rispetto a quelle indicate negli *ISA Clarified*, aventi la finalità di:

- a) chiarire e circostanziare, con riferimento agli incarichi di revisione legale conferiti ai sensi del Decreto, l’applicazione di alcune previsioni degli *ISA Clarified* nonché identificare, fra le opzioni previste negli *ISA Clarified*, l’opzione applicabile e, conseguentemente, identificare quelle disapplicate;
- b) fornire indicazioni specifiche con riferimento agli incarichi di revisione legale conferiti ai sensi del Decreto.

Da un punto di vista grafico, i paragrafi degli *ISA Clarified* che sono disapplicati sono evidenziati in grigio.

In alcune circostanze, non sono riportate le Appendici internazionali presenti negli *ISA Clarified* in quanto sostituite con specifiche Appendici (Italia), al fine di fornire al lettore esempi relativamente all’applicazione di alcune delle previsioni contenute negli *ISA Clarified* alla luce delle disposizioni normative e regolamentari dell’ordinamento italiano. La sostituzione delle Appendici internazionali con le Appendici (Italia) è evidenziata in una nota a piè di pagina.

Al fine di favorire la fruibilità di lettura di tutto il set dei principi di revisione internazionali (ISA Italia), alcune considerazioni di portata generale volte a supportare l’applicazione degli *ISA Clarified*, e che vengono riprese nella maggior parte degli ISA Italia, sono illustrate unicamente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)” e riportate nel solo principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 “Formazione del giudizio e relazione sul bilancio”. La valenza di tali considerazioni di portata generale è da intendersi estesa a tutti i principi di revisione internazionali (ISA Italia). Costituiscono esempi di tali considerazioni l’identificazione del quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile in Italia ovvero la responsabilità degli amministratori (o di altro organo che svolge analoghe funzioni) in materia di redazione del bilancio.

Si precisa che i principi di revisione *ISA Clarified* rinviano ad alcuni documenti internazionali, quali ad esempio l’*International Framework for Assurance Engagements*, i principi di revisione internazionali (ISA) n.800 “*Special Considerations - Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks*” e n.805 “*Special Considerations - Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement*”, che non fanno parte dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell’art. 11, comma 3, del Decreto, finalizzati all’emissione della relazione di revisione sul bilancio ai sensi dell’art. 14

del Decreto stesso. Pertanto i riferimenti a tali documenti internazionali contenuti negli ISA Italia non trovano applicazione. Tale circostanza è identificata con un'apposita nota a piè di pagina che avverte il lettore.

Inoltre, i principi di revisione internazionali (ISA Italia) sono corredati da un Glossario (Italia) che contiene un elenco completo dei termini come definiti in tali principi e nel principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) 1, di cui alla successiva sezione della presente Introduzione.

Come più diffusamente illustrato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.200, si sottolinea che, per una corretta applicazione, i soggetti incaricati della revisione legale devono fare riferimento al testo dei principi nella loro interezza, inclusa la sezione linee guida ed altro materiale esplicativo che sono rilevanti ai fini di una corretta applicazione delle regole dei principi di revisione internazionali (ISA Italia).

#### *Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche*

Da ultimo, si precisa che i principi di revisione internazionali (ISA) – versione *Clarified 2009* contengono considerazioni specifiche per le revisioni contabili nel settore pubblico. In Italia, il settore pubblico è definito secondo molteplici criteri e secondo numerose disposizioni normative.<sup>1</sup> Le responsabilità del revisore per il settore pubblico possono dipendere dal mandato di revisione ovvero da obblighi gravanti sulle amministrazioni pubbliche derivanti da leggi, regolamenti, o altre fonti normative, che possono riguardare un ambito più vasto o diverso rispetto a quello della revisione legale del bilancio svolta ai sensi del Decreto in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). A tale riguardo, è stato precisato che esula dalla Convenzione la trattazione degli aspetti della revisione nell'ambito delle amministrazioni pubbliche. Conseguentemente i paragrafi contenuti nei principi di revisione internazionali (ISA) – versione *Clarified 2009*, aventi ad oggetto considerazioni specifiche per le revisioni contabili del settore pubblico sono stati omessi sia nei principi di revisione internazionali (ISA Italia), sia nel principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) 1, di cui alla successiva sezione della presente Introduzione.

#### **Principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) 1**

Nell'ambito dei principi di revisione internazionali (ISA) – versione *Clarified 2009* sopra identificati, il principio di revisione internazionale (ISA) n. 220 "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio", prevede che detto principio si basi sul presupposto che il soggetto incaricato della revisione sia tenuto al rispetto dell'ISQC 1 ovvero di disposizioni nazionali che prevedono regole stringenti almeno quanto quelle contenute nell'ISQC 1. Medesimi riferimenti sono contenuti nell'ISA Italia n. 220 "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio", al paragrafo 2.

Conseguentemente, in tale contesto, i soggetti aderenti alla Convenzione e la Consob hanno elaborato il principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) 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",

---

<sup>1</sup>A questi fini, il settore pubblico deve intendersi definito ai sensi dell'art. 1, commi 2 e 3, della Legge n. 196 del 2009, includendo ogni ente incluso nell'elenco delle Amministrazioni Pubbliche comunicato dall'Istat entro il 30 settembre di ogni anno o comprese dall'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 165 del 2001. Sono escluse dall'ambito così definito le società, le associazioni e le fondazioni, nonché gli altri soggetti disciplinati dal Codice Civile.

basandosi sulla traduzione in lingua italiana, compiuta nel corso del 2010, dal CNDCEC con la collaborazione di Assirevi e Consob, del testo del principio internazionale ISQC 1, ed integrando tale testo con considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l'applicazione nell'ambito delle disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano. I soggetti iscritti al Registro dei revisori legali sono pertanto tenuti ad osservare tale principio nell'esercizio della revisione legale ai sensi del Decreto.

### **Data di entrata in vigore**

I principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del Decreto entrano in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente, ad eccezione del principio di revisione (SA Italia) n. 250B "Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale" in vigore dal 1° gennaio 2015. Inoltre, il principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) 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" entra in vigore dal 1° gennaio 2015.

### **Diritti e autorizzazioni dell'IFAC**

*I principi ISA Italia - ad eccezione dei principi di revisione (SA Italia) n. 250B e (SA Italia) n. 720B - e l'(ISQC Italia) 1 rappresentano, con l'autorizzazione dell'International Federation of Accountants, la traduzione italiana, menzionata in precedenza, dei principi ISA Clarified Versione 2009 e dell'ISQC 1 emanati dall'International Auditing and Assurance Standards Board e, come già indicato nella presente introduzione, comprendono alcune integrazioni operate in conformità al documento "A Guide for National Standard Setters the Adopt IAASB's International Standards but Find It Necessary to Make Limited Modifications" finalizzate a supportare l'applicazione di tali principi nell'ordinamento italiano. La riproduzione è consentita in Italia per finalità non commerciali. I diritti, inclusi i diritti di autore, sono riservati al di fuori dell'Italia. Il testo approvato degli ISA e dell'ISQC1 è quello pubblicato in inglese dall'IFAC. L'IFAC non assume responsabilità in ordine alla traduzione ovvero in ordine a pretese derivanti dal testo tradotto. Per ulteriori informazioni o richieste di pubblicazioni per finalità commerciale, si prega di rivolgersi all'IFAC tramite il seguente indirizzo: [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).*

*I principi di revisione (SA Italia) n. 250B e (SA Italia) n. 720B sono stati predisposti al fine di adempiere a disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano non previste dagli ISA Clarified. Tali principi non sono stati predisposti né emanati dall'International Auditing and Assurance Standards Board.*

