

D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39  
Determina 23 dicembre 2014 Ministero  
dell'Economia e delle Finanze

Marco Rescigno

# Principi di revisione internazionali dai bilanci 2015

## Riferimenti normativi del D.Lgs. 39/2010

L'art. 11, D.Lgs. 39/2010 indica in maniera specifica quali sono i principi di revisione da seguire per lo svolgimento dell'attività di revisione legale.

In sostanza, il comma 1 dell'art. 11, D.Lgs. 39/2010, facendo riferimento allo specifico contenuto della Direttiva, prevede un **iter di approvazione** dei documenti che ad oggi non si è ancora realizzato a livello europeo.

Infatti, i principi di revisione, dapprima tradotti nelle diverse lingue europee, avrebbero dovuto essere trasmessi alla Commissione che, valutata la fedeltà delle traduzioni rispetto agli *International Standards on Auditing* (Isa) predisposti dall'*International Auditing and Assurance Standards Board* (Iaasb), avrebbe deciso quali principi adottare a livello comunitario.

L'adozione finale sarebbe dovuta avvenire mediante regolamento comunitario con successiva pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea, rendendo quindi i principi norme direttamente

È stata pubblicata sul sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze - Ragioneria Generale dello Stato - la Determina del 23 dicembre 2014 con la quale sono stati adottati i **principi di revisione internazionali** (Isa Italia) e il **principio internazionale sul controllo della qualità** (Isqc Italia), risultanti, così come previsto dal D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, dalla collaborazione con le associazioni e gli ordini professionali l'Associazione italiana revisori contabili (Assirevi), il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (Cndcec), l'Istituto nazionale revisori legali (Inrl) su base convenzionale e Consob.

I principi elaborati, secondo quanto previsto nell'art. 11, co. 3, D.Lgs. 39/2010, dovranno essere osservati dai soggetti iscritti al **Registro dei revisori legali** nello svolgimento della revisione svolta ai sensi del decreto stesso a partire dai bilanci 2015.

applicabili in tutti gli Stati membri.

Nelle more del completamento della procedura di adozione dei principi a livello europeo, lo stesso art. 11, D.Lgs. 39/2010 al comma 3 ha previsto una **specifica disciplina transitoria** per effetto della quale, fino all'adozione dei principi di revisione internazionali, trovano applicazione i principi elaborati da associazioni e ordini professionali e dalla Consob secondo le modalità stabilite da apposita Convenzione stipulata con il Ministero dell'Economia e delle Finanze (Mef).

### Art. 11, co. 1, D.Lgs. 39/2010

«La revisione legale è 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».

### Art. 11, co. 3, D.Lgs. 39/2010

«Fino all'adozione dei principi di cui al comma 1, la revisione è svolta in conformità ai principi di revisione elaborati da associazioni professionali e ordini professionali e dalla Consob».

Il 24 settembre 2014 il Mef ha sottoscritto la Convenzione con il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, Assirevi e l'Istituto nazionale dei revisori legali i quali hanno costituito, congiuntamente a Consob, un tavolo tecnico nel cui ambito sono stati elaborati gli attuali principi di revisione definiti «Isa Italia» emessi ai sensi del comma 3 dell'art. 11, D.Lgs. 39/2010, basati sulla traduzione degli Isa effettuata dal Cndcec (cd. *Ias Clarified 2009*).

### Nuovi principi di revisione

I nuovi principi di revisione (convenzionalmente definiti «principi di revisione internazionali» - Isa Ita-

lia) sono costituiti da **due specifiche componenti**, tra loro integrate:

- › **Principi di revisione internazionali (Isa Italia)** dal n. 200 al n. 720. Si tratta della rielaborazione degli Isa nella loro versione *Clarified 2009* emanati dallo Iaasb di Ifac (*International Federation of Accountants*) e già tradotti e pubblicati in lingua italiana dal Cndcec nel 2010, con la collaborazione di Assirevi e Consob. La rielaborazione effettuata ora dagli enti convenzionati è stata finalizzata ad integrare e rielaborare il contenuto degli standard internazionali Isa con considerazioni specifiche che ne supportano l'applicazione nell'ambito delle disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano;

### PRINCIPI DI REVISIONE INTERNAZIONALI

PRINCIPIO DI REVISIONE	ARGOMENTO
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 200</b>	Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 210</b>	Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 220</b>	Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 230</b>	La documentazione della revisione contabile
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 240</b>	La responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 250</b>	Considerazioni di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 260</b>	Comunicazioni con i responsabili delle attività di governance
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 265</b>	Comunicazioni delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 300</b>	Pianificazione della revisione contabile del bilancio
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 315</b>	L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 320</b>	Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile del bilancio
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 330</b>	Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 402</b>	Considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 450</b>	Valutazioni degli errori identificati nel corso della revisione contabile
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 500</b>	Elementi probativi
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 501</b>	Elementi probativi - Considerazioni specifiche su determinate voci
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 505</b>	Conferme esterne
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 510</b>	Primi incarichi di revisione contabile - Saldi di apertura
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 520</b>	Procedure di analisi comparativa
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 530</b>	Campionamento di revisione
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 540</b>	Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value, e della relativa informativa

<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 550</b>	Parti correlate
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 560</b>	Eventi successivi
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 570</b>	Continuità aziendale
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 580</b>	Attestazioni scritte
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 600</b>	La revisione del bilancio del gruppo - Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 610</b>	L'utilizzo del lavoro dei revisori interni
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 620</b>	L'utilizzo del lavoro dell'esperto del revisore
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 700</b>	Formazione del giudizio e relazione sul bilancio
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 705</b>	Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 706</b>	Richiami di informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 710</b>	Informazioni comparative - Dati corrispondenti e bilancio comparativo
<b>Principio di revisione internazionale (Isa Italia) 720</b>	La responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile

› **Principi di revisione (Sa Italia) 250B e 720B** predisposti al fine di adempiere a disposizioni nor-

native e regolamentari dell'ordinamento italiano non previsti dagli Isa *Clarified*.

#### PRINCIPI DI REVISIONE

PRINCIPIO DI REVISIONE	ARGOMENTO
<b>Principio di revisione (SA Italia) 250B</b>	Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale
<b>Principio di revisione (SA Italia) 720B</b>	La responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio sulla coerenza

I principi sono ordinati in base agli aspetti e alle fasi della revisione. Ogni documento contiene una parte costituita dalle «Regole» e un'altra applicativa costituita dalle «Linee guida e altro materiale applicativo» che, per alcuni principi, contiene anche delle «Appendici», in alcuni casi particolarmente utili poiché forniscono esempi relativi ad applicazioni in base alle disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento nazionale (l'eventuale sostituzione delle Appendici internazionali con le Appendici Italia è evidenziata in una nota a piè di pagina di ogni documento).

Le considerazioni specifiche introdotte a livello nazionale, finalizzate a supportare l'applicazione degli Isa *Clarified*, sono state riflesse nei documenti mediante l'inserimento di paragrafi caratterizzati dalla lettera (I) direttamente nel corpo del testo nonché di note a piè di pagina aventi le finalità di chiarire e circostanziare l'applicazione di alcune previsioni degli Isa (identificando, fra le diverse opzioni previste negli Isa, l'opzione applicabile e quelle non appli-

cabili) nonché fornire indicazioni specifiche con riferimento agli incarichi di revisione legale conferiti ai sensi del D.Lgs. 39/2010.

Al fine di favorire la fruibilità di lettura del corpo dei principi di revisione, alcune considerazioni di portata generale volte a supportare l'applicazione degli Isa *Clarified* (riportate nella maggior parte degli Isa Italia quali ad esempio l'identificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile in Italia nonché la responsabilità degli amministratori in materia di redazione del bilancio) sono illustrate sia nel principio Isa Italia n. 200 relativo agli «*Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione in conformità ai principi di revisione internazionali (Isa Italia)*» sia nel principio di revisione 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.

Come illustrato dall'Isa Italia n. 200, i soggetti incaricati della revisione legale devono fare riferimento

al testo dei principi nella loro interezza, inclusa la **sezione delle linee guida** ed altro materiale esplicativo che sono rilevanti ai fini di una corretta applicazione delle regole dei principi di revisione internazionali. Ciò ha portato a eliminare il precedente principio dedicato alla revisione degli enti di dimensioni minori (Documento nazionale n. 1005 «*Considerazioni sulla revisione delle imprese ed enti minori*») e a prevedere per queste ultime comunque, nel corpo dei principi Isa Italia, appositi paragrafi dedicati: il revisore dovrà dare applicazione e fare riferimento a tutti i principi fermo restando che potrà declinarli sulla base delle considerazioni contenute in ciascun documento relativamente alle Pmi e sulla base del proprio giudizio professionale (inevitabilmente soggettivo).

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

Il principio Isa Italia n. 220 relativo al «*Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio*» prevede 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. Lo stesso art. 20, D.Lgs. 39/2010 prevede che per gli iscritti nel Registro dei revisori che svolgono la revisione legale su soggetti diversi dagli enti di interesse pubblico si eserciti un controllo della qualità almeno ogni sei anni, termine ridotto a tre anni per gli iscritti al registro dei revisori che svolgono la revisione legale presso enti di interesse pubblico.

Conseguentemente, in tale contesto, Consob e i soggetti aderenti alla convenzione, hanno elaborato il principio di revisione (**Isqc Italia**) 1 relativo al «*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 rappresenta un corollario nonché un presupposto per la corretta applicazione dei principi di revisione. Il documento, frutto di una rielaborazione del corrispondente principio internazionale già tradotto dal Cndcec, contiene direttive e procedure relative all'**organizzazione interna del revisore** da implementare e attuare per garantire la qualità del lavoro.

Con l'emanazione del principio di revisione (Isqc Italia) 1 si va completando quel processo che, come indicato in precedenza, introdurrà periodici controlli

di qualità su chi esercita l'attività di revisione contabile. Naturalmente, la corretta applicazione dei principi di revisione rappresenterà il principale aspetto sul quale verrà impostato il sistema dei controlli di qualità. Rimangono ora solo da definire le modalità in base alle quali l'autorità di vigilanza vorrà darvi attuazione attraverso il regolamento da emettere ai sensi del comma 10 dell'art. 20, D.Lgs. 39/2010.

### **Ulteriore documentazione disponibile**


I principi di revisione emessi sono stati corredati di un «Glossario (Italia)» che contiene un **elenco completo dei termini** come definiti negli Isa Italia e nel principio di revisione internazionale sul controllo della qualità (Isqc Italia) n. 1 nonché da un'**introduzione illustrativa** che definisce natura, finalità e struttura dei nuovi principi di revisione. Quest'ultimo documento precisa che i principi di revisione contengono considerazioni specifiche per le revisioni contabili del settore pubblico. In Italia, tale settore è definito secondo molteplici criteri e disposizioni normative. Per tale motivo, la responsabilità del revisore in tali casi può dipendere dal mandato ricevuto nonché da obblighi gravanti sulle amministrazioni pubbliche derivanti da leggi, regolamenti o altre fonti normative che possono riguardare un ambito diverso o più vasto o diverso rispetto a quello svolto in conformità agli Isa Italia e al D.Lgs 39/2010. Per tale motivo il documento informativo specifica che la trattazione degli aspetti della revisione nell'ambito delle amministrazioni pubbliche esula dalla Convenzione istituita per l'elaborazione dei principi di revisione. Conseguentemente, i paragrafi contenuti nei principi di revisione aventi ad oggetto considerazioni specifiche riguardanti il settore pubblico sono stati omessi sia negli Isa Italia sia nel principio sul controllo delle qualità (Isqc Italia) 1.

### **Entrata in vigore dei nuovi principi di revisione**

La Determina della Ragioneria Generale dello Stato stabilisce che i nuovi principi di revisione entreranno 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 relativo alle verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale e del principio sul controllo della qualità (Isqc Italia) 1, che entreranno in vigore a partire dalle attività svolte a partire dal **1° gennaio 2015**.

Ciò comporterà che, relativamente ai bilanci d'esercizio chiusi al 31 dicembre 2014, i revisori potranno applicare i precedenti principi di revisione emanati dal Cndcec. Contemporaneamente, tutte le diverse attività relative alla pianificazione della revisione

dei bilanci 2015, le verifiche periodiche della regolare tenuta della contabilità in corso di svolgimento e la documentazione del lavoro ai fini del controllo qualità, dovranno necessariamente essere già svolte secondo i nuovi Isa Italia. ●



## GUIDA PRATICA FISCALE GUIDA ALLA CONTABILITÀ E BILANCIO

*G. Dan - C. Delladio - L. Gaiani - M. Iori - M. Pozzoli*

La Guida offre un quadro completo del bilancio d'esercizio attraverso un'analisi trasversale di tutte le voci di bilancio. Particolare evidenza viene data alla profonda opera di revisione attuata dall'Oic in materia di principi contabili nazionali e di Ias/Ifrs da parte dello Iasb.


Il bilancio d'esercizio è analizzato prendendo a riferimento ciascuna posta di bilancio, partendo dalla disciplina civilistica comparata con i principi contabili, per finire con gli aspetti fiscali (tutte le correlazioni con il reddito d'impresa).

Aggiornata con il nuovo regime forfetario.

**Pagg. 608 – € 40,00**

ACQUISTA SUBITO IL VOLUME:

**ON LINE**  
[www.shopping24.it](http://www.shopping24.it)



**NELLE LIBRERIE  
PROFESSIONALI**  
[www.librerie.ilsole24ore.com](http://www.librerie.ilsole24ore.com)

**SERVIZIO CLIENTI LIBRI**  
tel. 02/30.300.600  
[servizioclienti.libri@ilsole24ore.com](mailto:servizioclienti.libri@ilsole24ore.com)

**GRUPPO 24 ORE**