

**IL COMMERCIALISTA VENETO** n. 228 - NOVEMBRE / DICEMBRE 2015



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE

# INSERTO

## I NUOVI ISA ITALIA

FRANCESCO BALLARIN  
Ordine di Treviso

# I NUOVI ISA ITALIA

FRANCESCO BALLARIN\*  
Ordine di Treviso

## Premessa

Lo scorso 23 dicembre 2014 il Ministero dell'Economia e delle Finanze (Ragioneria Generale dello Stato), ha emanato la determina con la quale ha sancito l'adozione dei principi internazionali di revisione ISA Italia per lo svolgimento dell'attività di revisione legale. La determina del MEF arriva dopo circa cinque anni dall'inizio del processo di adozione degli *standards* di revisione internazionali iniziato con il D.Lgs. 39/2010<sup>1</sup>, con il quale è stata recepita nel nostro ordinamento la Direttiva 2006/43/CE<sup>2</sup>, seguito dalla pubblicazione nel 2010 da parte del CNDCEC della traduzione degli ISA *Clarified* (versione 2009) emessi dall'IFAC e dalla Convenzione tra MEF, ODCEC, Assirevi, Consob e INRL, finalizzata a definire la modalità di elaborazione dei principi di revisione. Il presente contributo vuole fare una sintesi delle principali novità introdotte dagli ISA Italia rispetto ai principi di revisione e la prassi professionale precedente.

## Entrata in vigore

I principi di revisione, denominati nel seguito "ISA Italia"<sup>3</sup>, 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 - e del 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 - entrambi in vigore già dal 1° gennaio 2015. La tabella che segue - alle pagine 3, 4, 5, 6 - riassume gli ISA Italia pubblicati dal MEF oltre ad una nota di commento in merito alle principali variazioni rispetto ai principi di revisione e prassi precedenti, che verranno approfondite nei paragrafi successivi.

## ISQC1 Italia

Il principio tratta delle responsabilità in merito al proprio sistema di controllo della qualità degli incarichi di revisione contabile e dei servizi di *assurance*, del "soggetto abilitato alla revisione" sia esso un revisore legale, una società di revisione o un'altra entità costituita da professionisti abilitati alla revisione. Il sistema di controllo della qualità descritto nel principio, deve essere applicato a tutti gli incarichi di revisione ai sensi del D. Lgs. 39/2010.

L'ISQC Italia n. 1 rappresenta una parziale novità nell'ordinamento italiano. In precedenza il controllo della qualità era regolato unicamente dal principio di revisione 220 (versione 2002) sia a livello di revisore/società di revisione che di singolo incarico. Adesso il controllo della qualità a livello di revisore/società di revisione è disciplinato dall'ISQC1, mentre il controllo relativo al singolo incarico è contenuto nell'ISA Italia 220. Vengono inoltre introdotti nuovi concetti quali:

- il riesame della qualità dell'incarico, con procedure specifiche per le società quotate;
- stabilisce i requisiti di idoneità per il responsabile del riesame;
- stabilisce procedure per:
  - i. risolvere divergenze di opinione tra i membri del team e tra lo stesso e i soggetti consultati,
  - ii. la gestione dei reclami e delle segnalazioni
- richiede di documentare e conservare il sistema di controllo qualità.

Al principio è allegata un'Appendice per le imprese di dimensione minore che contiene considerazioni utili nell'applicazione delle regole contenute nel principio in maniera proporzionale alle dimensioni del soggetto che svolge incarichi di revisione presso enti diversi da quelli di interesse pubblico. L'Appendice chiarisce che il soggetto abilitato di minori dimensioni<sup>4</sup> è comunque tenuto a perseguire gli obblighi posti dall'ISQC Italia n. 1 ed introduce la possibilità per questi ultimi di ricorrere a qualificato personale esterno per lo svolgimento dell'attività di consultazione, monitoraggio e gestione dei reclami e delle segnalazioni.

## Numerazione 200 (da ISA Italia n. 200 a n. 265)

L'ISA Italia n. 200 tratta delle responsabilità generali del revisore nello

svolgimento della revisione contabile del bilancio in conformità ai principi di revisione definendone gli obiettivi generali e spiegando la natura e la portata della revisione contabile. Il principio non introduce concetti innovativi rispetto al precedente Principio di Revisione n. 200, ma puntualizza e sviluppa alcuni concetti. La sola parte nuova è quella contenuta ai paragrafi 18-24 e A53-A76, relativa alle regole che devono essere seguite dal revisore per svolgere la revisione contabile in conformità agli ISA Italia. In particolare viene previsto che:

- il revisore debba conformarsi a tutti i principi di revisione e a ciascuna regola contenuta in ogni principio;
- il revisore raggiunga gli obiettivi previsti in ciascun principio al fine di raggiungere gli obiettivi generali di revisione;

In caso di deroga a una regola contenuta in un principio, ammessa solo in casi eccezionali, il revisore dovrà obbligatoriamente svolgere procedure alternative per raggiungere le finalità previste da tale regola. Il mancato raggiungimento di un obiettivo previsto in un principio di revisione deve essere considerato da parte del revisore e, nel caso in cui tale mancanza gli impedisca di raggiungere gli obiettivi generali di revisione, dovrà esprimere un giudizio con qualifica.

L'ISA Italia n. 210 è un nuovo principio. Precedentemente alla sua introduzione la comunicazione Consob n. DAC/RM/96003556 del 18 aprile 1996 disciplinava i termini per la predisposizione delle proposte di servizi professionali per gli incarichi di revisione. La novità maggiormente rilevante rispetto alla predetta comunicazione è costituita dalla parte del nuovo principio relativa all'esame delle condizioni indispensabili per una revisione contabile e per l'accettazione dell'incarico. In particolare, tra le condizioni indispensabili viene richiesto al revisore di stabilire se il quadro normativo sull'informativa finanziaria da applicare nella redazione del bilancio sia accettabile.

Per quanto riguarda l'ISA Italia n. 220 - Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio - come già descritto nel paragrafo relativo all'ISQC1 il contenuto del vecchio principio di revisione n. 220 è ora ripartito tra l'ISA Italia 220 e l'ISQC Italia n. 1.

Per quanto riguarda ISA Italia n. 230 - Documentazione della revisione contabile - e ISA Italia n. 240 - La responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio - non si ravvisano sostanziali differenze rispetto ai principi di revisione e alla prassi professionale precedente.

Per quanto riguarda l'ISA Italia n. 250 - La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio - il nuovo principio specifica la diversa responsabilità del revisore in relazione alle leggi e regolamenti che hanno un effetto diretto sul bilancio, rispetto a quelle che non hanno un effetto diretto sul bilancio, ma possono avere effetti significativi sullo stesso. In particolare al revisore viene richiesto di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito alla conformità alle disposizioni di leggi e regolamenti di cui è generalmente riconosciuto l'effetto diretto sulla determinazione degli importi e dell'informativa di bilancio.

Il principio SA Italia n. 250B tratta delle responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alle verifiche nel corso dell'esercizio della regolare tenuta della contabilità sociale e fa parte degli ISA Italia come già illustrato nell'Introduzione, pur non facendo parte dei principi ISA *Clarified* elaborati e pubblicati dallo IASB. Il principio, infatti, è stato elaborato dai soggetti convenzionati e dalla Consob al fine di adempiere a disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento nazionale. Esso in particolare stabilisce le regole e linee guida per la pianificazione delle verifiche periodiche, la decorrenza ed il contenuto delle stesse, nonché la valutazione dei risultati e la documentazione attestante il loro svolgimento.

L'ISA Italia n.260 tratta della responsabilità del revisore in relazione alla comunicazione con i responsabili delle attività di *governance* nella revisione contabile del bilancio. Esso fornisce un quadro di riferimento generale per la comunicazione del revisore con i suddetti soggetti, anche nei casi in cui determinati aspetti da comunicare sono identificati da altri principi di revisione (primo tra tutti, l'ISA Italia n. 265 che stabilisce regole specifiche per la comunicazione delle carenze significative nel controllo interno), e identifica alcuni aspetti specifici da comunicare loro. Rispetto ai principi di revisione e alla prassi professionale precedenti l'ISA Italia n. 260 ha introdotto alcuni aspetti di novità; trattasi, in alcuni casi, di obblighi aggiuntivi e, in altri, di maggiori

(\*) Componente della commissione di studio di contabilità, finanza e controllo dell'Ordine di Treviso

<sup>1</sup> L'articolo 11 del D.Lgs. 39/2010 prevede che la revisione legale sia svolta in conformità ai principi adottati dalla Commissione Europea e che, nell'attesa che gli stessi vengano predisposti, la revisione può essere svolta adottando i principi elaborati da associazioni, organi professionali e Consob.

<sup>2</sup> La Direttiva 2006/43/CE è stata recentemente modificata dalla Direttiva 2014/56/UE del 16 aprile 2014 ed, inoltre, nella medesima data è stato pubblicato il Regolamento (UE) N. 537/2014 del Parlamento Europeo e del Consiglio con riferimento ai requisiti specifici relativi alla revisione legale dei conti di Enti di Interesse Pubblico (EIP). Si veda a riguardo "La Riforma Europea della Revisione Legale" - Il Commercialista Veneto n. 221 (sett/ott 2014).

<sup>3</sup> Gli ISA Italia sono disponibili sul sito della Ragioneria Generale dello Stato all'indirizzo <http://www.revisionelegale.mef.gov.it> Per la definizione di "soggetto abilitato di minori dimensioni" si rimanda alla definizione contenuta nell'Appendice (Italia) all'ISQC Italia n. 1.

<sup>4</sup> Per la definizione di "soggetto abilitato di minori dimensioni" si rimanda alla definizione contenuta nell'Appendice (Italia) all'ISQC Italia nr. 1.

ISA Italia 2015	Note
ISCQ1 – Controllo della qualità (*)	Il principio è nuovo, anche se il sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato era già trattato nell'ISA 220 (ante 2009).
<b>200</b>	
200 - Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali	Introduce alcune novità in merito alla completa conformità e all'utilizzo degli obiettivi di revisione.
210 - Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione	Gli elementi del nuovo principio erano già contenuti nella Comunicazione Consob nr. DAC/RM/96003556 del 18 aprile 1996; il principio introduce alcune novità in merito alle condizioni indispensabili ed all'accettazione dell'incarico di revisione.
220 - Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio	Il principio introduce alcune novità in merito al riesame della qualità dell'incarico e alla gestione delle divergenze di opinione tra i membri del <i>team</i> .
230 - La documentazione della revisione contabile	Non vi sono sostanziali differenze rispetto al precedente Principio di Revisione nr. 230 e la prassi precedente.
240 - Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio	Non vi sono sostanziali differenze rispetto al precedente Principio di Revisione nr. 240 e la prassi precedente.
250 - La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio	Nel principio viene specificata dettagliatamente la responsabilità del revisore per leggi che hanno effetto diretto sul bilancio e per quelle che possono avere effetti significativi sul bilancio.
SA Italia nr. 250B – Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale (*)	Il principio è nuovo; rispetto alla Comunicazione Consob nr. DAC/99023932 del 29 marzo 1999 e al Documento di Ricerca Assirevi nr. 160, la frequenza delle verifiche periodiche è ora stabilita in funzione della dimensione e complessità dell'impresa.

indicazioni e dettagli utili a chiarire taluni aspetti definitivi e procedurali che non erano disciplinati.

L'ISA Italia n. 265 tratta della responsabilità del revisore di comunicare in modo appropriato ai responsabili delle attività di *governance* e alla direzione le carenze nel controllo interno che ha identificato nel corso della revisione contabile del bilancio e che, secondo il suo giudizio professionale, sono meritevoli di essere portate alla loro attenzione. Il principio in oggetto non era contemplato dai principi di revisione e dalla prassi professionale precedenti. Il tema della comunicazione ai responsabili delle attività di *governance* era, infatti, oggetto del PR n. 260 che si limitava tuttavia ad indicare, tra i fatti e le circostanze normalmente compresi tra quelli d'interesse per lo svolgimento delle attività di *governance* – e che in quanto tali il revisore doveva comunicare ai soggetti responsabili di tali attività. L'ISA Italia n. 265 richiede che la comunicazione delle carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione ai responsabili delle attività di *governance*, sia, oltre che tempestiva, in forma scritta, laddove invece il principio di revisione n. 260, pur con riferimento alla generalità dei fatti e delle circostanze d'interesse da comunicare, lasciava al revisore la decisione della forma della comunicazione, verbale o per iscritto.

#### Numerazione 300 (da ISA Italia n. 300 a 330)

Nei principi ISA Italia della serie 300, non si ravvisano particolari aspetti di novità ad eccezione dell'ISA Italia 320 che tratta della responsabilità del

revisore nell'applicare il concetto di significatività.

In particolare il principio ISA Italia 320 introduce le seguenti novità:

- il concetto di “*performance materiality*” ovvero della materialità operativa di importo inferiore alla significatività per il bilancio nel suo complesso, per valutare il rischio di errori significativi e determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle successive procedure di revisione;
- la determinazione di un livello di significatività inferiore da applicare a determinate classi di operazioni, saldi contabili o informativa per le quali ci si possa attendere che errori di importo inferiore alla materialità complessiva (c.d. “*overall materiality*”) possano influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori del bilancio;
- prescrive che il livello di materialità nel suo complesso venga aggiornata nel caso in cui, nel corso della revisione contabile, si venga a conoscenza di informazioni che avrebbero indotto a stabilire sin dall'inizio un importo diverso. Nel caso in cui il revisore arrivi a determinare un livello inferiore di materialità nel suo complesso, questi dovrà stabilire se sia necessario modificare la significatività operativa e se la tempistica, l'estensione delle procedure di revisione conseguenti continuino a essere appropriate. La determinazione degli importi ed il loro cambiamento nel corso della revisione andranno documentati nelle carte di lavoro.

#### Numerazione 400 (ISA Italia n. 402 e 450)

L'ISA Italia n. 402 tratta della responsabilità del revisore nell'acquisizione di

260 - Comunicazione con i responsabili delle attività di <i>governance</i>	Alcune novità in merito all'ambito applicativo e alla definizione di responsabili della <i>governance</i> .
265 - Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di <i>governance</i> ed alla direzione	Il principio è nuovo; specifica le carenze identificate da comunicare ai responsabili della <i>governance</i> e definisce le carenze del controllo interno e loro significatività.
<b>300</b>	
300 - Pianificazione della revisione contabile del bilancio	Non vi sono sostanziali differenze rispetto al precedente principio di revisione nr. 300 e la prassi precedente.
315 - L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera	Non vi sono sostanziali differenze rispetto al precedente principio di revisione nr. 315 e la prassi precedente.
320 - Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile	Introduce i concetti di " <i>Performance Materiality</i> ", "materialità specifica" per classi di operazioni e tratta delle modificazioni della "materialità nel suo complesso".
330 - Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati	Non vi sono sostanziali differenze rispetto al precedente Principio di Revisione nr. 330 e la prassi precedente.
<b>400</b>	
402 - Considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi	Non vi sono sostanziali differenze rispetto al precedente Principio di Revisione nr. 402 e la prassi precedente.
450 - Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile	Si tratta di un nuovo principio che introduce una chiara definizione di errori non corretti e nuove regole su accumulazione, significatività, attestazioni scritte, carte di lavoro e conclusioni sugli errori non corretti.
<b>500</b>	
500 - Elementi probativi	Il principio presenta poche differenze rispetto al Principio di Revisione nr. 500 e la prassi precedente, per lo più relative ad aspetti non rilevanti.
501 - Elementi probativi – Considerazioni specifiche su determinate voci	Non vengono più trattate alcune sezioni (Investimenti in immobilizzazioni finanziarie, esistenza delle partecipazioni e degli strumenti finanziari anche

elementi probativi sufficienti ed appropriati nei casi in cui l'impresa soggetta a revisione esternalizzi attività ad un fornitore di servizi ritenuti rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio. Non si ravvisano particolari differenze rispetto al principio di revisione e alla prassi precedente, se non per le maggiori prescrizioni e puntualizzazioni in merito alla struttura ed al contenuto del report del revisore del fornitore di servizi.

L'ISA Italia 450 è un nuovo principio derivante dalla rivisitazione del precedente principio di revisione n. 320. Rispetto a quest'ultimo rafforza il concetto di errore, definendo gli errori e gli errori non corretti, e introduce nuove regole in merito:

- all'accumulazione degli errori identificati nel corso del lavoro di revisione (diversi da quelli chiaramente trascurabili<sup>5</sup>) prevedendo l'obbligo di comunicare alla direzione tutti gli errori complessivamente identificati nel corso dell'attività di revisione e di richiedere alla direzione di correggere gli errori;
- alla verifica dell'appropriatezza della soglia di significatività in base ai risultati patrimoniali, finanziari ed economici effettivi/finali dell'impresa, prima di valutare l'effetto degli errori non corretti;
- la determinazione della significatività degli errori non corretti presi singolarmente o nel loro complesso, considerando l'entità o la natura degli errori nonché le circostanze in cui si sono verificati;
- la richiesta di un'attestazione scritta se la direzione ritenga che gli

effetti degli errori non corretti considerati singolarmente o nel loro complesso<sup>6</sup>, non siano significativi per il bilancio nel suo complesso;

- le carte di lavoro dovranno documentare la determinazione dell'importo al di sotto del quale gli errori sono chiaramente trascurabili, tutti gli errori identificati nel corso della revisione sia corretti che non corretti e gli elementi a supporto della valutazione della significatività degli errori non corretti.

#### Numerazione 500 (da ISA Italia n. 500 a 580)

Gli ISA Italia appartenenti a questa serie che introducono maggiori elementi di significatività sono il principio ISA Italia 501, 505, 540, 550 e 560.

Il principio ISA Italia 501 tratta delle considerazioni specifiche che il revisore deve svolgere nell'ambito della revisione contabile del bilancio con riferimento:

- all'esistenza delle rimanenze,
- la completezza dei contenziosi e delle contestazioni che coinvolgono l'impresa e
- la presentazione e l'informativa di bilancio in merito ai settori di attività dell'impresa in conformità al quadro normativo sull'informativa finanziaria applicabile.

Rispetto al precedente principio di revisione n. 501, l'ISA Italia 501 non prevede più le sezioni relative alla valutazione e all'informativa sugli

<sup>5</sup> Si tratta degli errori identificati di importo inferiore alla c.d. *Clearly trivial threshold* ossia il livello di significatività al di sotto del quale gli errori identificati sono chiaramente trascurabili.

<sup>6</sup> Allo scopo verrà allegato un apposito riepilogo nella lettera d'attestazione così come trattato dal Documento di Ricerca Assirevi n. 167- Le attestazioni della direzione (2011).

	derivati). La circolarizzazione di terzisti e consulenti legali a tappeto non è più obbligatoria di <i>default</i> .
505 - Conferme esterne	Alcune novità in merito a: dignità probatoria dei documenti ricevuti in formato elettronico, circolarizzazione delle banche, solleciti e diniego dell'invio delle conferme da parte della Direzione.
510 - Primi incarichi di revisione contabile – Saldi di apertura	Non vi sono sostanziali differenze rispetto ai principi di revisione e la prassi professionale precedente.
520 - Procedure di analisi comparativa	Non vi sono sostanziali differenze rispetto ai principi di revisione e la prassi professionale precedente.
530 - Campionamento di revisione	Non vi sono sostanziali differenze rispetto ai principi di revisione e la prassi professionale precedente.
540 - Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del <i>fair value</i> , e della relativa informativa	Il principio introduce nuove regole che richiedono maggior rigore e scetticismo professionale nella revisione delle stime contabili e linee guida sulla revisione delle poste di stima, sulle incertezze e i rischi connessi e sulla revisione del <i>fair value</i> .
550 - Parti correlate	Prevede regole e linee guida relative alla valutazione del rischio da parte del revisore e approfondisce le modalità di individuazione e valutazione dei "significant risks".
560 - Eventi successivi	Include i fatti di cui il revisore viene a conoscenza dopo l'approvazione del bilancio.
570 - Continuità aziendale	Non si ravvisano sostanziali differenze rispetto al principio di revisione precedente e alla prassi professionale.
580 - Attestazioni scritte	Tratta delle misure da adottare nel caso in cui il revisore concluda che le attestazioni scritte non siano attendibili.
<b>600</b>	
600 - La revisione del bilancio del gruppo – Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)	Introduce molte novità tra cui la valutazione dell'accettazione e continuazione dell'incarico a livello di gruppo, la responsabilità del revisore del gruppo, la comunicazione dei livelli di significatività ai revisori delle

investimenti in immobilizzazioni finanziarie, la verifica dell'esistenza delle partecipazioni e la verifica dell'esistenza degli strumenti finanziari anche derivati. Tali sezioni prevedevano procedure obbligatorie che dovranno essere ora valutate dal revisore nell'ambito più generale di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito alle asserzioni delle voci significative di bilancio. Per quanto attiene alle rimanenze, il nuovo principio non prevede di *default* l'esecuzione della procedura di richiesta di conferma delle giacenze detenute da soggetti terzi, ma solo quando queste siano significative. Relativamente ai contenziosi e alle contestazioni, il nuovo principio prevede che la circolarizzazione dei consulenti legali non venga effettuata di *default*, ma solo qualora il revisore identifichi e valuti un rischio di errore significativo relativo ai contenziosi, ovvero qualora le altre procedure svolte indichino la possibile esistenza di altri contenziosi o altre contestazioni significative. Infine si evidenzia che il principio ISA Italia prevede che il revisore debba richiedere alla direzione e ai responsabili della *governance*, attestazioni scritte che tutti i contenziosi e le contestazioni in corso siano state portate a conoscenza del revisore.

Per quanto riguarda l'ISA Italia 505 che tratta delle procedure di richiesta di conferma esterna (la c.d. "circolarizzazione"), le principali novità introdotte dal principio fanno riferimento a:

- un esplicito richiamo all'ISA Italia 240 nel caso in cui la circolarizzazione sia stata adottata in risposta al rischio frode;
- l'introduzione della possibilità di effettuare la richiesta di conferma

tramite supporti elettronici<sup>7</sup> e all'attribuzione di pari dignità probativa alla documentazione su formato elettronico rispetto a quella in forma cartacea;

- l'esclusione di ogni valenza probatoria delle informazioni rese verbalmente;
- nel nuovo principio non vi è la previsione dell'obbligo di circolarizzare tutte le banche con le quali la società intrattiene rapporti nonché a tutte quelle con le quali la società ha chiuso i rapporti nel corso dell'esercizio come previsto dal precedente principio di revisione 505;
- nel nuovo principio non vi sono previsioni esplicite in merito all'obbligo di richiesta di conferma per transazioni insolite o complesse, crediti o debiti significativi, che presentano livelli elevati di rischio intrinseco e di controllo;
- definizione puntuale di eccezione che fa riferimento ad una risposta contenente informazioni in disaccordo con quelle riportate dalla società;
- il nuovo principio al paragrafo A6 menziona esplicitamente la possibilità di effettuare un'analisi a campione della correttezza degli indirizzi dei destinatari;
- la procedura di richiesta dei solleciti non viene espressamente disciplinata, mentre nel precedente principio vi era la previsione di un secondo invio e qualora fosse necessario di un ulteriore terzo invio;
- relativamente alla richiesta della direzione di non inviare la conferma esterna a determinati soggetti il nuovo principio stabilisce che il revisore debba informare in prima istanza i responsabili della *governance* e successivamente valutarne l'impatto sul processo revisionale e sul proprio

<sup>7</sup> In merito si veda anche il Documento di ricerca Assirevi n. 187 – "Uso della posta elettronica certificata (PEC) nell'ambito della procedura di richiesta di conferme esterne (circolarizzazione)" - novembre 2014.

	componenti, lo <i>scoping</i> per le diverse componenti, il coinvolgimento del revisore di gruppo e le verifiche sul processo di consolidamento.
610 - Utilizzo del lavoro dei revisori interni	Il principio introduce alcune novità in merito a comprensione, valutazione e regole più dettagliate per la valutazione delle attività svolte dai revisori interni.
620 - Utilizzo del lavoro dell'esperto del revisore	Il principio contiene maggiori dettagli rispetto al precedente principio e tratta unicamente il lavoro dell'esperto del revisore (mentre l'utilizzo dell'esperto della direzione è ora regolamentato nell'ISA Italia 500).
<b>700</b>	
700 - Formazione del giudizio e relazione sul bilancio	Il principio introduce elementi di novità nell'ordinamento italiano: tratta della responsabilità del revisore per la formazione del giudizio sul bilancio e della forma e del contenuto della relazione di revisione.
705 - Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente	Il principio introduce linee guida di dettaglio rispetto alla Comunicazione Consob nr.99088450.
706 - Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente	Il principio introduce alcune novità rispetto a Comunicazione Consob nr.99088450.
710 - Informazioni comparative – Dati corrispondenti e bilancio Comparativo	Sostanziali innovazioni rispetto alla Comunicazione Consob nr.99088450 e DdR Assirevi nr.90, 107, 138 e 157.
720 - Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile	Il principio è nuovo e tratta della responsabilità del revisore nei documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione (nella prassi: relazioni annuali per i Soci o altri <i>stakeholders</i> o documenti per l'informativa al pubblico di offerte di strumenti finanziari).
SA Italia 720 B - Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio sulla coerenza	Il principio introduce novità non significative rispetto al PR nr. 001.

(\*) in vigore a partire dal 1° gennaio 2015.

giudizio (rinvio agli ISA Italia 260 e 705);

L'ISA Italia 540 – Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del *fair value* e della relativa informativa – introduce nuove regole per la revisione delle stime contabili e in particolare:

- introduce nuove regole che richiedono maggior scetticismo professionale allineando l'approccio alla revisione delle stime contabili con i principi di revisione in materia di frode;
- vengono forniti principi e linee guida per determinare la significatività degli errori e per documentare questi aspetti nelle carte di lavoro;
- si precisano le regole e le linee guida sulla revisione delle poste di stima, sulle incertezze e i rischi connessi alle stime stesse;
- le regole per la revisione del *fair value* vengono allineate al modello del rischio di revisione e aggiornate con le tematiche affrontate nel riesame dell'ISA 540 (come ad esempio gli indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione e l'utilizzo di intervalli di stima, ecc.);
- vengono introdotte nuove regole per: la comprensione degli eventi e delle condizioni che possano richiedere l'uso di stime contabili, l'obbligo di riesaminare il risultato delle stime contabili incluse nel bilancio del periodo precedente ovvero la loro nuova quantificazione del periodo in esame, l'obbligo di valutare il grado di incertezza associato alla stima contabile; viene introdotto l'obbligo di eseguire specifiche procedure di validità in risposta ai rischi significativi individuati tra cui: i) la valutazione del modo in cui la direzione ha considerato assunzioni o risultati alternativi o in quale altro modo ha fronteggiato l'incertezza della stima contabile; ii) l'acquisizione di elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se la decisione della direzione nella rilevazione delle stime contabili e l'informativa di bilancio

siano conformi al quadro sull'informativa finanziaria applicabile.

Per quanto attiene al principio ISA Italia 550 – Parti correlate – vengono previste regole e linee guida in merito alla valutazione del rischio da parte del revisore delle operazioni con parti correlate integrando le attività previste con il principio ISA Italia 240 sulle frodi. Il principio inoltre approfondisce le modalità di identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio inclusi quelli che richiedono una speciale considerazione e le procedure di revisione da svolgere in risposta ai predetti rischi, nonché le comunicazioni ai responsabili della *governance*.

Il principio ISA Italia 560, relativo ai fatti di cui il revisore viene a conoscenza dopo l'approvazione del bilancio, non fissa un *dies ad quem* ai fatti conosciuti dopo la data della relazione di revisione, estendendo di fatto la responsabilità del revisore. Per quanto riguarda gli eventi intervenuti dalla data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione, il paragrafo 9 del nuovo principio prevede che il revisore debba richiedere attestazioni scritte che tali eventi hanno comportato rettifiche di bilancio e sono stati oggetto di informativa. Per quanto attiene agli eventi tra la data della relazione di revisione e la data di approvazione del bilancio, il paragrafo 11 dell'ISA Italia 560 prevede che la lettera dell'incarico di revisione includa la conferma che la direzione informi il revisore di tali eventi.

#### **Numerazione 600 (da ISA Italia n. 600 a 620)**

L'ISA Italia 600 – La revisione del bilancio del Gruppo – considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti) introduce molte novità. In particolare i principali aspetti sono i seguenti:

- l'accettazione e continuazione dell'incarico di revisione del bilancio

di gruppo è basata sulla capacità di ottenere elementi probativi sufficienti per l'espressione del giudizio sul bilancio consolidato. Non rileva, secondo tale principio, se gli elementi probativi sono acquisiti direttamente dal revisore del gruppo, da entità dello stesso *network* oppure da altri revisori;

- responsabilità: Il revisore del gruppo, nel nuovo principio, è responsabile dello svolgimento dell'incarico di revisione contabile e si assume l'intera responsabilità dell'espressione del giudizio professionale sul bilancio consolidato del gruppo stesso, così come previsto da TUF e D.Lgs. 39/2010;

- significatività: il nuovo principio prevede che il revisore del gruppo determini la significatività del bilancio del gruppo nel suo complesso, la significatività da considerare per particolari classi di operazioni, la significatività per il bilancio di gruppo per le componenti ove i revisori svolgono una revisione completa o limitata e la soglia oltre la quale gli errori sono chiaramente trascurabili. Infine è previsto che tali livelli di materialità vengano comunicati ai revisori delle componenti nell'ambito delle relative istruzioni;

- *scoping*: l'ISA Italia n. 600 definisce la tipologia di lavoro di revisione che deve essere svolto sulle diverse componenti del gruppo distinguendo tre categorie: i) le componenti significative sotto il profilo economico-patrimoniale e finanziario,

ii) quelle significative per rischi e

iii) le componenti non significative. Per le componenti significative sotto il profilo economico, patrimoniale e finanziario il nuovo principio prevede che debba essere svolta una revisione contabile completa con la significatività stabilita per quella componente. Per le componenti significative sotto il profilo del rischio deve essere svolta una revisione completa con la significatività per la componente, la revisione di uno più saldi contabili, classi di operazioni o informativa afferenti ai probabili rischi di errori significativi nel bilancio di gruppo oppure specifiche procedure di revisione a fronte dei rischi identificati. Sulle componenti non significative deve essere svolta una analisi comparativa a livello di gruppo (la c.d. *desk review*).

Inoltre nell'ISA Italia n. 600 sono stati disciplinati altri aspetti della revisione del bilancio di gruppo come il coinvolgimento del revisore del gruppo nel lavoro svolto dai revisori delle componenti, le verifiche sul processo di consolidamento, le procedure sugli eventi successivi e le comunicazioni fra il revisore del gruppo e i revisori delle componenti (istruzioni ai revisori delle componenti e informazioni ricevute da questi ultimi).

Per quanto riguarda l'utilizzo del lavoro dei revisori interni l'ISA Italia 610 stabilisce che se l'impresa si avvale di una funzione di revisione interna, il revisore esterno deve acquisire una comprensione della natura delle responsabilità della funzione di *internal audit*, del suo inserimento all'interno della struttura organizzativa e delle attività svolte o che dovranno essere svolte dalla funzione di revisione interna. Inoltre il principio prevede regole dettagliate nel determinare l'impatto, in termini di pianificazione dell'attività di revisione, tenendo in considerazione la natura e la portata del lavoro svolto o che sarà svolto dal revisore interno, dei rischi identificati e valutati di errori significativi oltre al grado di soggettività negli elementi probativi raccolti dal revisore interno. Inoltre al paragrafo A5 l'ISA Italia n. 610 descrive l'utilità di concordare in anticipo con il revisore interno il livello di significatività complessiva e operativa laddove si preveda di utilizzare il lavoro dell'*internal audit*.

Per quanto attiene all'utilizzo del lavoro dell'esperto del revisore, l'ISA Italia 620 risulta più dettagliato rispetto al precedente principio di revisione n. 620 che comprendeva anche l'esperto incaricato dalla società soggetta a revisione, che è ora trattato nell'ISA Italia n. 500. Il nuovo principio al paragrafo A14 declina il concetto di obiettività e ai paragrafi A18-A20 fornisce esempi di circostanze che possono costituire minacce per l'obiettività e di attività che possono essere svolte dal revisore per valutare l'obiettività dell'esperto come ad esempio l'ottenimento di una apposita attestazione scritta.

#### Numerazione 700 (da ISA Italia n. 700 a 720)

Per quanto riguarda la formazione del giudizio e la relazione sul bilancio, gli elementi della relazione di revisione riportati nell'ISA Italia n. 700 sono in linea con il contenuto dell'art. 14, co. 2 del D.Lgs. 39/2010, mentre lo schema e la struttura delle relazioni di revisione presenteranno alcune novità.

In particolare il richiamo di informativa emesso dal revisore sui dati dell'esercizio precedente presentati ai fini comparativi verrà inserito solo in alcune circostanze (non assoggettamento a revisione dei dati presentati ai fini comparativi, espressione del giudizio da parte di un altro revisore, giudizio diverso da un giudizio senza rilievi (c.d. *clean opinion*) sui dati comparativi, etc...).

L'ISA Italia n. 705 – Modifiche al giudizio nella Relazione del revisore indipendente - è strettamente collegato all'ISA Italia n. 700 e tratta dei casi in cui il revisore ritenga necessaria una modifica al suo giudizio sul bilancio in quanto:

a) conclude, sulla base degli elementi probativi ottenuti, che il bilancio nel suo complesso contiene errori significativi;

b) non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contiene errori significativi. Il nuovo principio si sofferma sulla pervasività dell'effetto degli errori

riscontrati nonché di quelli che non siano stati individuati a causa dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. Effetti pervasivi sono, a giudizio del revisore, quelli che non si limitano a specifici elementi, conti o voci di bilancio ovvero, pur limitandosi a specifiche voci o elementi, rappresentano una parte sostanziale del bilancio, infine con riferimento all'informativa, assumono un'importanza fondamentale per la comprensione del bilancio.

Per quanto attiene ai richiami di informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente l'ISA Italia n. 700 contiene alcune novità. In particolare il nuovo principio tratta delle ulteriori comunicazioni che il revisore può inserire nella propria relazione per richiamare l'attenzione dell'utilizzatore del bilancio su degli aspetti presentati nello stesso che rivestono, a giudizio del revisore, un'importanza tale da risultare fondamentali per la comprensione del bilancio (cioè i richiami di informativa) o su degli aspetti diversi dai precedenti che sono rilevanti ai fini della comprensione della revisione contabile e delle responsabilità del revisore (ovvero gli altri aspetti). L'ISA Italia 710 – Informazioni comparative, dati corrispondenti e bilancio comparativo – è un principio innovativo rispetto alla prassi precedente<sup>8</sup>. La novità principale risiede nel fatto che normalmente nella relazione di revisione non sarà presente il rinvio alla relazione sul bilancio dell'esercizio precedente, mentre la Comunicazione Consob 99088450 prevedeva l'esplicito rinvio alla relazione di revisione del precedente esercizio. Nel nuovo principio il rinvio alla relazione di revisione sui dati comparativi è previsto unicamente nei seguenti casi:

- il bilancio dell'esercizio precedente non è stato assoggettato a revisione legale oppure è stato revisionato da un altro revisore;

- è stata emessa una relazione sul bilancio dell'esercizio precedente con giudizio diverso da uno senza modifica (c.d. *clean opinion*) e l'aspetto che ha dato origine al rilievo non è stato risolto e gli effetti (o possibili effetti) sul bilancio in esame sono ancora significativi oppure non sono più significativi, ma richiedono un giudizio diverso da una *clean opinion* per gli effetti in termini di comparabilità dei dati di bilancio con i dati corrispondenti<sup>9</sup>;

- nel caso in cui vi sia un errore significativo nel bilancio dell'esercizio precedente che non è stato rilevato nella relativa relazione di revisione e di una mancata rideterminazione dei dati corrispondenti o di una mancata informativa a riguardo.

Inoltre viene introdotta la possibilità di emettere un giudizio diverso da uno senza modifiche a causa degli effetti o dei possibili effetti sulla comparabilità dei dati anche se l'aspetto che aveva dato origine alla modifica non è più pertinente all'esercizio in esame.

L'ISA Italia n. 720 – La responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile - non era previsto dai principi di revisione e dalla prassi precedente. Il nuovo principio tratta della responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti nei documenti che compongono il bilancio, che vanno lette criticamente dal revisore, in quanto la credibilità del bilancio può essere inficiata da incoerenze significative tra le predette altre informazioni ed il bilancio stesso.

Si evidenzia inoltre che per le verifiche sulla coerenza della Relazione sulla gestione con il bilancio (o di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari nel caso di emittenti valori mobiliari quotati), si deve fare riferimento al principio ISA Italia n. 720 B.

L'ISA Italia n. 720 non tratta inoltre le modalità di comportamento del revisore in presenza di informazioni supplementari presentate nell'informativa di bilancio come ad es. le informazioni previste dal Codice Civile relativamente ai dati essenziali dell'ultimo bilancio approvato dalla società o ente che esercita attività di direzione e coordinamento. Per questi casi si dovrà fare riferimento all'ISA Italia n. 700.

Il principio SA Italia n. 720B – La responsabilità del soggetto incaricato della Revisione legale relativamente all'espressione del giudizio sulla coerenza - da applicarsi unitamente all'ISA Italia n. 720, tratta delle responsabilità del revisore legale relativamente all'espressione del giudizio di coerenza delle informazioni contenute nella Relazione sulla gestione con il bilancio. Il nuovo principio che non ha un corrispondente principio di revisione internazionale, non presenta significative novità rispetto al principio di revisione n. 001, ma tuttavia contiene specifici riferimenti e procedure da svolgere per l'espressione del giudizio sulla coerenza delle informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari con il bilancio degli emittenti valori mobiliari quotati in mercati regolamentati.

#### Conclusioni ed evoluzioni future

L'introduzione degli ISA Italia comporterà sicuramente degli elementi di novità per l'attività di revisione contabile e per gli *stakeholders* che faranno affidamento sulle *opinion* dei revisori nella lettura dei bilanci al 31 dicembre 2015. Inoltre è prevedibile ed auspicabile che i soggetti deputati continuino a lavorare per mantenere gli ISA Italia aggiornati rispetto ai principi di revisione internazionali - ISA che nel frattempo hanno subito già alcune modifiche, supportando i revisori nello svolgimento di revisioni contabili di qualità e nel rispetto della normativa e della *best practice* internazionale.

francesco.ballarin@bdo.it

<sup>8</sup> L'argomento delle informazioni comparative non era trattato in modo esaustivo né nella Comunicazione Consob n. 99088450 del 1° dicembre 1999 sulle modalità di redazione della relazione di revisione né nei vari DdR Assirevi (DdR nr. 90, nr. 107, nr. 138 e nr. 157) che nel corso del tempo hanno affrontato la tematica.

<sup>9</sup> In entrambi i casi il giudizio sul bilancio in esame sarà con modifiche (c.d. *qualified opinion*) con l'inserimento nella relazione di revisione di un paragrafo "elementi alla base del giudizio con rilievi" prima del paragrafo relativo al giudizio.



## IL COMMERCIALISTA VENETO

PERIODICO BIMESTRALE DELL' ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE

# BORSE DI STUDIO 2016

L'Associazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili delle Tre Venezie, attraverso il proprio periodico *IL COMMERCIALISTA VENETO*, al fine di individuare e valorizzare capacità professionali particolarmente qualificate nell'ambito dei giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili nonché nei praticanti e tirocinanti che non abbiano ancora superato l'Esame di Stato per l'ammissione alla Professione, bandisce un concorso per n. 3 borse di studio denominate

### IL COMMERCIALISTA VENETO 2016

#### 1. Premi

Le borse di studio prevedono i seguenti premi:

- al primo classificato, un premio in denaro di **Euro 1.000,00**;
- al secondo classificato, un premio in denaro di **Euro 400,00**;
- al terzo classificato, un premio in denaro di **Euro 200,00**;

Oltre ai predetti premi in denaro, i primi tre classificati saranno iscritti gratuitamente all'Associazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili delle Tre Venezie per l'anno sociale 2016/2017.

#### 2. Destinatari

Destinatari delle borse di studio sono i giovani nati dopo il 31/12/1981, iscritti ad uno dei 14 Ordini dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili delle Tre Venezie, ovvero al registro praticanti presso detti Ordini, ovvero che abbiano concluso il periodo di praticantato obbligatorio e non abbiano ancora superato l'Esame di Stato per l'ammissione alla professione di Dottore Commercialista.

#### 3. Oggetto

I partecipanti dovranno presentare un elaborato di approfondimento inedito, di lunghezza compresa tra le 15.000 e le 20.000 battute (spazi inclusi), su un argomento specifico inerente l'attività professionale dei Dottori Commercialisti. **Ogni lavoro dovrà essere accompagnato da una premessa introduttiva (abstract) di una cartella (distinta dalla relazione e non rilevante ai fini della dimensione massima dell'elaborato), in cui l'Autore dovrà illustrare sommariamente i contenuti, gli obiettivi e i risultati della ricerca.** Costituirà particolare elemento di valutazione l'originalità e la novità nell'approccio al tema trattato.

#### 4. Modalità

Gli interessati dovranno inviare i loro elaborati esclusivamente a mezzo posta elettronica, redatti in formato *word*, al Comitato di Redazione de *IL COMMERCIALISTA VENETO*, all'indirizzo mail [commercialistaveneto@gornatedeltriveneto.org](mailto:commercialistaveneto@gornatedeltriveneto.org) entro le ore 24.00 del **30 giugno 2016**. Dovranno essere altresì allegati il modulo di iscrizione rilevabile dal sito web del giornale: [www.commercialistaveneto.com](http://www.commercialistaveneto.com) e un'autodichiarazione attestante i requisiti di cui al punto 2).

#### 5. Giuria

La giuria è costituita dai componenti il Comitato di Redazione de *IL COMMERCIALISTA VENETO*, dal Direttore del periodico e dal Presidente dell'Associazione. Verificato il rispetto dei requisiti di cui ai punti 2, 3 e 4, la giuria deciderà a maggioranza, a suo insindacabile e inappellabile giudizio.

#### 6. Premiazione

L'assegnazione del premio verrà fatta in occasione di una riunione del Comitato di Redazione de *Il Commercialista Veneto*, mentre la premiazione avverrà all'interno di una delle Giornate del Triveneto.

I lavori premiati saranno pubblicati su *IL COMMERCIALISTA VENETO*, mentre gli altri potranno esserlo qualora ritenuti di particolare interesse. Dopo il 31 dicembre 2016 i lavori che hanno concorso all'assegnazione delle borse di studio potranno essere pubblicati anche altrove con l'espressa indicazione "elaborato redatto per la partecipazione alla borsa di studio denominata *IL COMMERCIALISTA VENETO 2016, periodico bimestrale dell'Associazione dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili delle Tre Venezie*".

Venezia, 13 novembre 2015

ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
ED ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE

Il Presidente  
**Michela Colin**

*IL COMMERCIALISTA VENETO*

Il Direttore Responsabile  
**Germano Rossi**