



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in Economia e Commercio

I Principi di Revisione Internazionali e la Relazione del Revisore

International Standards on Auditing and the Auditor’s Report

Relatore:
Prof. Marco Giuliani

Rapporto Finale di:
Francesca Amici

Anno Accademico 2018/2019

INDICE

| | |
|--|----|
| Introduzione | 4 |
| | |
| Capitolo 1 – La Revisione Legale | |
| 1.1 Aspetti generali della revisione legale | 6 |
| 1.2 Lo sviluppo della normativa in Italia | 9 |
| | |
| Capitolo 2 – ISA (International Standards on Auditing) | |
| 2.1 I principi di revisione | 11 |
| 2.2 ISA Italia | 12 |
| 2.3 Principi di revisione internazionali | 24 |
| | |
| Capitolo 3 – ISA 700 (Formazione del giudizio e relazione sul bilancio) | |
| 3.1 La relazione del revisore | 29 |
| 3.2 ISA 700 | 30 |
| 3.3 ISA 7XX | 32 |
| | |
| Conclusioni | 36 |
| | |
| Bibliografia / Sitografia | 38 |

INTRODUZIONE

Nel corso degli anni, la revisione legale dei conti ha assunto un ruolo fondamentale per il controllo contabile, prima prevista volontariamente, in seguito solo per le società quotate e oggi invece obbligatoria per tutte.

Questo controllo contabile permette di valutare la veridicità e la correttezza del bilancio d'esercizio, per poter tutelare i soggetti esterni all'impresa che ne faranno uso, come ad esempio gli investitori, ma anche l'impresa stessa che può ritenere affidabile il suo sistema di controllo interno, la sua buona salute ed avere un rilievo nel mondo del mercato.

Il soggetto incaricato di svolgere la revisione legale è l'Auditor, o meglio conosciuto in Italia come il Revisore, che sia persona fisica o persona giuridica, è tenuto ad analizzare il bilancio, acquisendo elementi probativi che siano in grado di individuare errori significativi, per poter poi formulare un giudizio professionale. Il bilancio d'esercizio, racconta la situazione economica, patrimoniale e finanziaria dell'impresa, e deve essere redatto rispettando i principi contabili previsti, sia nazionali (OIC) che internazionali (IAS/IFRS), e che se applicati in modo corretto possono condurre ad un giudizio positivo da parte del revisore.

La procedura di controllo, si concluderà con l'emissione della relazione di revisione, dove appunto viene riportato il giudizio finale del revisore, che deve aver svolto il suo lavoro come figura indipendente ed in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), che saranno oggetto principale di questo elaborato.

Tali principi di revisione sono stati adottati da tutti gli Stati membri dell'Unione europea, per poter garantire una determinata uniformità.

Questo elaborato si occuperà di esaminare i vari principi di revisione internazionali, per poter chiarire la figura e le responsabilità del soggetto incaricato alla revisione e soffermandosi sulla relazione finale da egli formulata.

Nel primo capitolo, verranno messi in luce gli aspetti generali della revisione legale, specificati nel decreto legislativo n.39 del 2010 poi aggiornato con il decreto n.135 del 2016, le caratteristiche della figura del revisore e verrà sintetizzata l'evoluzione di tale controllo contabile nel nostro paese. Nel secondo capitolo, si passerà, all'analisi dettagliata di tutti i principi di revisione internazionali in vigore in Italia e all'estero; e infine, si concluderà con il terzo capitolo, soffermandosi sui principi che riguardano la relazione del revisore, spiegando la forma ed il contenuto che deve essere rispettato e i vari giudizi che possono essere emessi.

CAPITOLO 1: LA REVISIONE LEGALE

1.1 ASPETTI GENERALI DELLA REVISIONE LEGALE

La revisione legale ci viene definita all'articolo 1 del Decreto Legislativo 39/2010, a cui sono state apportate varie modifiche tramite la direttiva 2014/56/UE recepita, in Italia, dal D.Lgs. n.135 del 17 luglio 2016. Quest'ultimo Decreto ci denota una definizione leggermente diversa dal precedente, come “la revisione dei bilanci di esercizio o dei bilanci consolidati effettuata in conformità alle disposizioni del codice civile e del presente decreto legislativo o, nel caso in cui sia effettuata in un altro Stato membro dell'Unione europea, alle disposizioni di attuazione della direttiva 2006/43/CE, come modificata dalla direttiva 2014/56/UE, vigenti in tale stato membro”¹.

Pertanto, l'attività di revisione legale dei conti è un processo di verifiche, da parte dell'Auditor o Revisore, che devono rispettare i principi di revisione internazionali (ISA Italia), e consentono di formare un giudizio in merito al bilancio, che nel suo complesso non deve contenere errori significativi, dovuti a frodi o eventi non intenzionali; per questo il revisore deve mantenere uno scetticismo professionale (stabilito dall'art. 10 del decreto n.135 del 2016). Il bilancio d'esercizio deve essere redatto seguendo i principi contabili nazionali OIC (Organo Italiano Contabilità) e i principi contabili internazionali di valutazione e presentazione dei conti societari IAS (International Accounting Standards) e IFRS (International Financial Reporting Standards), che sono indispensabili per uniformare la redazione qualitativa di un bilancio a livello internazionale e in modo da

¹ Dal libro A.SERGIACOMO – G.VIGLIETTI, *La riforma della revisione legale*, Maggioli editore, Rimini, 2016, pag.123.

poter essere comprensibile a tutti². Il revisore, che deve garantire l'affidabilità del bilancio d'esercizio, può essere una persona fisica, quindi un singolo professionista, o una persona giuridica, quindi facente parte di una società di revisione. In entrambi i casi, devono essere rispettati i requisiti previsti dal D.Lgs. n.39 del 2010, che nell'articolo 2 specifica, possono svolgere la professione di revisione coloro che sono iscritti nel Registro dei Revisori Legali (rispettando le modalità stabilite dall'art.7 del Decreto 135/2016), e che se sono persone fisiche possiedono le seguenti caratteristiche³: requisiti di onorabilità; laurea almeno triennale in materie economiche o giuridiche; aver svolto il tirocinio (secondo l'art.3⁴) e superato l'esame di idoneità professionale (secondo l'art.4). Invece, se si tratta di una società di revisione, i requisiti richiesti sono: i componenti del Consiglio di amministrazione possiedono requisiti di onorabilità; la maggioranza di questo consiglio sono persone fisiche abilitate all'esercizio in uno Stato dell'Unione europea; per le Società semplici, S.n.c. e S.a.s. maggioranza numerica e per quote dei soci costituita da soggetti abilitati all'esercizio; per le S.p.A. e S.a.p.A. azioni nominative e non trasferibili mediante girata; per le S.p.A., S.a.p.A. e S.r.l. maggioranza dei diritti di voto nell'assemblea spettante agli abilitati all'esercizio e i responsabili della revisione sono persone fisiche iscritte nel registro.

Il revisore deve rispettare le regole riportate dagli articoli 5 e 6 del 2016, che prevedono una formazione continua⁵ sia per i soggetti incaricati a svolgere la revisione, che per gli addetti al controllo della qualità. Un aspetto importante che è stato modificato dal Decreto

² Dal libro A.GIUSSANI – P.NAVA – A.PORTALUPI – M.F.CORDOVA, *Principi contabili internazionali*, Memento Ipsoa- Francis Lefebvre, Milano, 2016, pag.27.

³ Dal sito www.revisionelegale.mef.gov.it

⁴ Dal sito www.gazzettaufficiale.it

⁵ Dal sito www.revisori.it, ufficiale dell'INRL dove sono riportate tutte le novità riguardo la formazione dei revisori.

Legislativo n.135 del 2016, è l'indipendenza⁶ del revisore, affermando che, nessuna persona fisica può influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione legale, in quanto, il revisore deve essere indipendente dalla società sottoposta a revisione, sia durante il periodo a cui si riferisce il bilancio, che durante lo svolgimento della stessa revisione. Il revisore è tenuto a documentare tutti i rischi rilevanti per la sua indipendenza e le misure che ha adottato per limitarli.

In questo Decreto viene anche trattato in modo approfondito l'incarico del revisore, che ha la durata di tre esercizi⁷, ma che può anche essere revocato quando ricorra una giusta causa, conferendo l'incarico ad un altro revisore. Ovviamente, non può essere considerata giusta causa la differenza di opinioni riguardo un trattamento contabile. D'altro canto, il revisore stesso può dimettersi dall'incarico risarcendo il danno. L'articolo 15, invece, si occupa della responsabilità dei revisori legali che rispondono nei confronti della società sottoposta a revisione per gli inadempimenti ai loro doveri. In questo caso, il dovuto risarcimento si prescrive in cinque anni dall'emissione della relazione di revisione. Il revisore ha responsabilità sotto vari aspetti, civile⁸, per inadempienza e negligenza dei suoi obblighi; penale, per falsità in relazione, ostacolo alla vigilanza e compensi illegalmente ricevuti; fiscale, per mancata emissione del giudizio; e amministrativa rispondendo con sanzioni, sospensione o revoca dagli incarichi. Il Capo V del Decreto si occupa delle disposizioni riguardanti gli EIP (Enti di Interesse Pubblico) e gli Enti sottoposti a regime intermedio. Gli EIP⁹ comprendono le società emittenti valori mobiliari

⁶ Dal libro A.SERGIACOMO – G.VIGLIETTI, *La riforma della revisione legale*, Maggioli editore, Rimini, 2016, pag.34.

⁷ Dal libro G.GENTILI, *La nuova revisione dei conti con gli ISA Italia*, Cesi Multimedia, Milano, 2016, pag.13.

⁸ Dal libro AA.VV., *La revisione legale*, Memento Ipsoa- Francis Lefebvre, Milano, 2015, pag.141.

⁹ Dal libro G.GENTILI, *La nuova revisione dei conti con gli ISA Italia*, Cesi Multimedia, Milano, 2016, pag.21.

ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati, le banche e le imprese assicuratrici specificate nell'articolo. L'incarico di revisione, in questo caso, ha durata di nove esercizi per le società di revisione, di sette per i revisori, e non può essere rinnovato se non siano passati almeno quattro esercizi dal precedente incarico. Gli Enti sottoposti a regime intermedio sono le società emittenti strumenti finanziari non ancora quotati su mercati regolamentati; le società di gestione dei mercati regolamentati; le società che gestiscono i sistemi di compensazione e di garanzia, di strumenti finanziari, di intermediazione mobiliare, di gestione del risparmio ed i relativi fondi comuni gestiti, di investimento a capitale variabile e fisso; gli istituti di moneta elettronica e gli intermediari finanziari.

Il Capo VII, articoli 21 e 22, tratta i vari poteri degli organi di vigilanza, il MEF (Ministro dell'Economia e delle Finanze) e la CONSOB (Commissione Nazionale per le Società e la Borsa). Il primo si occupa dell'abilitazione del revisore, della tenuta del Registro dei Revisori, dell'adozione dei principi, della formazione continua, verifica che sia rispettato il Decreto Legislativo e si occupa di adottare provvedimenti sanzionatori nel caso di inadempimenti. La Consob, invece, deve vigilare sull'organizzazione e sull'attività dei revisori di Enti di Interesse Pubblico, per verificarne l'indipendenza e per eseguire il controllo della qualità.

1.2 LO SVILUPPO DELLA NORMATIVA IN ITALIA

La prima legge applicata in Italia, riguardante “le società fiduciarie e la revisione”, risale alla n. 1966 del 23 novembre 1939 e prevedeva la revisione contabile volontaria, richiesta soprattutto dalle società estere, le quali pretendevano un controllo sui bilanci delle società italiane. Successivamente, con l'introduzione della legge n.216 del 7 giugno 1974 viene

istituita la Consob e viene imposta la revisione contabile alle imprese per poter ottenere fiducia sui mercati mobiliari. Solo con il Decreto del Presidente della Repubblica n.136 del 31 marzo 1975 si prevede il controllo e la certificazione obbligatoria per le Società per azioni quotate in borsa¹⁰. Un importante intervento si ha con il D.Lgs. n.58 del 1998 (Legge Draghi), dove vengono specificati i compiti del revisore e il giudizio sul bilancio. Con il D.Lgs. n.6 del 17 gennaio 2003 (Riforma Vietti), invece, viene riformato il diritto societario, richiedendo un controllo contabile da parte di un soggetto indipendente e qualificato. Il Decreto Legislativo n.39 del 27 gennaio 2010, ottenuto dal recepimento della direttiva europea, descrive gli obblighi dei revisori legali, migliorando la credibilità finanziaria delle imprese. Nel 2014, l'adozione degli ISA Italia diventa obbligatoria per tutti, e con il D.Lgs. n.135 del 2016 vengono apportate alcune modifiche al precedente Decreto del 2010, riguardanti soprattutto la disciplina della formazione dei revisori legali, l'esame di idoneità professionale per l'abilitazione all'esercizio della revisione legale, la verifica del bilancio consolidato e l'indipendenza del revisore¹¹.

¹⁰ Dal sito www.consob.it, che esplicita tutte le normative europee e nazionali sia primarie che secondarie.

¹¹ Dal sito www.larevisionelegali.it

CAPITOLO 2: ISA

(INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING)

2.1 I PRINCIPI DI REVISIONE

I principi di revisione definiscono gli standard in base ai quali commisurare il livello qualitativo della revisione, chiariscono le regole di comportamento del revisore e nello specifico le norme etico – professionali del revisore indipendente, le norme tecniche di svolgimento della revisione e le norme di stesura della relazione del revisore.

La buona applicazione di questi principi garantisce l'attendibilità della revisione svolta. Inoltre, la Direttiva 2006/43/CE impone a tutti i revisori legali degli Stati membri dell'Unione europea di adottare gli stessi principi.

I principi di revisione internazionali (ISA Italia) sono stati adottati in Italia tramite la collaborazione dell'ASSIREVI (Associazione Italiana Revisori Contabili), del CNDCEC (Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili), dell'INRL (Istituto Nazionale Revisori Legali) e della CONSOB.

I principi di revisione in Italia comprendono:

- 33 principi di revisione internazionali (ISA), versione Clarified, dal principio n.200 al n.720, emanati dallo IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) e tradotti in italiano dal CNDCEC con il contributo di ASSIREVI e CONSOB, considerando le disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano.

- 2 principi di revisione (SA Italia) n.250B e n.720B sono stati predisposti per adempiere a disposizioni normative dell'ordinamento italiano¹².

Inoltre è stato predisposto il principio internazionale sul controllo della qualità ISQC1¹³ (International Standards on Quality Control) “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”, tradotto in lingua italiana ed integrato in base a normative dell’ordinamento italiano (ISQC1 Italia), e applicato dal 1° gennaio 2015. Tale principio contiene procedure riguardanti l’organizzazione interna del revisore per garantire la qualità del processo di revisione. Questo principio è contenuto nel D.Lgs. 39/2010, poi aggiornato nel D.Lgs. 135/2016 all’art.19 ed è esplicitato anche nell’ISA Italia 220. Il controllo della qualità del lavoro può essere svolto internamente, se effettuato dallo stesso revisore, o esternamente, se effettuato dalla CONSOB¹⁴.

2.2 ISA ITALIA

Gli ISA Italia vengono adottati per la revisione dei bilanci relativi ad esercizi che sono iniziati a partire dal 1° gennaio 2015. Come sostenuto nel paragrafo precedente gli organismi preposti in ambito nazionale alla revisione legale sono CNDCEC, CONSOB e ASSIREVI.

Ogni ISA Italia è strutturato in diverse sezioni che comprendono:

¹² Dal libro G.GENTILI, *La nuova revisione dei conti con gli ISA Italia*, Cesi Multimedia, Milano, 2016, pag.4.

¹³ Dall’articolo di A.GIGLIARANO, *Il controllo di qualità obbligatorio per i sindaci-revisori*, “Il manuale del revisore” Italia Oggi, Milano, 2018, pag.90-91.

¹⁴ Dal sito www.larevisionelegale.it

- Introduzione, dove viene spiegata l'applicazione del principio, lo scopo e la responsabilità del revisore;
- Obiettivo, che vanno applicati in ogni incarico;
- Definizioni, dove vengono spiegati alcuni termini chiave del principio;
- Regole, dove vengono spiegati gli strumenti che il revisore deve utilizzare;
- Linee guida ed altro materiale esplicativo, dove vengono spiegate le regole.

Nella tabella seguente sono sintetizzati gli ISA Italia con i vari argomenti trattati.

Tab. II.1 ¹⁵

| ISA Italia | |
|-------------------|---|
| N. | Titolo |
| 200 | Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) |
| 210 | Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione |
| 220 | Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio |
| 230 | La documentazione della revisione contabile |
| 240 | Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio |
| 250 | La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio |
| 250B | Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale |
| 260 | Comunicazione con i responsabili delle attività di governance |
| 265 | Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione |
| 300 | Pianificazione della revisione contabile del bilancio |

¹⁵ Dal libro AA.VV., *La revisione legale*, Memento Ipsoa- Francis Lefebvre, Milano, 2015, pag.96.

| | |
|-----|---|
| 315 | L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera |
| 320 | Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile |
| 330 | Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati |
| 402 | Considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi |
| 450 | Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile |
| 500 | Elementi probativi |
| 501 | Elementi probativi – considerazioni specifiche su determinate voci |
| 505 | Conferme esterne |
| 510 | Primi incarichi di revisione contabile – saldi di apertura |
| 520 | Procedure di analisi comparativa |
| 530 | Campionamento di revisione |
| 540 | Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value, e della relativa informativa |
| 550 | Parti correlate |
| 560 | Eventi successivi |
| 570 | Continuità aziendale |
| 580 | Attestazioni scritte |
| 600 | La revisione del bilancio del gruppo – considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti) |
| 610 | Utilizzo del lavoro dei revisori interni |
| 620 | Utilizzo del lavoro dell'esperto del revisore |
| 700 | Formazione del giudizio e relazione sul bilancio |
| 701 | Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente |

| | |
|------|---|
| 705 | Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente |
| 706 | Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente |
| 710 | Informazioni comparative – dati corrispondenti e bilancio comparativo |
| 720 | Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile |
| 720B | Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla relazione sulla gestione e ad alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari |

Analizzando ogni ISA Italia dettagliatamente:

- I principi di revisione internazionale ISA 2XX si occupano dei principi generali e delle responsabilità.

Il principio di revisione internazionale ISA 200, entrato in vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che chiudono al 31 dicembre 2017 o successivamente, definisce le responsabilità del revisore nell'esercizio delle sue funzioni. La finalità della revisione contabile è quella di aumentare la fiducia degli utilizzatori del bilancio, quindi garantendo la correttezza e veridicità dell'informazioni contenute in esso. Per quanto riguarda la redazione del bilancio, le aziende devono attenersi ai principi contabili italiani e ai principi contabili internazionali. Il revisore deve dare un giudizio professionale e mantenere uno scetticismo professionale, cioè un approccio dubitativo, in modo tale che possa identificare e valutare i rischi di errori significativi dovuti a frodi o a eventi non intenzionali ed acquisirne elementi probativi, vengono anche indicati i principi etici che il revisore deve adottare.

Il principio ISA 210, entrato in vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che chiudono al 31 dicembre 2017 o successivamente, definisce la responsabilità del revisore nel concordare l'incarico di revisione con la direzione. L'obiettivo del revisore è di mantenere un incarico di revisione solo se gli elementi sono stati concordati, devono essere presenti le condizioni indispensabili per una revisione contabile e deve esserci una comprensione comune dei termini dell'incarico tra il revisore e la direzione. In tale principio vengono anche definite le condizioni indispensabili per una revisione contabile: il quadro normativo sull'informazione finanziaria da applicare al bilancio deve essere accettabile e deve esserci l'accettazione per iscritto da parte della direzione, delle responsabilità adottando un sistema di controllo interno per evitare errori significativi, ma anche l'accesso del revisore a qualsiasi documento o informazione utile ai fini della revisione.

L'ISA 220, entrato in vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che chiudono al 31 dicembre 2017 o successivamente, definisce altri tipi di responsabilità, riguardanti, un adeguato sistema di controllo di qualità, corrette procedure e corretta valutazione dell'indipendenza e l'adeguatezza nella relazione finale.

L'ISA 230, entrato in vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che chiudono al 31 dicembre 2017 o successivamente, tratta gli obblighi del revisore in merito ai documenti relativi all'attività di revisione svolta. Il revisore deve predisporre tempestivamente una documentazione informativa sul suo lavoro, in modo tale che un altro revisore estraneo all'incarico possa comprendere l'operato. Il file della revisione definitiva e qualsiasi informazione riguardante esso non può essere cancellata o modificata fino alla scadenza di conservazione prevista; per eventuali modifiche devono essere esplicitate le ragioni, il tempo e il soggetto che ha apportato tali modifiche.

Il principio di revisione internazionale ISA 240, entrato in vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente, approfondisce i principi 315 e 330 riguardanti gli errori significativi dovuti a frodi. Le frodi devono essere delineate da intenzionalità e possono riguardare errori dovuti ad una falsa informativa finanziaria o errori dovuti ad un'appropriazione indebita. Per quanto riguarda le responsabilità bisogna distinguere tra quelle attribuibili al revisore e quelle attribuibili alla direzione. Un altro aspetto fondamentale di questo principio è che il revisore, nonostante deve dare un'adeguata comunicazione della strategia di revisione, deve considerare il rischio di occultamento. Nel caso in cui il revisore riscontri frodi in società quotate deve comunicarlo alla CONSOB ed al collegio sindacale, trascurando l'obbligo di riservatezza (secondo l'art. 11 del decreto legislativo n.135 del 2016).

L'ISA 250, entrato in vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente, stabilisce che il revisore deve vigilare sulla presenza di errori provenienti dalla non conformità del bilancio. Come nel principio precedente, anche in questo si prevede che il revisore può essere soggetto ad un rischio, che può riguardare un'informativa di bilancio che non può essere evidenziata da sistemi interni o un rischio derivante da un comportamento fraudolento o collusivo; per questo, in alcuni casi può essere molto difficile per il revisore constatare delle irregolarità.

Il principio ISA 250B, come precedentemente affermato, fa parte degli SA Italia. Esso è entrato in vigore per le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale svolte dal 1° gennaio 2015. La regolare tenuta della contabilità sociale prevede il rispetto delle normative sia in ambito civilistico che fiscale e comprende scritture contabili, libri sociali obbligatori e adempimenti fiscali e previdenziali. Il revisore deve pianificare le verifiche

periodiche in base alle dimensioni aziendali e durante esse deve controllare, su base campionaria, l'esistenza di libri obbligatori, l'aggiornamento di tali libri, gli adempimenti fiscali e previdenziali e verificare che la direzione abbia provveduto alla modifica o alla sistemazione di eventuali errori commessi in precedenza.

Il principio di revisione internazionale ISA 260, per le società diverse dagli EIP (Enti di Interesse Pubblico) è in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 6 agosto 2016 o successivamente, per gli EIP è in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 17 giugno 2016 o successivamente. Questo principio definisce gli aspetti che il revisore deve comunicare alla direzione aziendale, tra cui, lo scopo e le tempistiche dell'attività, ma anche l'avanzamento del lavoro e le difficoltà incontrate. Il revisore può esporre tali comunicazioni come meglio crede purché mantenga le prove che esse siano avvenute.

L'ISA 265, entrato in vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente, viene collegato al principio precedente, infatti, il revisore deve comunicare alla direzione eventuali carenze del sistema di controllo interno che, lui stesso, ha riscontrato durante l'attività di revisione.

- I principi di revisione internazionale ISA 3XX e 4XX si occupano dell'individuazione e risposta ai rischi individuati.

Il principio di revisione internazionale ISA 300, entrato in vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente, si occupa delle responsabilità del revisore nel pianificare¹⁶ la revisione

¹⁶ Dal libro G.GENTILI, *La nuova revisione dei conti con gli ISA Italia*, Cesi Multimedia, Milano, 2016, pag.91.

del bilancio, analizzando le aree più difficoltose della revisione. Il revisore deve, quindi, ideare il suo lavoro in modo più efficace possibile. Nel caso in cui si tratti del primo incarico del revisore, c'è da considerare l'estraneità di esso dal contesto aziendale.

L'ISA 315, entrato in vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente, definisce la responsabilità del revisore ad individuare e valutare il rischio che il bilancio possa essere soggetto a errori significativi¹⁷, quindi deve effettuare ispezioni, analisi comparative e interpellare tutti i soggetti costituenti il nucleo aziendale.

Il principio ISA 320, entrato in vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente, ci spiega la responsabilità del revisore nel corso del suo operato evidenziando la cognizione di significatività. Il revisore deve considerare come significativi quegli errori che valutati insieme o singolarmente possano condizionare le decisioni economiche di chi usufruisce del bilancio.

Il principio di revisione internazionale ISA 330, entrato in vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente. Con questo principio si definisce la responsabilità del revisore in relazione alla tecnica messa in atto per fronteggiare rischi di eventuali errori significativi. Il revisore deve procurarsi elementi probativi riguardanti il rischio intrinseco e di controllo. In questo principio viene anche fatta una distinzione tra procedure di validità,

¹⁷ Dall'articolo di R.D'ALESSIO, *La natura ed il calcolo della significatività*, "Il manuale del revisore" Italia Oggi, Milano, 2018, pag.54.

specifiche per individuare gli errori significativi, e procedure di conformità, in grado di stabilire obiettivi per misurare l'efficacia dei sistemi di controllo.

L'ISA 402, entrato in vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente, definisce la responsabilità del revisore nell'ottenere sufficienti elementi probativi nelle circostanze in cui l'impresa utilizzatrice esternalizzi l'attività. Il revisore deve constatare la natura e la significatività di questi processi esternalizzati e come essi influenzano i sistemi interni.

Il principio di revisione internazionale ISA 450, entrato in vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente, stabilisce la responsabilità del revisore per quanto riguarda la stima degli errori¹⁸ e l'influenza degli errori nel bilancio che non sono stati corretti. Tali errori possono provenire da comportamenti o eventi non intenzionali, quindi da frodi. In questo enunciato viene anche fatta una distinzione tra i diversi errori; l'errore oggettivo, sui quali non possono concernere dubbi, l'errore soggettivo, che denota la differenza tra stime e valutazioni, e l'errore proiettato, proveniente da stime effettuate su base campionaria.

- I principi di revisione internazionale ISA 5XX si occupano dell'audit evidence.

Il principio ISA 500, entrato in vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente, definisce gli elementi probativi e la responsabilità del revisore per quanto riguarda la raccolta di elementi sufficienti per formulare il suo giudizio. Il revisore può autonomamente decidere quali

¹⁸ Dall'articolo di R.D'ALESSIO, *Il processo logico di valutazione degli errori*, "Il manuale del revisore" Italia Oggi, Milano, 2018, pag.75.

voci controllare, utilizzando tre diversi criteri; la valutazione di tutte le voci, la valutazione di alcune voci e il campionamento di revisione.

L'ISA 501, entrato in vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente. Questo principio specifica le responsabilità del revisore nelle verifiche riguardanti le rimanenze di magazzino, informazioni sull'attività aziendale e cause legali legate all'impresa. Il revisore deve verificare fisicamente le rimanenze di magazzino e le eventuali registrazioni; deve verificare che le informazioni fornite dall'impresa rispettino gli obblighi legali e per quanto riguarda eventuali contenziosi, se il revisore nota il rischio di errori significativi dovrà confrontarsi con il legale esterno.

L'ISA 505, entrato in vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente, tratta l'utilizzo, da parte del revisore, di procedure di conferma esterna per ottenere elementi probativi, e successivamente egli decide se considerarli attendibili o meno. La conferma può avere significato positivo o negativo.

Il principio ISA 510, entrato in vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che chiudono al 31 dicembre 2017 o successivamente, afferma che i saldi di apertura¹⁹ includono informazioni utili riguardo le attività e le passività. Il revisore deve controllare che non esistano errori significativi e che siano stati rispettati i principi contabili.

Il principio di revisione internazionale ISA 520, entrato in vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o

¹⁹ Dal libro AA.VV., *Revisione legale dei conti*, Ipsoa, Milano, 2019, pag.273.

successivamente. Questo principio consente al revisore di attuare un'analisi comparativa, attraverso procedure di validità e per facilitare la realizzazione del giudizio finale.

Il principio di revisione internazionale ISA 530, entrato in vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente. Il revisore nella ricerca degli elementi probativi può avvalersi del campionamento di revisione, cioè prendendo in analisi solo alcuni elementi, ritenuti rilevanti ai fini della revisione. Nell'applicare questa tecnica, il revisore deve essere certo di non correre il rischio di campionamento, che si ha quando il giudizio del revisore ottenuto dall'analisi del campione è molto diversa da quella che si sarebbe ottenuta analizzando tutti gli elementi.

Il principio di revisione ISA 540, entrato in vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che chiudono al 31 dicembre 2017 o successivamente, definisce le responsabilità del revisore nell'attuare stime contabili. Il revisore è chiamato a ottenere informazioni, con le quali può stabilire la correttezza della stima e valutare se alcune stime possano dare origine a rischi significativi.

Il principio ISA 550, entrato in vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente, tratta la responsabilità del revisore nei rapporti con le parti correlate nella revisione del bilancio. Per parti correlate si intendono tutti quei soggetti o imprese che in qualche modo possono influenzare l'operato del revisore. Per evitare influenza negativa, il revisore, deve subito individuare le parti correlate e notare le variazioni rispetto all'anno precedente.

L'ISA 560, entrato in vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente, detta la responsabilità del revisore

riguardante gli eventi successivi, cioè tutti quegli eventi accaduti successivamente alla chiusura del bilancio, che in qualche modo avrebbero potuto modificarlo. In tal caso si deve considerare l'ipotesi di una rettifica di bilancio.

Il principio di revisione ISA 570, per le società diverse dagli EIP è in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 6 agosto 2016 o successivamente, per gli EIP è in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 17 giugno 2016 o successivamente. Questo principio si occupa della continuità aziendale²⁰, infatti, tutte le aziende nella redazione del bilancio devono considerare che esse siano in grado di operare anche in futuro. Il revisore deve considerare il rischio della mancata continuità e dovrà assicurarsi che il bilancio informi degli eventuali rischi.

Il principio di revisione internazionale ISA 580, entrato in vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente. Questo principio tratta le attestazioni scritte, esse sono delle informazioni che il revisore richiede agli amministratori in quanto ritenute rilevanti per la formazione del giudizio. Tali attestazioni possono riguardare gli adempimenti, per questo il revisore deve essere a conoscenza di tutti gli aspetti essenziali dell'azienda. Nel caso in cui i dirigenti non procurino attestazioni al revisore, quest'ultimo è tenuto ad indagare sulle motivazioni di ciò.

- I principi di revisione internazionale ISA 6XX si occupano dell'utilizzo del lavoro di altri.

²⁰ Dal libro AA.VV., *Revisione legale dei conti*, Ipsoa, Milano, 2019, pag.243. Per maggiori informazioni riguardo la continuità aziendale e le normative previste dall'ordinamento italiano.

Il principio di revisione ISA 600, entrato in vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che chiudono al 31 dicembre 2017 o successivamente, specifica la revisione del bilancio di gruppo. Questa revisione valuta in modo efficiente e di alta qualità a prescindere dalle dimensioni del gruppo, ma essa può anche essere molto complessa perché può riguardare revisori che operano in luoghi lontani. Per questi motivi, si cerca di mettere in comunicazione i diversi revisori, in modo da ottenere elementi probativi sufficienti riguardanti i singoli bilanci. Il revisore di gruppo dovrà tempestivamente richiedere informazioni agli auditor locali e specificare il lavoro che andrà a svolgere.

Il principio ISA 610, entrato in vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente, riguarda la responsabilità del revisore nel caso in cui si avvalga dell'aiuto di auditor interni all'azienda per acquisire elementi probativi. Infatti il revisore deve valutare l'operato degli auditor interni e decidere se e in che modo usufruirne, valutando anche le competenze, l'obiettività e le capacità comunicative dei controllori interni; e tutto ciò deve essere documentato dal revisore.

L'ISA 620, entrato in vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente. Questo principio ci riporta al precedente, infatti sostiene che il revisore è l'unico responsabile dell'informativa di bilancio e può avvalersi del lavoro di un soggetto esterno. Il soggetto esterno è incaricato dal revisore, che rimane l'unico responsabile dell'operato. Nel rapporto finale non verrà riportato l'aiuto del soggetto esterno²¹.

²¹ Dal sito www.revisionelegale.mef.gov.it

- I principi di revisione internazionale ISA 7XX si occupano delle conclusioni della revisione e del giudizio. Per questi principi si rimanda al capitolo successivo.

2.3 PRINCIPI DI REVISIONE INTERNAZIONALI

Dopo aver preso visione degli ISA Italia nello specifico, si può sostenere che messi a confronto con gli ISA originali si possono notare ben poche differenze, alcune riguardanti paragrafi che sono stati adattati alla normativa nazionale. Gli ISA contengono alcune note che riguardano gli enti pubblici, che in Italia sono regolamentati da una normativa specifica. Infine, gli ISA Clarified, a differenza degli ISA Italia, contengono tre principi ulteriori, l'ISA 800, l'ISA 805 e l'ISA 810.

Gli ISA Clarified sono l'evoluzione degli originali ISA, riscritti dall'IFAC (International Federation of Accountants)²² dal 2004 al 2009, dividendo ogni principio in obiettivi, regole e linee guida, in modo da renderli più comprensibili.

I principi di revisione internazionali sono elaborati dallo IAASB, organo interno dell'IFAC, e sono divisi in:

- Principi di revisione internazionale (ISA)
- Principi internazionali per revisione contabile limitata (ISRE)
- Principi internazionali sui principi di Assurance (ISAE)
- Principi internazionali per servizi connessi (ISRS)
- Principi internazionali sui controlli di qualità (ISCQ)

²² Dal sito www.ifac.org, sito ufficiale dell'IFAC.

Nelle seguenti tabelle sono riportati gli argomenti trattati dai vari ISA, ISRE, ISAE e ISRS²³.

Tab. II.2 ²⁴

| ISA | |
|------------|--|
| N. | Titolo |
| 200 | Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing |
| 210 | Agreeing the terms of audit engagements |
| 220 | Quality control for an audit of financial statements |
| 230 | Audit documentation |
| 240 | The auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements |
| 250 | Consideration of laws and regulations in an audit of financial statements |
| 260 | Communication with those charged with governance |
| 265 | Communicating deficiencies in internal control to those charged with governance and management |
| 300 | Planning an audit of financial statements |
| 315 | Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment |
| 320 | Materiality in planning and performing an audit |
| 330 | The auditor's responses to assessed risks |
| 402 | Audit considerations relating to an entity using a service organisation |
| 450 | Evaluation of misstatements identified during the audit |
| 500 | Audit evidence |
| 501 | Audit evidence – specific considerations for selected items |
| 505 | External confirmations |
| 510 | Initial audit engagements opening balances |
| 520 | Analytical procedures |

²³ Dal sito www.iaasb.org, sito ufficiale dell'IAASB.

²⁴ Dal libro AA.VV., *La revisione legale*, Memento Ipsoa- Francis Lefebvre, Milano, 2015, pag.100-101.

| | |
|-----|--|
| 530 | Audit sampling |
| 540 | Auditing accounting estimates, including fair value accounting estimates and related disclosures |
| 550 | Related parties |
| 560 | Subsequent events |
| 570 | Going concern |
| 580 | Written representations |
| 600 | Special considerations – Audits of group financial statements (including the work of component auditors) |
| 610 | Using the work of internal auditors and related conforming amendments |
| 620 | Using the work of an auditor's expert |
| 700 | Forming an opinion and reporting on financial statements |
| 705 | Modifications to the opinion in the independent auditor's report |
| 706 | Emphasis of matter paragraphs and other matter paragraphs in the independent auditor's report |
| 710 | Comparative information corresponding figures and comparative financial statements |
| 720 | The auditor's responsibilities relating to other information in documents containing audited financial statements |
| 800 | Special considerations – Audits of financial statements prepared in accordance with special purpose frameworks |
| 805 | Special considerations – Audits of single financial statements and specific elements, accounts or items of a financial statement |
| 810 | Engagements to report on summary financial statements |

Tab. II.3 ²⁵

| International Standards on Review Engagements (ISREs) | |
|--|--|
| ISRE 2400 | Engagements to review financial statements |

²⁵ Dal libro AA.VV., *La revisione legale*, Memento Ipsoa- Francis Lefebvre, Milano, 2015, pag.102.

| | |
|--|--|
| ISRE 2410 | Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity |
| International Standards on Assurance Engagements (ISAE) | |
| N. | Titolo |
| ISAE 3000 | Assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information |
| ISAE 3400 | The examination of prospective financial information |
| ISAE 3402 | Assurance reports on controls at a third party service organisation |
| ISAE 3410 | Assurance engagements on greenhouse gas statements |
| ISAE 3420 | Assurance engagements to report on the compilation of pro forma financial information included in a prospectus |
| International Standard on Related Services (ISRSs) | |
| N. | Titolo |
| ISRS 4400 | Engagements to perform agreed – upon procedures regarding financial information |
| ISRS 4410 | Compilation engagement |

CAPITOLO 3: ISA 700

(FORMAZIONE DEL GIUDIZIO E RELAZIONE SUL BILANCIO)

3.1 LA RELAZIONE DEL REVISORE

La relazione di revisione è il documento con il quale il revisore emette il suo giudizio professionale riguardo il bilancio d'esercizio della società sottoposta al controllo.

Fino al 2014, in Italia, si faceva riferimento al documento della Consob del 1999 per la stesura della relazione di revisione. Successivamente, con l'adozione degli ISA Italia, ISA 7XX che si occupano di ciò. ISA 7XX comprende l'ISA 700, l'ISA 701, l'ISA 705, l'ISA 706, l'ISA 710, l'ISA 720 e l'ISA 720B²⁶.

Il Decreto Legislativo 135/2016 all'articolo 17 si occupa della "Relazione di revisione e giudizio sul bilancio"²⁷, che nel Decreto Legislativo n.39 del 2010 era riportato nell'articolo 14, così cita: "1. Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati di effettuare la revisione legale dei conti: a) esprimono con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto ed illustrano i risultati della revisione legale; b) verificano nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili. 2. La relazione, redatta in conformità ai principi di revisione di cui all'articolo 11, comprende: [...] 3. Nel caso in cui il revisore esprima un giudizio sul bilancio con rilievi, un giudizio negativo o rilasci una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, la relazione

²⁶ Dal libro G.GENTILI, *La nuova revisione dei conti con gli ISA Italia*, Cesi Multimedia, Milano, 2016, pag.443.

²⁷ Dall' articolo di E.BOZZA, *La relazione al bilancio dei sindaci-revisori*, "Il manuale del revisore" Italia Oggi, Milano, 2018, pag.81.

illustra analiticamente i motivi della decisione. 3-bis. Qualora la revisione legale sia stata effettuata da più revisori legali o più società di revisione legale, essi raggiungono un accordo sui risultati della revisione legale dei conti e presentano una relazione e un giudizio congiunti. In caso di disaccordo, ogni revisore legale o società di revisione presenta il proprio giudizio in un paragrafo distinto della relazione di revisione, indicando i motivi del disaccordo. 4. [...] 5. Si osservano i termini e le modalità di deposito di cui agli articoli 2429, terzo comma, e 2435, primo comma, del codice civile. Si osservano i termini e le modalità di deposito di cui agli articoli 2429, terzo comma, e 2435, primo comma, del codice civile, salvo quanto disposto dall'articolo 154-ter del TUF. 6. [...]”²⁸.

3.2 ISA 700

Il principio di revisione internazionale ISA 700, per le società diverse dagli EIP (Enti di Interesse Pubblico) è in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 6 agosto 2016 o successivamente, mentre per gli EIP è in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 17 giugno 2016 o successivamente.

L’ISA 700 si occupa della “Formazione del giudizio e relazione sul bilancio”, di fatto, tratta la responsabilità del revisore nella formazione del giudizio e specifica la forma ed il contenuto che la relazione di revisione deve possedere, in modo da uniformare tutte le relazioni. Il revisore come primo step dovrà conoscere l’impresa e il suo sistema di controllo interno, determinare i livelli di significatività, successivamente, pianificare come raccogliere elementi probativi e, infine, formare il suo giudizio e redare la relazione.

²⁸ Dal sito www.gazzettaufficiale.it il decreto legislativo n. 135 del 2016 articolo 17.

Gli obiettivi prefissati da tale principio sono: formare un giudizio sul bilancio sulla base degli elementi probativi acquisiti ed esprimere questo giudizio in forma scritta sulla base di essi. Il revisore deve formare un giudizio accertandosi che il bilancio sia redatto in base ai principi OIC e IFRS; per poter formulare questo giudizio deve aver acquisito elementi probativi sufficienti (ISA 330) e controllare se gli errori non corretti siano significativi o meno (ISA 450). Nello specifico, il revisore deve controllare che nella nota integrativa siano riportati i principi sulla base dei quali è stato redatto il bilancio, che tali principi rispettino la normativa, che le stime siano ragionevoli, che l'informativa del bilancio sia adeguata per i terzi che ne usufruiranno e che la terminologia sia appropriata. Il revisore assegnerà un giudizio senza modifica, quindi positivo, se rispetterà tutti i canoni richiesti cioè il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti per sostenere che non siano presenti errori, mentre, se il bilancio contiene errori significativi o il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti si assegnerà un giudizio con modifica (ISA 705). La relazione di revisione deve essere in forma scritta, così composta:

- Titolo, specificando che il revisore è indipendente;
- Destinatario, gli azionisti o soci dell'impresa;
- Giudizio del revisore;
- Elementi alla base del giudizio;
- Richiami di informativa, (ISA 706);
- Aspetti chiave della revisione, (ISA 701) se la società sottoposta al controllo è EIP;
- Altri aspetti, (ISA 706);
- Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale, se la società adotta un sistema amministrativo e di controllo tradizionale o monistico sono

responsabili della redazione del bilancio gli amministratori, mentre se il sistema è dualistico è responsabile il consiglio di gestione;

- Responsabilità del revisore, nell'esprimere un giudizio sul bilancio sulla base della revisione contabile (art. 11 comma 3 del D. Lgs. 39/2010);
- Relazione su altri aspetti di legge e regolamenti, nel caso in cui ci fosse ad esempio un giudizio sulla coerenza delle informazioni (SA720B) o comunque la relazione di revisione deve anche assolvere altri obblighi di reportistica;
- Firma del revisore, o nel caso di società di revisione, la firma di tutti i responsabili;
- Data della relazione di revisione, che non deve essere antecedente all'acquisizione degli elementi probativi;
- Sede del revisore, quindi il luogo dove è stata svolta l'attività di revisione;²⁹

La relazione del revisore deve contenere: le procedure volte ad acquisire elementi probativi, l'affermazione che le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore e una valutazione dell'adeguatezza dei principi contabili utilizzati per la redazione del bilancio³⁰.

3.3 ISA 7XX

I principi di revisione internazionali dall'ISA 705 all'ISA 710, per le società diverse dagli EIP sono in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 6 agosto 2016 o successivamente, invece, per gli EIP sono in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 17

²⁹ Dal sito www.ecnews.it dell'Euroconference news.

³⁰ Dal sito www.commercialisti.it del CNDCEC.

giugno 2016 o successivamente; mentre il principio ISA 720 è entrato in vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente e l'ISA 720B è entrato in vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 1° luglio 2016 o successivamente.

L'ISA 701 rappresenta un nuovo principio introdotto con il D.Lgs. 135/16, in vigore per le revisioni contabili dei bilanci degli EIP relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 17 giugno 2016 o successivamente. Esso si occupa della comunicazione degli aspetti chiave della revisione (Key Audit Matters). Per aspetti chiave si intendono quelli che hanno richiesto un'attenzione significativa nello svolgimento della revisione, andando a considerare le aree più a rischio di errori significativi e le valutazioni significative di stime contabili. Quindi il revisore identifica gli aspetti più significativi che poi andranno a costituire quelli chiave. Tale principio al par.4 spiega come la comunicazione degli aspetti chiave della revisione non rappresenta l'informativa di bilancio e non sostituisce un giudizio con modifica. Inoltre, l'ISA 701 stabilisce che, per favorire la comparabilità e l'omogeneità degli argomenti della relazione, gli aspetti chiave per le società diverse dagli EIP non devono essere comunicati³¹. La finalità di questo principio è quella di migliorare l'affidabilità della relazione di revisione per dare maggiore trasparenza alla revisione contabile svolta.

Il principio internazionale ISA 705, definisce i vari tipi di giudizio con modifica che possono essere emessi: il giudizio con rilievi, il giudizio negativo e l'impossibilità di esprimere un giudizio³². Il giudizio con rilievi viene emesso se il revisore ha constatato errori significativi che però non mutano l'informativa di bilancio. Il giudizio negativo

³¹ Dal sito www.deloitte.it

³² Dall'articolo di E.BOZZA, *La relazione al bilancio dei sindaci-revisori*, "Il manuale del revisore" Italia Oggi, Milano, 2018, pag.82.

viene emesso quando il revisore ritiene che tali errori significativi e pervasivi (non si limitano a specifiche voci di bilancio) possano rendere inaffidabile il bilancio stesso. L'impossibilità di esprimere un giudizio, si manifesta quando il revisore sostiene che il bilancio sia corretto ma non ha elementi probativi sufficienti per dimostrarlo. Gli elementi che costituiscono la motivazione del revisore nello stabilire un determinato giudizio devono essere inseriti nella relazione; inoltre, il revisore dovrà esporre le motivazioni di tale giudizio ai dirigenti aziendali.

Il principio internazionale ISA 706, descrive le aggiuntive informazioni che il revisore dovrà apportare nella sua relazione per richiamare l'attenzione di chi usufruirà del bilancio. Nel caso in cui il revisore da informazioni riguardanti elementi presenti all'interno del bilancio darà "Richiami d'informativa", nel caso in cui riporti altri elementi costituiranno un "Paragrafo relativo ad altri aspetti". In questi casi, come nel principio precedente, il revisore dovrà avvertire la direzione che emetterà un giudizio con richiamo.

L'ISA 710, ci illustra le responsabilità del revisore per quanto riguarda i valori e le informazioni che sono riportate nel bilancio ma che sono collegabili a esercizi precedenti, le così dette informazioni comparative. Il revisore dovrà controllare i bilanci precedenti e se in tali bilanci il revisore si fosse espresso con giudizio con modifica, e i motivi non sono stati risolti, egli dovrà esporre un giudizio con modifica, invece, se i motivi sono stati risolti dovrà esporre un giudizio positivo con richiamo d'informativa.

Il principio ISA 720, definisce le responsabilità del revisore per quanto riguarda altri documenti, contenenti il bilancio, che sono soggetti a revisione. Il revisore è tenuto ad analizzare questi documenti e se nota delle contraddizioni o il rischio di errore significativo dovrà poi modificare il bilancio e se necessario anche il suo giudizio.

Il principio 720B fa parte degli SA Italia, tratta delle responsabilità del revisore legale relative al giudizio sulla coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario. Il revisore deve esprimere un giudizio se la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio dello stesso esercizio, se sono rispettati i requisiti di legge, e riportare dichiarazioni sugli eventuali errori significativi riscontrati durante le operazioni di revisione³³.

³³ Dal sito www.odcec.roma.it dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma.

CONCLUSIONI

In definitiva, possiamo affermare che la revisione legale è un'attività molto impegnativa ed ardua da svolgere, in quanto il revisore deve rigorosamente rispettare tutti i principi di revisione in vigore nel nostro paese, ma è anche un'attività fondamentale per garantire l'affidabilità dell'impresa a terzi che usufruiranno del bilancio d'esercizio.

Con l'adozione dei principi di revisione internazionali, l'Italia, si è potuta adeguare agli standard degli altri Stati membri dell'Unione europea, in modo da uniformare e facilitare la comprensione a tutti e in modo tale che le imprese del territorio nazionale potessero offrire la loro credibilità anche nel mercato estero.

Il revisore, seguendo gli ISA Italia, può svolgere al meglio il suo lavoro, in maniera indipendente e professionale, in modo tale che possa individuare elementi probativi che confermino, la presenza o meno, di errori significativi o pervasivi che possano non rendere veritiero il bilancio.

Oltre questi principi, oggetto della tesi è stata anche la relazione di revisione, approfondita nel terzo capitolo. La relazione di revisione viene trattata sia negli ISA 7XX che nell'articolo 14 del Decreto Legislativo n.39 del 2010. Quest'ultimo ci presenta il compito del revisore nell'esplicitare il suo giudizio sul bilancio all'interno della relazione, motivando il risultato ottenuto dalla revisione legale e verificando che siano state regolarmente tenute le scritture contabili e che siano stati rispettati tutti i principi contabili nazionali ed internazionali, mentre, gli ISA 7XX affrontano la conclusione della revisione e del giudizio, nello specifico:

- l'ISA 700 la "Formazione del giudizio e la relazione sul bilancio", descrivendo la forma ed il contenuto che deve avere la relazione di revisione;
- l'ISA 701 la "Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente", in vigore solo per gli EIP, specifica gli aspetti più significativi che devono essere riportati nella relazione;
- l'ISA 705 le "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente", prevede tre tipi di giudizio con modifica: il giudizio con rilievi, il giudizio negativo e l'impossibilità di esprimere un giudizio;
- l'ISA 706 i "Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente";
- l'ISA 710 le "Informazioni comparative – dati corrispondenti e bilancio comparativo";
- l'ISA 720 le "Responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile";
- l'ISA 720B, in vigore in Italia, le "Responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla relazione sulla gestione e ad alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari".

BIBLIOGRAFIA

- AA.VV., *Revisione legale dei conti*, Ipsoa, Milano, 2019;
- AA.VV., *La revisione legale*, Memento Ipsoa- Francis Lefebvre, Milano, 2015;
- A.GIUSSANI – P.NAVA – A.PORTALUPI – M.F.CORDOVA, *Principi contabili internazionali*, Memento Ipsoa- Francis Lefebvre, Milano, 2016;
- A.SERGIACOMO – G.VIGLIETTI, *La riforma della revisione legale*, Maggioli editore, Rimini, 2016;
- G.GENTILI, *La nuova revisione dei conti con gli ISA Italia*, Cesi Multimedia, Milano, 2016;
- *Il manuale del revisore*, Italia Oggi, Milano, 2018;

SITOGRAFIA

- www.gazzettaufficiale.it
- www.ecnews.it
- www.consob.it
- www.deloitte.it
- www.commercialisti.it
- www.revisori.it
- www.ifac.org
- www.iaasb.org
- www.larevisionelegale.it
- www.odcec.roma.it
- www.revisionelegale.mef.gov.it