

I principi di revisione di riferimento

Il revisore legale, consapevole dei limiti e della ampiezza del suo ruolo, deve conoscere approfonditamente e seguire:

- le norme sulla revisione legale previste dal codice civile e dal d.lgs. 39/2010;
- i principi di revisione nazionali emanati dalla Consob e dal CNDCEC¹ fino a quando un apposito regolamento “traghetterà” l’Italia verso i principi di revisione internazionali (ISA – International Standards on Auditing);
- i principi di revisione internazionali emessi dall’apposito organismo internazionale (IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board)
- le norme di comportamento del revisore unico, della società di revisione e del Collegio sindacale per la funzione di “controllo contabile”.

Si ricorda che la Commissione europea con l’approvazione della direttiva 2006/43/CE del 17 maggio 2006, a cui il d.lgs. 39/2010 fa riferimento, ha previsto all’art. 26 che “le revisioni legali dei conti siano eseguite conformemente ai principi di revisione internazionali. ... Gli stati membri possono applicare un principio di revisione nazionale fintantoché la Commissione non abbia adottato un principio di revisione internazionale concernente la medesima materia. I principi di revisione internazionali adottati sono pubblicati integralmente nella Gazzetta Ufficiale dell’Unione Europea in tutte le lingue ufficiali della comunità”.

Ciò significa, come previsto dall’art. 11 del d.lgs. 39/2010, l’applicazione integrale dei principi di revisione internazionali in accordo con la direttiva europea relativa, ma permette anche al Ministro dell’Economia e delle Finanze² di disporre l’obbligo di osservare procedure di revisione o obblighi supplementari e, solo in casi eccezionali, il divieto di osservare parte dei principi in caso di disposizioni di legge specifiche. Fino alla adozione di tali principi si applicano quelli in vigore approvati finora dal CNDCEC e dalla Consob.

I principi di revisione nazionali sono emessi congiuntamente dal CNDCEC e dalla Consob, quelli emessi anche dalla Consob hanno valenza per gli EIP, mentre quelli emessi dal CNDCEC hanno valenza per tutti i tipi di revisioni societarie. Ad esempio, il Principio di revisione n. 1005 – “Considerazioni sulla revisione delle imprese minori” non interessa le società soggette alla vigilanza della Consob.

I principi di revisione nazionali attualmente in vigore sono i seguenti:

¹ L’acronimo CNDCEC è usato nel testo per identificare il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

² Di concerto con il Ministro della Giustizia, la Consob, Banca d’Italia e ISVAP.

ELENCO AGGIORNATO AL 30 SETTEMBRE 2012

Nr.	Titolo	Valido dal	Delibera Consob	
			Nr.	Data
PR. 001	Il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio	feb-09	16801	feb-09
Doc. 100	Principio sull'indipendenza del revisore	2005	-	-
Doc. 200	Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio	dic-06	15665	dic-06
Doc. 220	Il controllo della qualità del lavoro di revisione contabile	dic-02	13809	ott-02
Doc. 230	La documentazione del lavoro di revisione	dic-02	13809	ott-02
Doc. 240	La responsabilità del revisore nel considerare le frodi nel corso della revisione contabile del bilancio	dic-06	15665	dic-06
Doc. 250	Gli effetti connessi alla conformità a leggi ed a regolamenti	dic-02	13809	dic-02
Doc. 260	Comunicazione di fatti e circostanze attinenti la revisione ai responsabili delle attività di <i>governance</i>	dic-03	14352	dic-06
Doc. 300	Pianificazione della revisione contabile del bilancio	dic-06	15665	dic-06
Doc. 315	La comprensione dell'impresa e del suo contesto e la valutazione dei rischi di errori significativi	dic-06	15665	dic-06
Doc. 320	Il concetto di significatività nella revisione	dic-02	13809	ott-02
Doc. 330	Le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati	dic-06	15665	dic-06
Doc. 402	Considerazioni sulla revisione contabile di imprese che utilizzano fornitori di servizi	dic-02	13809	ott-02
Doc. 500	Gli elementi probativi della revisione	dic-06	15665	dic-06

Nr.	Titolo	Valido dal	Delibera Consob	
			Nr.	Data
Doc. 501	Gli elementi probativi: considerazioni addizionali per casi specifici	dic-02	13809	ott-02
Doc. 505	Le conferme esterne	dic-02	13809	ott-02
Doc. 510	La verifica dei saldi di apertura a seguito dell'assunzione di un nuovo incarico	dic-02	13809	ott-02
Doc. 520	Le procedure di analisi comparativa	dic-06	15665	dic-06
Doc. 530	Campionamenti di revisione e altre procedure di verifica con selezione delle voci da esaminare	dic-02	13809	ott-02
Doc. 540	La revisione delle stime contabili	dic-02	13809	ott-02
Doc. 545	La revisione delle misurazioni del <i>Fair Value</i> (valore equo) e della relativa informativa	dic-07	16137	ott-07
Doc. 550	Le parti correlate	dic-02	13809	ott-02
Doc. 560	Eventi successivi	dic-02	13809	ott-02
Doc. 570	La continuità aziendale	dic-07	13221	nov-07
Doc. 580	Le attestazioni della Direzione	dic-02	13809	ott-02
Doc. 600	L'utilizzo del lavoro di altri revisori	dic-03	14186	lug-03
Doc. 610	L'utilizzo del lavoro di revisione interna	dic-02	13809	ott-02
Doc. 620	L'utilizzo del lavoro dell'esperto	dic-02	13809	ott-02
Doc. 1006	Banche – Principio sulla revisione del bilancio delle banche	dic-04	14768	nov-04

In pratica le differenze tra gli stessi principi di revisione nazionali ed internazionali non sono significative dato che i principi di revisione nazionali sono in linea con quelli internazionali, salvo per quei principi di revisione non ancora recepiti dal nostro ordinamento, né emessi dal CNDCEC e dalla Consob.

I principi di revisione internazionali sono, invece, emessi dall'*International Auditing and Assurance Standards Board* ("IAASB") e sono suddivisi come segue:

- revisione contabile del bilancio (*audit*);
- revisione limitata (*review*);
- altri incarichi di attestazione (*related services*);
- controllo di qualità della revisione.

In particolare i principi di revisione internazionali emessi da IAASB sono così suddivisi:

Tipologia	Sigla	dal n. al n.
INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING Applicabili agli incarichi di revisione contabile per l'espressione di un giudizio professionale	ISA	100 - 999
INTERNATIONAL AUDITING PRACTICE STATEMENT Norme interpretative degli ISA	IAPS	1000 - 1100
INTERNATIONAL STANDARDS ON REVIEW ENGAGEMENTS Applicabili gli incarichi di revisione limitata (<i>review</i>)	ISRE	2000 - 2699
INTERNATIONAL REVIEW ENGAGEMENTS PRACTICE STATEMENT Norme interpretative degli ISRE	IREPS	–
INTERNATIONAL STANDARDS ON ASSURANCE ENGAGEMENTS Applicabili agli incarichi diversi dalla revisione contabile del bilancio e della revisione limitata Norme interpretative – IAEPS	ISAE	3000 - 3699
INTERNATIONAL STANDARDS ON RELATED SERVICES Applicabili agli incarichi di revisione speciali ad esempio su specifiche procedure di verifica concordate con i clienti e negli incarichi di compilazioni di dati affidati al revisore Norme	ISRS	4000 - 4699

Per ciascuna di tali categorie, lo IAASB emana guide applicative ed interpretative (IAPS, IREPS, IAEPS, IRSPS).

L'area di maggiore interesse per la revisione del bilancio d'esercizio e consolidato riguarda gli *International Standards on Auditing* (ISA) e quelli internazionali ancora da recepire nei principi di revisione nazionali riguardano i seguenti aspetti:

INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING

Nr.	Contenuto	Possibile sostituzione con
210	I termini dell'incarico	Art. 13 d.lgs. 39/2010
265	Relazione sulle carenze nel controllo interno	
700	Relazione del revisore sul bilancio	PR 2 – CNDCEC
701	Modifiche alla relazione del revisore	PR 2 – CNDCEC
710	Importi comparativi	
720	Altre informazioni contenute nei bilanci revisionati	

Per gli aspetti applicativi degli *International Auditing Practice Statements* la situazione dei principi da introdurre nella nostra situazione nazionale è la seguente:

Nr.	Contenuto
1000	Procedure di conferme interbancarie
1004	Le relazioni tra i <i>supervisor</i> bancari e i revisori esterni
1012	Revisione degli strumenti finanziari derivati
1013	Commercio elettronico – effetti sulla revisione dei bilanci
1014	Relazione dei revisori in ambiente IFRS

Va tenuto presente che nel 2004 lo IAASB ha intrapreso un programma di rivisitazione di tutti i principi di revisione internazionali (ISAs) oggi in vigore finalizzato ad accrescere la loro chiarezza e comprensibilità.

Tale programma concluso nel febbraio 2009 ha comportato la riscrittura di 36 principi di revisione e del principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC 1) trattato nel Capitolo 18 di questo testo.

Secondo il nuovo sistema il testo dei principi è stato, alternativamente, o solo riorganizzato in sezioni distinte – senza subire modifiche che di sostanza – o riorganizzato e modificato nei contenuti.

Attualmente l'insieme dei principi di revisione internazionali (cd. "*clarified*" – CISA) è composto da:

- un ISA di nuova emanazione sulla relazione per le carenze sul controllo interno
- ISA 265;
- sedici ISA rivisti e riscritti;
- venti ISA riscritti integralmente.

L'adozione della nuova convenzione di cui si è detto ha portato ad una diversa articolazione del contenuto di ciascuno dei suddetti principi secondo uno schema tipo, organizzato in sezioni ben distinte. Questo rappresenta il vero elemento di novità rispetto ai principi precedenti.

Le sezioni attualmente presenti nei documenti includono i seguenti aspetti comuni:

- *introduzione*: che illustra l'argomento trattato, lo scopo del principio e le responsabilità del revisore in merito all'oggetto trattato;
- *obiettivo*: che definisce i risultati da raggiungere con riferimento all'oggetto del principio. Ciascun principio può contenere uno o più obiettivi da inquadrare nell'obiettivo generale della revisione, che è quello di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio, nel suo complesso, non sia inficiato da errori significativi e che, pertanto, sia redatto in conformità alle norme che ne disciplinano la redazione;
- *definizione*: contiene il significato attribuito ai termini chiave utilizzati nel corpo del documento;
- *regole*: definisce gli strumenti appropriati per realizzare gli obiettivi da perseguire;
- *Linee guida e altro materiale esplicativo*: specifica il significato delle regole, il loro ambito applicativo e fornisce una guida per metterle in atto. Questa sezione può contenere specifici aspetti relativi alla revisione delle imprese di minori dimensione e delle amministrazioni pubbliche.