



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI CAGLIARI  
*Facoltà di Scienze Economiche, Giuridiche e Politiche*

## I principi di revisione ISA Italia: la nuova relazione di revisione

Dott. Piero Maccioni

26 ottobre 2016

Prima dell'introduzione degli **ISA Italia**, non è **mai esistito** in Italia un principio di revisione universalmente accettato dedicato alla forma ed al contenuto della relazione di revisione

Il principio di revisione n°002 "*Modalità di redazione della relazione di controllo contabile ai sensi dell'articolo 2409-ter C.C.*" emanato dal CNDCEC e in vigore sino al 31.12.2014, infatti, **non è stato mai applicato dalle società di revisione aderenti ad Assirevi**, e ha avuto un'applicazione limitata (principalmente alla revisione legale svolta da persone fisiche o da collegi sindacali su società di dimensioni medio piccole).

Per tanti anni hanno convissuto orientamenti professionali **non omogenei**. Tra i più rilevanti cambiamenti introdotti dagli **ISA Italia**, spicca la presenza di ben **sei** documenti che normano in modo specifico la forma ed il contenuto della relazione di revisione:

- 700** **Formazione del giudizio e relazione sul bilancio**
- 705** **Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente**
- 706** **Richiami di informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente**

dott. Piero Maccioni

3

- 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 revisore relativamente all'espressione del giudizio sulla coerenza**

dott. Piero Maccioni

4

#### Aspetti normativi e pratica professionale: evoluzione storica

- i) DPR 136/1975 “**certificazione**” del bilancio delle società quotate in Borsa da parte di società di revisione iscritte all’albo CONSOB (primi bilanci al 31.12.**1982**)
- ii) Il CNDC&R nel 1977 iniziò a definire principi di revisione nazionali (regole tecniche e di etica)
- iii) Il P.R. n°**18** (maggio 1981) ⇒ **norme di stesura della relazione di certificazione**, prevedeva l’espressione di un giudizio professionale graduato sulla base di sei tipologie

dott. Piero Maccioni

5

#### Aspetti normativi e pratica professionale: evoluzione storica

- iv) il contenuto del principio di revisione **18** venne rifiutato dalla Consob; le società di revisione avrebbero dovuto “**rilasciare**” o “**non rilasciare**” la “certificazione” del bilancio, **senza alcuna possibilità di graduare il giudizio**

La scelta dell’autorità di vigilanza suscitò un vasto dibattito sull’utilità e la valenza di un giudizio sul bilancio che - a differenza di quanto avveniva negli altri paesi sviluppati - **non poteva essere graduato** e sul fatto che **il bilancio, influenzato da processi di stima per molte delle sue componenti, non è suscettibile, per sua natura, di attestazioni assolute di verità**

dott. Piero Maccioni

6

### Aspetti normativi e pratica professionale: evoluzione storica

- v) nel **marzo 1994** la CONSOB cambiò orientamento: venne previsto un nuovo schema di relazione finale innovativo, **in accordo con la prassi internazionale**

Pur mantenendo inalterate le conclusioni, infatti, era possibile esprimere un **giudizio con rilievi**, sia sui trattamenti contabili, sia a seguito di **limitazioni** nel procedimento di revisione, come anche era possibile dichiarare l'**impossibilità di esprimere il giudizio**, aggiungere richiami di informativa o segnalare incertezze

dott. Piero Maccioni

7

### Aspetti normativi e pratica professionale: evoluzione storica

- vi) con il **DLgs 58/1998** (TUIF), l'impianto normativo e regolamentare nazionale si allineò a quello seguito negli altri paesi sviluppati

Innovò profondamente la disciplina pertinente le **so-cietà quotate** e modificò la normativa sulla revisione dei loro bilanci, prevedendo l'espressione di un giudizio professionale sul bilancio secondo **quattro** possibili tipologie.

E' la prima volta in cui il legislatore separa il **controllo contabile** dalla **vigilanza** sulla correttezza dell'amministrazione

dott. Piero Maccioni

8

### Aspetti normativi e pratica professionale: evoluzione storica

**vii)** La **CONSOB**, al fine di regolare la relazione finale delle società di revisione secondo la nuova normativa, il **1° dicembre 1999** emise una propria comunicazione (n°DAC/99088450)

Documento con un'ottima valenza tecnica, esaminava tutti i principali problemi pertinenti la relazione di revisione (le due tipologie di rilevii, le situazioni di incertezza, le peculiarità dei richiami di informativa, ecc.)

**in assenza** di un documento emanato dalle organizzazioni professionali ha costituito, di fatto, lo **standard di riferimento**

### Aspetti normativi e pratica professionale: evoluzione storica

**viii)** Con la riforma del diritto societario [**DLgs. 6/2003**] veniva introdotto il nuovo istituto del **controllo contabile** del bilancio

Tale controllo, oltre che alle società di revisione iscritte al Registro dei revisori contabili (DLgs 88/92), poteva essere affidato ad un **revisore contabile individuale** iscritto al Registro e (a certe condizioni), al **collegio sindacale**.

Le norme che regolavano la materia (**artt. 2409bis-septies c.c.**), tuttavia, non davano alcuna indicazione né sul **contenuto sostanziale del controllo**, né su eventuali **regole** da applicare, né sulla **struttura** della relazione finale, né sulle possibili **tipologie di giudizio**

### Aspetti normativi e pratica professionale: evoluzione storica

Sulla questione si aprì una controversia che divise la professione: **alcuni** sostenevano la **sostanziale identità** tra la revisione contabile disciplinata dal TUIF ed il controllo contabile, **altri** sostenevano invece la **differenza** tra i due istituti: il controllo contabile avrebbe dovuto concludersi con una **relazione finale in forma libera**.

**ix)** Il **DLgs. 32/2007** (che recepiva la direttiva 2003/51/CE) fu dirimente. Modificò, con gli stessi contenuti:

- l'art. 156 - DLgs 58/1998 sulla relazione di revisione dei bilanci di **società quotate**
- il DLgs 127/1991 sulla relazione di controllo contabile del **bilancio consolidato**
- l'art. 2409 ter c.c. sulla relazione di controllo contabile del bilancio delle **società non quotate**

dott. Piero Maccioni

11

### Aspetti normativi e pratica professionale: evoluzione storica

**Il DLgs. 32/2007** stabilì, fra l'altro:

- la sostanziale **identità** del controllo contabile ex art. 2409 bis c.c. e della revisione contabile disciplinata dal **TUIF**, dato che i due istituti davano luogo a **relazioni finali con lo stesso contenuto**;
- stabiliva che sia il controllo contabile che la revisione andavano svolti **applicando i principi di revisione**, visto che questi dovevano essere indicati nella relazione finale: **non vi era quindi soggettività nelle regole di controllo da seguire**;
- stabiliva che la relazione finale **non fosse un documento con forma libera**, ma che avesse dei contenuti **obbligatori**

dott. Piero Maccioni

12

### Aspetti normativi e pratica professionale: evoluzione storica

- x) A seguito del nuovo art.2409ter c.c. il CNDCEC emise due principi di revisione:
- ⇒ Principio di revisione CNDCEC **PR001 (feb 2009)**  
"Il giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio"
  - ⇒ Principio di revisione CNDCEC **PR002 (apr 2009)**  
"Modalità di redazione della relazione di controllo contabile ai sensi dell'art. 2409ter del codice civile"

Dopo il principio di revisione n°18 (maggio 1981, peraltro abrogato nel 2002) la professione non aveva più emesso principi sulla relazione finale. La materia era quindi - di fatto - coperta dalla comunicazione della **CONSOB** del **1999**

### Aspetti normativi e pratica professionale: evoluzione storica

Tuttavia, il **PR002** - nonostante presentasse un modello di relazione standardizzata, in accordo con la comunicazione CONSOB del 1999 e la prassi in uso nella revisione - fu **criticato dalla CONSOB** che nel **luglio 2009**, emise il documento di ricerca n°138, intitolato "La relazione di revisione sul bilancio". Assirevi segnalava due punti di dissenso:

- i) una frase **difforme** dalla prassi sul procedimento di controllo contabile ["il **procedimento di controllo contabile è stato svolto in modo coerente con le dimensioni della società e con il suo assetto organizzativo**"]
- ii) il **carente** trattamento delle circostanze di **incertezza** rilevate dal revisore

### Perché sono necessarie regole di controllo univoche ?

L'esercizio della revisione contabile richiede l'esistenza di un corpo di **regole di controllo oggettive**: solo se il revisore le applica, può affermare di aver controllato

In **assenza** di regole di controllo oggettive, ogni revisore potrebbe svolgere il controllo sulla base di scelte soggettive ed il mercato **privilegerebbe i revisori meno rigorosi, vanificando** ogni utilità della revisione contabile

dott. Piero Maccioni

15

### Cosa cambia con i nuovi principi di revisione ?

Dopo la approvazione formale della CONSOB, con la "determina" del Ragioniere generale dello Stato del dicembre 2014, è stata ufficializzata la versione definitiva dei nuovi principi di revisione **ISA Italia**:

- **33** principi di revisione **ISA Italia**, traduzione ed adattamento degli *ISAs clarified*
- un principio **ISQC1 Italia** (traduzione del ISQCI emesso dallo IAASB), sul **controllo di qualità**;
- **2** principi **SA Italia**, necessari per ottemperare alla legislazione nazionale in materia di revisione legale (SA Italia **250 B** - *Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale* / SA Italia **720 B** - *Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio di coerenza*)

dott. Piero Maccioni

16

## Cosa cambia con i nuovi principi di revisione ?

Una **relazione finale** redatta in accordo con questi principi comporta, in sintesi, quanto segue:

- il superamento dell'attuale dicotomia tra il modello di relazione del **PR002** e quello del documento di ricerca **Assirevi n°157**;
- significative **modifiche di forma** rispetto ad entrambi i modelli in uso (es.: titoli anziché numerazione dei paragrafi);
- alcune **modifiche di sostanza** inerenti i dati **comparativi**;
- la possibilità di inserire **paragrafi** di "**altri aspetti**", sulla base dell'ISA Italia 706

dott. Piero Maccioni

17

## Schema e contenuto della relazione di revisione:

La nuova relazione di revisione ha una struttura "rigida", costituita da ciascuno dei seguenti elementi che dovranno essere esposti nell'ordine in cui sono indicati:

- 1. Titolo** - specifica che si tratta della relazione di un revisore indipendente e indica il **riferimento normativo** ai sensi del quale è emessa la relazione di revisione (legale/a titolo volontario)
- 2. Destinatari** - nei casi ex DLgs 39/10 i destinatari sono i soggetti (**assemblea**) che hanno conferito l'incarico di revisione

dott. Piero Maccioni

18

### Schema e contenuto della relazione di revisione:

- 3. Paragrafo introduttivo** - identifica l'impresa oggetto dell'attività e specifica la data di riferimento del bilancio, dichiara che il bilancio è stato oggetto di revisione contabile ed identifica l'intestazione di ciascun prospetto che costituisce il bilancio, incluse le note. Deve essere adattato in base al quadro normativo sull'informativa finanziaria applicabile all'incarico (es.: IFRS, norme italiane)

### Schema e contenuto della relazione di revisione:

- 4. Responsabilità degli amministratori per la redazione del bilancio** - esplicita le responsabilità peculiari degli amministratori, cioè la redazione del bilancio in conformità alle norme di legge in materia
- 5. Responsabilità del revisore per l'espressione del giudizio sul bilancio** - include sintetiche informazioni circa i principi di revisione seguiti, le finalità della revisione, le modalità di svolgimento e le caratteristiche della revisione stessa (espressione del giudizio, applicazione dei principi di revisione internazionali, portata e limiti della revisione)

### Schema e contenuto della relazione di revisione:

- 6. Giudizio professionale** - fulcro della relazione di revisione, contiene l'espressione del giudizio professionale sul bilancio
- 7. Richiami di informativa** - può essere incluso in presenza di **fatti di particolare importanza** indicati dalla società nella nota integrativa del bilancio che il revisore ritiene di evidenziare
- 8. Altri aspetti** - rappresenta un'ulteriore comunicazione che il revisore può inserire qualora ritenga necessario evidenziare aspetti, **diversi da quelli inclusi nel bilancio**, ritenuti rilevanti per i destinatari della relazione

dott. Piero Maccioni

21

### Schema e contenuto della relazione di revisione:

- 9. Altri obblighi di reportistica** - ha la funzione di assolvere ad altri obblighi di reportistica rispetto all'espressione del giudizio sul bilancio eventualmente previsti dalla normativa, ad esempio l'espressione del giudizio sulla **coerenza** delle informazioni contenute nella **relazione sulla gestione** con il bilancio d'esercizio (principio di revisione ISA Italia n°720B)
- 10. Firma** - del revisore o del socio responsabile in caso di incarico conferito a società di revisione

dott. Piero Maccioni

22

## Schema e contenuto della relazione di revisione:

- 11. Data** - deve essere indicata la data in cui hanno avuto **termine le procedure di verifica**, ossia il momento in cui si chiude il processo di raccolta, esame e valutazione degli elementi probativi a supporto del giudizio professionale espresso
- 12. Sede del revisore** - la relazione deve riportare il luogo in cui il revisore esercita la propria attività

## Appendice ISA Italia 700

### RELAZIONE CONTENENTE UN GIUDIZIO SENZA MODIFICA CON RIFERIMENTO AD UN BILANCIO D'ESERCIZIO REDATTO SECONDO LA NORMATIVA ITALIANA

#### Relazione della società di revisione indipendente ai sensi dell'articolo 14 del DLgs 27 gennaio 2010, n. 39

Ai Soci della Abc Srl

#### *Relazione sul bilancio d'esercizio*

Ho svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio d'esercizio della Società Abc Srl, costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 201X, dal conto economico per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

#### **Responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio**

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

## Appendice ISA Italia 700

### Responsabilità del revisore

È mia la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio sulla base della revisione contabile. Ho svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'articolo 11, comma 3, del DLgs 39/2010. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici, nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio non contenga errori significativi.

La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio d'esercizio. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

dott. Piero Maccioni

25

## Appendice ISA Italia 700

### Responsabilità del revisore (continua)

Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio d'esercizio dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze e **non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa**. La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, nonché la valutazione della presentazione del bilancio d'esercizio nel suo complesso.

Ritengo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio giudizio.

dott. Piero Maccioni

26

## Appendice ISA Italia 700

### Giudizio

A mio giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una **rappresentazione veritiera e corretta** della situazione patrimoniale e finanziaria della Società Abc Srl al 31 dicembre 201X e del risultato economico per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

## Appendice ISA Italia 700

### *Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari*

#### **Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio**

Ho svolto le procedure indicate nel principio di revisione Sa Italia 720B al fine di esprimere, come richiesto dalle norme di legge, un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione, la cui responsabilità compete agli amministratori della Abc Srl, con il bilancio d'esercizio della Abc Srl al 31 dicembre 201X. A mio giudizio la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della Abc Srl al 31 dicembre 201X.

Nome e cognome del revisore

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore

## Le tipologie del giudizio

- 1 **Giudizio senza modifica**
- 2 **Giudizio con modifica**
- 3 **Giudizio negativo**
- 4 **Impossibilità di esprimere un giudizio**

dott. Piero Maccioni

29

## Il paragrafo del giudizio professionale

Il paragrafo che contiene il giudizio sul bilancio è il più **importante** della relazione di revisione e, senza dubbio, quello che riscuote **maggiore attenzione** da parte degli utilizzatori del bilancio

Il giudizio **senza modifica** è **univoco** e viene espresso quando il revisore:

- ritiene di aver acquisito **elementi probativi sufficienti ed appropriati**;
- conclude che gli eventuali **errori** identificati, singolarmente o nel loro insieme, **non** siano **significativi e pervasivi** per il bilancio nel suo complesso.

dott. Piero Maccioni

30