



NOTA INFORMATIVA

Nuovi principi di revisione in materia di relazione

Con determina della Ragioneria Generale dello Stato del 31 luglio 2017 sono stati adottati i principi di revisione internazionali ISA Italia di seguito elencati, corredati da una rinnovata Introduzione e da un nuovo Glossario:

- ISA Italia n. 700, “Formazione del giudizio e relazione sul bilancio”;
- ISA Italia n. 701, “Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente”;
- ISA Italia n. 705, “Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente”;
- ISA Italia n. 706, “Richiami d’informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente”;
- ISA Italia n. 710, “Informazioni comparative - Dati corrispondenti e bilancio comparativo”;
- ISA Italia n. 570, “Continuità aziendale”;
- ISA Italia n. 260, “Comunicazione con i responsabili delle attività di governance”.

I nuovi principi sostituiscono, ed in parte integrano, quelli del primo set adottati con determina della RGS del 23 dicembre 2014¹ e con la successiva datata 15 giugno 2017².

Le esigenze di aggiornamento dei suddetti principi nascono da una combinazione tra il mutato scenario normativo europeo e nazionale e l’attuazione da parte dell’International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) di un ampio progetto di rivisitazione degli standard internazionali che regolano le modalità di redazione della relazione del revisore.

¹ La determina della RGS del 23 dicembre 2014 ha adottato i principi di revisione internazionali ISA Italia dal n. 200 al n. 720, i principi di revisione nazionali SA Italia n. 250B e n. 720B, nonché il principio internazionale sul controllo della qualità ISQC 1.

² La determina della RGS del 15 giugno 2017 ha adottato il Principio di revisione (SA Italia) n. 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” in sostituzione della precedente versione del documento pubblicata con la citata determina del 23 dicembre 2014.



§ Il mutato contesto europeo

Ad Aprile 2014 il legislatore europeo ha attuato una profonda riforma della revisione legale dei bilanci d'esercizio e consolidati attraverso l'adozione di due importanti atti: una nuova Direttiva (2014/56/UE del 16 aprile 2014) che modifica la precedente Direttiva 2006/43/CE e che contiene una serie di misure applicabili alla generalità delle revisioni contabili; un Regolamento (n. 537/2014 del 16 aprile 2014) che prevede ulteriori e più stringenti regole applicabili unicamente alle revisioni dei bilanci degli enti di interesse pubblico.

Tra le tante modifiche introdotte a livello europeo non mancano quelle relative alla relazione di revisione, contenute nell'art. 28 della nuova Direttiva nonché nell'art. 10 del Regolamento europeo applicabile agli enti di interesse pubblico.

La nuova Direttiva europea sulla revisione è stata attuata in Italia con D. Lgs n. 135 del 17 luglio 2016 il quale, con riferimento alle disposizioni relative alla relazione di revisione contenute nell'art. 14, ha stabilito l'entrata in vigore per le revisioni dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 6 agosto 2016 o successivamente. **In termini pratici ciò significa che la prima relazione di revisione sui bilanci di enti diversi da quelli di interesse pubblico emessa secondo le nuove regole sarà quella relativa ai bilanci chiusi al 31 dicembre 2017.**

Per gli enti di interesse pubblico il Regolamento europeo n. 537/2014 è entrato in vigore il 17 giugno 2016 ed è, pertanto, applicabile a partire dal primo bilancio che inizia dopo tale data. **In termini pratici, ciò significa che la prima relazione di revisione sui bilanci di enti di interesse pubblico emessa secondo le nuove regole europee è quella relativa ai bilanci chiusi al 30 giugno 2017 o in data successiva.**

Questo sfasamento temporale è il motivo per cui i principi oggetti di recente Determina della RGS presentano date di entrata in vigore differenti coerentemente con i periodi di decorrenza del D.Lgs. n. 135/16 e del Regolamento (UE) n. 537/14.

Per consentire l'allineamento volontario dei due diversi periodi di decorrenza alle società diverse dagli EIP è consentita l'applicazione anticipata per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 17 giugno 2016.

§ Progetto IAASB *“Reporting on Audited Financial Statements – New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments”*



Parallelamente al progetto di riforma europea della revisione legale dei bilanci, lo IAASB (comitato di IFAC deputato all'emanazione dei principi di revisione internazionali) aveva avviato un altrettanto ambizioso progetto di rivisitazione degli standard internazionali che regolano le modalità di redazione della relazione del revisore al fine di migliorare la qualità e la quantità delle informazioni ricavabili da questo importante strumento di comunicazione del revisore.³

Il progetto si è concluso a gennaio 2015 con l'approvazione di un nuovo set di principi inerenti la relazione di revisione (c.d. Auditor Reporting Standards), **entrati in vigore per le revisioni dei bilanci chiusi al 31 dicembre 2016 o successivamente** e composto da un principio di revisione di nuova edizione e da sei principi di revisione ISA rivisti nel contenuto⁴:

- New ISA 701 *“Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor’s Report”*. Il principio, di nuova edizione, tratta della comunicazione nella relazione di revisione degli aspetti chiave emersi nel corso della revisione (c.d. Key Audit Matters);
- ISA 700 (Revised), *“Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements”*, relativo al giudizio di revisione e alla forma e contenuto della relazione;
- ISA 705 (Revised), *“Modifications to the Opinion in the Independent Auditor’s Report”* relativo all'espressione del giudizio di revisione con modifiche;
- ISA 706 (Revised), *“Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor’s Report”* relativo ai richiami d'informativa ed ai paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore;
- ISA 260 (Revised), *“Communication with Those Charged with Governance”* relativo alla comunicazione con i responsabili delle attività di governance;
- ISA 570 (Revised), *“Going Concern”* relativo alla continuità aziendale.

Sono stati, inoltre, oggetto di contenute modifiche (c.d. conforming amendments⁵) i seguenti ISA: n. 210, n. 220, n. 230, n. 510, n. 540, n. 580, n. 600 e n. 710.⁵

L'ambizioso progetto dello IAASB ha risposto ad una esigenza crescente negli ultimi anni: infatti, partendo dal presupposto che la relazione di revisione costituisce l'unico output tangibile della complessa attività di

³ Progetto “Reporting on Audited Financial Statements – New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments”.

⁴ Ad aprile 2015 a tale primo set di principi si è aggiunto l'ISA 720 (Revised), *“The Auditor’s Responsibilities Relating to the Other Information”*, relativo alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio sottoposto a revisione.

⁵ Anche i corrispondenti ISA Italia saranno a breve oggetto di aggiornamento al fine di tenere conto di tali conforming amendments (ad eccezione dell'ISA Italia 710 già oggetto della Determina della RGS in commento).



revisione, si era reso necessario un miglioramento della capacità informativa di tale documento per i potenziali utilizzatori.

Conseguentemente, i due macro obiettivi che lo IAASB ha voluto realizzare attraverso l'emanazione del nuovo set di *Auditor Reporting Standards* sono stati, da un lato, il miglioramento della capacità informativa della relazione di revisione e, dall'altro, consentire un adeguamento della relazione di revisione ai modificati sistemi normativi e regolamentari nazionali in tema di redazione del bilancio, garantendo allo stesso tempo l'omogeneità del contenuto essenziale minimo della relazione di revisione.

Le principali innovazioni contenute nei nuovi *Auditor Reporting Standards* sono le seguenti:

- 1) **l'anticipazione del paragrafo contenente il giudizio di revisione** che deve ora essere posizionato all'inizio della relazione di revisione, seguito immediatamente dopo dal paragrafo "*Elementi alla base del giudizio*";
- 2) limitatamente alla revisione dei bilanci delle società quotate⁶, l'introduzione di una sezione *ad hoc* contenente gli **aspetti chiave della revisione contabile** (key audit matters) in modo tale da fornire una maggiore trasparenza sulle attività svolte dal revisore in esecuzione del proprio incarico, migliorando – di conseguenza – il valore comunicativo della relazione;
- 3) limitatamente alla revisione dei bilanci delle società quotate⁷, l'inserimento del nome del **responsabile dell'incarico di revisione**;
- 4) l'introduzione di una **dichiarazione esplicita di indipendenza** da parte del revisore in conformità alle norme ed ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili;
- 5) l'inserimento di una informativa specifica e dettagliata in merito alla verifica del presupposto della **continuità aziendale** che include una descrizione delle responsabilità del management e del revisore in merito al rispetto del presupposto del *going concern*. In presenza di un'incertezza significativa il revisore è tenuto a richiamare l'attenzione sulla relativa informativa di bilancio, se ritenuta adeguata, ovvero a riflettere tale circostanza nella formulazione del proprio giudizio;
- 6) una più dettagliata descrizione delle **responsabilità del revisore** e degli aspetti chiave del processo di revisione.

⁶ Nell'ordinamento italiano, in virtù di quanto previsto dall'art. 10, par. 2, lett. c) del Regolamento (UE) n. 537/14 tale previsione deve essere applicata alle revisioni contabili dei bilanci di tutti gli enti di interesse pubblico.

⁷ Nell'ordinamento italiano tale previsione già si applica a tutti gli incarichi conferiti ai sensi del D. Lgs. n. 39/10.



In conformità al processo di elaborazione dei principi di revisione disposto dall'art. 11, co. 2, del DLgs 39/2010, i nuovi principi di revisione internazionali ISA sono stati tradotti in lingua italiana dal CNDCEC con la collaborazione di Assirevi, dell'INRL e di Consob e successivamente integrati con considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l'applicazione, nell'ambito delle disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano.