

Revisione legale e controllo qualità: Clarity Project attualità e prospettive

di Alberto Pesenato (*)

Il Clarity project ha il compito di rendere gli ISA (International Standards on Auditing) più chiari per un'applicazione più coerente e comprensibile. L'art. 11 del D.Lgs. 27 gennaio 2010 n. 39 statuisce che debbano essere adottati. Le posizioni dei vari soggetti: MEF, Consob, CNDCEC, Assirevi.

I principi di revisione di riferimento

Lo Standard setter dei Principi di revisione internazionali

Lo «Standard Setter» per i principi di revisione internazionali (1), che opera nell'ambito dell'IFAC, prende il nome di *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)* (2).

Lo IAASB pubblica principi di revisione che prendono nomi diversi a seconda della materia oggetto del controllo e/o del tipo di servizio che viene prestato:

- ISA (*International Standards on Auditing*) per gli incarichi di revisione contabile finalizzati all'espressione di un giudizio professionale su un bilancio (audit);
- ISRE (*International Standards on Review Engagements*) per gli incarichi di revisione limitata (review);
- ISAE (*International Standards on Assurance Engagements*) per gli altri incarichi di «assurance» diversi dai precedenti;
- ISRS (*International Standards on Related Services*) per gli incarichi di revisione speciali quali lo svolgimento di procedure concordate (*agreed upon procedures*) e di compilazione di dati contabili (*compilation*).

Per ciascuna di tali tipologie di regole, lo IAASB emana anche documenti applicativi

(1) Manuale del Revisore Legale WKI IPSOA VI edizione 2014. Altri contributi in www.albertopesenato.net

(2) L'*International Federation of Accountants* (IFAC) ha emesso principi di revisione internazionali per regolare l'attività di revisione contabile. Tali principi si sono progressivamente affermati come regole di controllo da utilizzare in sostituzione, in affiancamento, o in alternativa ai principi di revisione nazionali, emessi dalle Professioni Contabili dei diversi paesi.

L'Ifac (*International Federation of Accountants*) cui aderiscono 158 membri e associati provenienti da 122 paesi, è composto da 21 membri è coadiuvato da vari comitati. Esso ha il compito di elaborare i vari standard internazionali in materia di:

- etica - *International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA);
 - revisione contabile - *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB);
 - formazione professionale - *International Accounting Education Standards Board* (IAESB);
 - Contabilità per il settore pubblico - *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB).
- L'Ifac predispose, inoltre, guide operative ed altri strumenti di supporto per:
- professionisti individuali o piccoli e medi studi professionali (*Small and Medium Practices Committee*);
 - professionisti impiegati nel settore pubblico, nel commercio, nell'industria e nel settore del non-profit (*Professional Accountants in Business Committee*);
 - professionisti operanti in paesi emergenti (*Developing Nations Committee*).

I principi di revisione sono emessi dallo IASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*) che ha l'obiettivo di:

- facilitare la convergenza tra i principi di revisione nazionali ed internazionali;
- statuire i principi di revisione di qualità elevata per la professione, il controllo di qualità, la revisione sommaria ed altre attività di *assurance* il tutto in forma indipendente e sotto la propria autorità.

A tutti questi principi si applicano le norme internazionali sui controlli di qualità (SCQ 1: *International Standards on Quality Control*).

Note:

(*) *Revisore legale, Consulente Area D. Lgs. 231/2001, Dottore commercialista in Verona*

e interpretativi, c.d. «*practice standards statements*», chiamati rispettivamente (Tavola 3):

- IAPS (guide applicative degli ISA);
- IREPS (guide applicative degli ISRE);
- IAEPS (guide applicative degli ISAE);
- IRSPS (guide applicative degli ISRS).

Assurance engagements

Il Framework dello IAASB definisce due tipi di incarichi di *assurance*:

– *reasonable assurance* (ragionevole sicurezza): l'incarico è volto ad ottenere sufficienti elementi probativi tali da ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso. Il revisore esprime un giudizio in termini affermativi (ad esempio: «mi risulta che l'oggetto sia corretto»);

– *limited assurance* (sicurezza limitata): l'incarico è volto ad ottenere sufficienti elementi probativi tali da ridurre il rischio di revisione ad un livello considerato accettabile, ma comunque inferiore alla tipologia di incarico di cui sopra. Il revisore esprime un giudizio in termini negativi (ad esempio: «non mi risulta che l'oggetto sia sbagliato»). Se gli incarichi di cui sopra hanno ad oggetto i bilanci d'esercizio, o comunque l'informativa finanziaria, si parla di audit nel primo caso (ragionevole sicurezza) e di review nel secondo caso (sicurezza limitata).

In questi casi si applicano i principi ISA, ISRE, ISAE.

Related services

Il revisore non esprime alcun giudizio né fornisce conclusioni ma si limita a riportare i risultati emersi dalle procedure concordate con il committente. Spetta agli utilizzatori trarre le conclusioni dalla relazione fornita dal revisore.

Si applicano i principi ISRS.

I principi di revisione internazionali: aggiornamenti

I principi di revisione internazionali hanno avuto nell'ultimo decennio due adeguamenti. Il primo (*ISA conformed*) ha comportato un aggiornamento di tutti i principi di revisione alla luce di due nuovi principi (l'ISA 315 e l'ISA 330) sulla centralità della valutazione del rischio di errori significativi in bilancio e sulle conseguenti risposte nel processo di revisione.

Il secondo aggiornamento è stato più importante e radicale lo IAASB ha avviato dal 2003 un progetto per la revisione (*ISA redrafted*) la comprensione e l'applicazione.

Il progetto, chiamato «*Clarity Project*», è stato ultimato nel corso del 2009 con la riedizione di tutti i principi di revisione.

Ogni nuovo ISA «*clarified*», cioè riformulato secondo il «*Clarity Project*», ha la seguente struttura:

– introduzione;

– obiettivi;

– definizioni;

– regole, che costituiscono la parte essenziale del documento ed indicano i principi che regolano la materia trattata;

– linee guida ed altro materiale esplicativo, che commentano il significato delle regole e forniscono indicazioni applicative. I nuovi principi sono applicabili nelle revisioni dei bilanci con esercizi iniziati successivamente al 15 dicembre 2009. Essi sono chiamati «*clarified*» ISA derivando da questo «*Clarity Project*» ISA ed indicati con l'acronimo CISA.

Principi di revisione nazionali

In Italia esiste un «corpus» di principi di revisione nazionali dalla metà degli anni '70.

A partire dall'aprile del 1977 si iniziò ad emettere principi di revisione e dall'agosto 1982 il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti fu affiancato dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri Collegiati. Fino al gennaio 1995 furono così approvati 21 principi di revisione.

Nell'autunno del 2002 è stata emessa una serie di documenti che sostituivano tutti i precedenti principi di revisione ad eccezione del documento n. 21 sulla continuità aziendale, che è invece rimasto in vigore fino alla conclusione del processo di traduzione ed adattamento dell'ISA 570 dello IAASB. Successivamente i principi di revisione nazionali sono stati rivisti per allinearli alla versione «*conformed*» degli ISA e sono stati emessi alcuni nuovi principi di revisione, pure traduzioni ed adattamenti di ISA emessi nel frattempo (Tavola 1).

I principi di revisione internazionali emanati dallo IAASB a seguito del «*Clarity Project*» (Tavola 3) sono applicabili per le verifiche di bilancio per gli esercizi aventi inizio dal 15 dicembre 2009.

Tavola 1 - Principi di revisione ISA tradotti da CNDCEC

N° P.R.	CONTENUTO
200 - 299	OBIETTIVI GENERALI E RESPONSABILITÀ
200	Presentazione generale - obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio
210	I termini degli incarichi di revisione contabile
220	Il controllo della qualità del lavoro di revisione contabile
230	La documentazione del lavoro
240	La responsabilità del revisore nel valutare la possibile esistenza di frodi ed errori
250	Gli effetti connessi alla conformità a leggi ed a regolamenti.
260	Comunicazione di fatti e circostanze attinenti la revisione ai responsabili delle attività di <i>governance</i>
265	Comunicazione delle carenze del controllo interno agli organi di <i>governance</i>
300 - 399	PIANIFICAZIONE
300	La pianificazione della revisione contabile del bilancio
315	La comprensione dell'impresa ed il suo contesto e la valutazione dei rischi di errori significativi
320	Il concetto di significatività nella revisione
330	Le procedure di revisione in funzione di rischi identificati
402 - 499	CONTROLLO INTERNO
402	Considerazioni sulla revisione contabile di imprese che utilizzano fornitori di servizi
450	Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile
500 - 599	ELEMENTI PROBATIVI
500	Gli elementi probativi della revisione
501	Gli elementi probativi - considerazioni aggiuntive per casi specifici
505	Le conferme esterne
510	La verifica dei saldi d'apertura a seguito dell'assunzione di un nuovo incarico
520	Le procedure di analisi comparativa
530	Campionamento di revisione ed altre procedure di verifica con selezione delle voci da esaminare
540	La revisione delle stime contabili
545	La revisione delle valutazioni al <i>fair value</i> e della relativa informativa
550	Le parti correlate
560	Eventi successivi
570	Continuità aziendale
580	Le attestazioni della direzione
600 - 699	UTILIZZO DEL LAVORO DI TERZI
600	L'utilizzo del lavoro di altri revisori
610	L'utilizzo del lavoro di revisione interna
620	L'utilizzo del lavoro dell'esperto
700 - 799	CONCLUSIONE DELLA REVISIONE E RELAZIONE
700	La relazione del revisore
705	Modifiche al giudizio nella relazione del revisore
706	Richiami di informativa a paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore
710	Importi comparativi
720	Altre informazioni contenute negli stessi fascicoli contenenti i bilanci revisionati
800 - 899	AREE SPECIFICHE
800	Relazione del revisore a seguito di incarichi specifici o speciali
805	Considerazioni speciali: revisione di uno specifico elemento o parte del Bilancio
810	Esame dei dati prospettici
910	Revisione limitata
920	Svolgimento di procedure di revisione «concordate»

(segue)

(continua)

N° P.R.	CONTENUTO
1000 -1099	PRINCIPI DI REVISIONE INTERNAZIONALE APPLICATIVI
1000	Procedure di conferme interbancarie
1004	Relazioni tra autorità di supervisione sul sistema bancario e revisori esterni
1005	Considerazioni sulla revisione delle imprese ed enti minori
1006	Revisione del bilancio nelle banche
1010	Considerazione delle questioni ambientali nella revisione del bilancio
1012	Revisione degli strumenti finanziari derivati
1013	Commercio elettronico: effetto sulla revisione del bilancio
1014	La relazione del revisore sulla conformità ai principi contabili internazionali
2000 - 2699	PRINCIPI INTRNAZIONALI SULLA REVISIONE SOMMARIA (Isre)
2400	Incarichi per la revisione sommaria del bilancio
2410	Esame sommario di bilanci infrannuali
3000 - 3699	PRINCIPI INTERNAZIONALI SUGLI INCARICHI DIVERSI DALLA REVISIONE (Isre)
3000	Incarichi diversi dalla revisione completa o sommario di dati finanziari storici
3400	L'esame di informazioni finanziarie prospettiche
4000 .- 4699	PRINCIPI INTERNAZIONALI SUI SERVIZI CORRELATI
4400	Incarichi per l'esecuzione di procedure concordate su informazioni finanziarie
4410	Incarichi per la compilazione di informazioni finanziarie
Principio Internazionale Controllo Qualità 1	Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione e servizi connessi ISCQ 1

Il Progetto *Clarity* ha elaborato in totale di 36 principi di revisione internazionali (ISA) e una norma internazionale sul controllo di qualità (ISQC 1):

- un nuovo standard, che riguarda la comunicazione delle carenze del controllo interno;
- 16 standard contenenti requisiti nuovi e rivisti (denominati «*revised and redrafted ISA*»);
- 20 norme che sono state solo riformulate per applicare le nuove convenzioni di chiarezza e coerenza (cd «*drafting conventions*» denominati «*redrafted ISA*»).

International Standard on Quality Control (ISQC) 1, Quality Controls for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements.

La situazione attuale

A febbraio 2012 il CNDCEC ha pubblicato un documento di approfondimento in cui manifesta esplicitamente la propria posizione circa la non validità degli ISA ai fini delle revisioni legali. Si riporta un estratto di tale documento: «*In pendenza del procedimento europeo di adozione dei principi di revisione in-*

ternazionali (ISA) e date le precise prescrizioni, transitorie e a regime, previste nel D.Lgs. 39/2010 non è possibile, allo stato, attribuire loro alcuna valenza giuridica nelle revisioni legali. Tali principi non sono stati adottati dall'Unione Europea, non sono il risultato della procedura alternativa prevista dagli artt. 11 e 12 del D.Lgs. 39/2010, né di quella prevista dal comma 3 dell'art. 43 del medesimo decreto e neppure, infine, del procedimento di emanazione dei principi di revisione ex art. 162 del D.Lgs. 58/1998. In altre parole, quindi, non sono adottati direttamente dalla UE, non sono emanati dal MEF a seguito della convenzione sottoscritta con la professione contabile, non sono emanati nell'ambito della funzione di vigilanza della Consob sulle società di revisione, il cui esercizio prevede, tra l'altro, la definizione di principi e criteri da adottare per la revisione, sentito il parere del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili Solo questi - alternativi - passaggi potranno sancire la cogenza normativa di tali nuovi principi per le revisioni dei bilanci delle società. Situazione che, come detto, allo stato non sussiste ancora».

L'art. 11 del D.Lgs. 39/2010 di contro statui-

sce che la revisione legale deve essere svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA) adottati dalla Commissione europea con la procedura di endorsement.

Attualmente la procedura non è ancora attiva e pertanto i principi di revisione nazionali divulgati dal CNDCEC continuano a essere applicati fino alla data di entrata in vigore degli ISA. Detto art. 11 decreta che fino all'adozione degli ISA omologati dalla Commissione europea, la revisione legale è svolta in conformità ai principi di revisione elaborati da associazioni e ordini professionali e dalla Consob (Tavola 2). Il decreto peraltro stabilisce che il MEF, di concerto con il Ministero della giustizia, sentita la Consob, la Banca d'Italia per quanto riguarda le banche e l'Isvap per quanto riguarda gli enti di assicurazione e riassicurazione può disporre con regolamento l'obbligo di osservare procedure di revisione o obblighi supplementari o, in casi eccezionali, il divieto di osservare parte

dei principi internazionali, solo nel caso in cui l'obbligo o il divieto conseguono da disposizioni legislative specifiche relative alla portata della revisione legale. Ai fini dello svolgimento della revisione legale, il MEF ha sottoscritto una convenzione con gli ordini e le associazioni professionali interessati, finalizzata a definire le modalità di elaborazione dei principi. I principi elaborati dagli ordini e associazioni professionali sottoscrittori della citata convenzione tengono conto di quelli emanati dagli organismi internazionali (3).

Nota:

(3) Considerando che gli attuali principi di revisione italiani sono, di fatto la traduzione con poche eccezioni della precedente versione degli ISA, si ritiene questa indicazione del CNDCEC sopra riportata non possa essere condivisa: qualora i principi di revisione internazionali Clarified contengano ulteriori disposizioni per lo svolgimento della revisione contabile, la loro applicazione è, ad avviso del-

Tavola 2 - Il recepimento Consob dei principi di revisione italiani

N.	Titolo	Delibera Consob di approvazione
001	Il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio	16801 del 24/2/2009
002	Modalità di redazione della relazione di revisione ai sensi dell'art. 14 D.Lgs. 39/2010.	*
100	Principi sull'indipendenza del revisore	15185 del 5/10/2005
200	Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio	15665 del 6/12/2006
220	Il controllo della qualità del lavoro di revisione contabile	13809 del 30/10/2002
230	La documentazione del lavoro di revisione	16137 del 2/10/2007
240	La responsabilità del revisore nel considerare le frodi nel corso della revisione contabile del bilancio	15665 del 6/12/2006
250	Gli effetti connessi alla conformità a leggi e a regolamenti	13809 del 30/10/2002
260	Comunicazione di fatti e circostanze attinenti la revisione ai responsabili delle attività di governance	14352 del 17/12/2003
300	Pianificazione della revisione contabile del bilancio	15665 del 6/12/2006
315	La comprensione dell'impresa e del suo contesto e la valutazione dei rischi di errori significativi	15665 del 6/12/2006
320	Il concetto di significatività nella revisione	13809 del 30/10/2002
330	Le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati	15665 del 6/12/2006
402	Considerazioni sulla revisione contabile di imprese che utilizzano fornitori di servizi	13809 del 30/10/2002
500	Gli elementi probativi della revisione	15665 del 6/12/2006
501	Gli elementi probativi - considerazioni addizionali per casi specifici	13809 del 30/10/2002
505	Le conferme esterne	13809 del 30/10/2002
510	Le verifiche dei saldi di apertura a seguito dell'assunzione di un nuovo incarico	13809 del 30/10/2002
520	Le procedure di analisi comparativa	15665 del 6/12/2006

(segue)

(continua)

N.	Titolo	Delibera Consob di approvazione
530	Campionamento di revisione e altre procedure di verifica con selezione delle voci da esaminare	13809 del 30/10/2002
540	La revisione delle stime contabili	13809 del 30/10/2002
545	La revisione delle misurazioni del fair value (valore equo) e della relativa informativa	16137 del 2/10/2007
550	Le parti correlate	13809 del 30/10/2002
560	Eventi successivi	13809 del 30/10/2002
570	Continuità aziendale	16231 del 21/11/2007
580	Le attestazioni della direzione	13809 del 30/10/2002
600	L'utilizzo del lavoro di altri revisori	14186 del 30/7/2003
610	L'utilizzo del lavoro di revisione interna	13809 del 30/10/2002
620	L'utilizzo del lavoro dell'esperto	13809 del 30/10/2002
1005	Considerazioni sulla revisione delle imprese ed enti minori	Vedi nota **
1006	Principio sulla revisione dei bilanci delle banche	14768 del 4/11/2004

* Consob raccomanda di utilizzare la COM. DAC. 99088450 del 10 dicembre 1999.
** Il documento non ricade nell'ambito di applicazione della revisione contabile di enti e società sotto la vigilanza della Consob.

Tavola 3 - Principi di revisione internazionali (Clarify IAASB - ISA)

	INTERNATIONAL STANDARDS ON QUALITY CONTROL (ISQCs)
Isqc (redrafted)	Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements
	Framework
	International Framework For Assurance Engagements
ISA 200 (revised and re-drafted)	Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing
Isa210 (re-drafted)	Agreeing the terms of audit engagements
Isa220 (re-drafted)	Quality control for an audit of financial statements
Isa 230 (re-drafted)	Audit documentation
Isa 240 (re-drafted)	The auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements
Isa 250 (re-drafted)	Consideration of laws and regulations in an audit of financial statements
Isa 260 (revised and re-drafted)	Communication with those charged with governance
Isa 265 (new)	Communicating deficiencies in internal control to those charged with governance and management
Isa 300 (re-drafted)	Planning an audit of financial statements
Isa 315 (re-drafted)	Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment
Isa 320 (revised and re-drafted)	Materiality in planning and performing an audit
Isa 330 (re-drafted)	The auditor's responses to assessed risks
Isa 402 (revised and re-drafted)	Audit considerations relating to an entity using a service organisation
Isa 450 (revised and re-drafted)	Evaluation of misstatements identified during the audit
Isa 500 (re-drafted)	Audit evidence
isa 501 (re-drafted)	Audit evidence-specific considerations for selected items
Isa 505 (revised and re-drafted)	External confirmations
Isa 510 (re-drafted)	Initial audit engagements opening balances
Isa 520 (re-drafted)	Analytical procedures
Isa 530 (re-drafted)	Audit sampling

	INTERNATIONAL STANDARDS ON QUALITY CONTROL (ISQCs)
Isa 540 (revised and re-drafted)	Auditing accounting estimates, including fair value accounting estimates and related disclosures
Isa 550 (revised and re-drafted)	Related parties
Isa 560 (re-drafted)	Subsequent events
Isa 570 (re-drafted)	Going concern
Isa 580 (re-drafted)	Written representations
Isa 600 (revised and re-drafted)	Special considerations - Audits of group financial statements (including the work of component auditors)
Isa 610 (re-drafted)	Using the work of internal auditors
Isa 620 (revised and re-drafted)	Using the work of an auditor's expert
Isa 700 (re-drafted)	Forming an opinion and reporting on financial statements
Isa 705 (re-drafted)	Modifications to the opinion in the independent auditor's report
Isa 706 (revised and re-drafted)	Emphasis of matter paragraphs and other matter paragraphs in the independent auditor's report
Isa 710 (re-drafted)	Comparative information corresponding figures and comparative financial statements
Isa 720 (re-drafted)	The auditor's responsibilities relating to other information in documents containing audited financial statements
Isa 800 (revised and re-drafted)	Special considerations - Audits of financial statements prepared in accordance with special purpose frameworks
Isa 805 (revised and re-drafted)	Special considerations - Audits of single financial statements and specific elements, accounts or items of a financial statement
Isa 810 (revised and re-drafted)	Engagements to report on summary financial statements
	INTERNATIONAL AUDITING PRACTICE STATEMENTS (IAPSs)
Iaps 1000	Inter-Bank Confirmation Procedures
Iaps 1004	The Relationship Between Banking Supervisors and Banks' External Auditors
Iaps 1006	Audits of the Financial Statements of Banks
Iaps 1010	The Consideration of Environmental Matters in the Audit of Financial Statements
Iaps 1012	Auditing Derivative Financial Instruments
Iaps 1013	Electronic Commerce - Effect on the Audit of Financial Statements
Iaps 1014	Reporting by Auditors on Compliance with International Financial Reporting Standards
	INTERNATIONAL STANDARDS ON REVIEW ENGAGEMENTS (ISREs)
Isre 2400	Engagements to Review Financial Statements
Isre2410	Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity
	Amendments to Isre 2400 - Engagements to review financial statements
3000-3699	INTERNATIONAL STANDARDS ON ASSURANCE ENGAGEMENTS (ISAEs)
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 3420	Assurance engagements to report on the compilation of pro forma financial information included in a prospectus
	INTERNATIONAL STANDARDS ON RELATED SERVICES (ISRSs)
Isrs 4400	Engagements to Perform Agreed-Upon Procedures Regarding Financial Information
Isrs 4410 (revised)	Compilation engagement