ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BOLOGNA

Il completamento dell'attività di revisione contabile

Bologna, 23 novembre 2017

Dott. Massimo Tamburini
Dottore Commercialista
ODCEC Bologna

Dott. Davide Stabellini
Dottore Commercialista
ODCEC Bologna

Agenda

Introduzione

Procedure di completamento

- Schema delle procedure conclusive di revisione
- Aggiornamento della significatività
- Aggiornamento della valutazione dei rischi di errori significativi
- Temi che possono influenzare la valutazione dei rischi significativi
- Lettera di attestazione
- Valutazione degli errori riscontrati
- Carta delle differenze di revisione
- Elementi probativi acquisiti sufficienti e appropriati
- Analisi comparativa finale
- Utilizzo del lavoro dell'esperto
- Eventi successivi

Introduzione

Il processo di revisione contabile, partendo da una visione generale orientata alla valutazione del rischio di errori significativi in bilancio, prevede la programmazione e la realizzazione di un piano di dettaglio di revisione basato sulla risposta alle aree di rischio identificate (risk based approach). Oggetto del seminario è l'**ultima fase della revisione contabile, costituita dall'espressione del giudizio professionale**. Verranno quindi descritte le procedure di completamento e le caratteristiche della relazione di revisione.

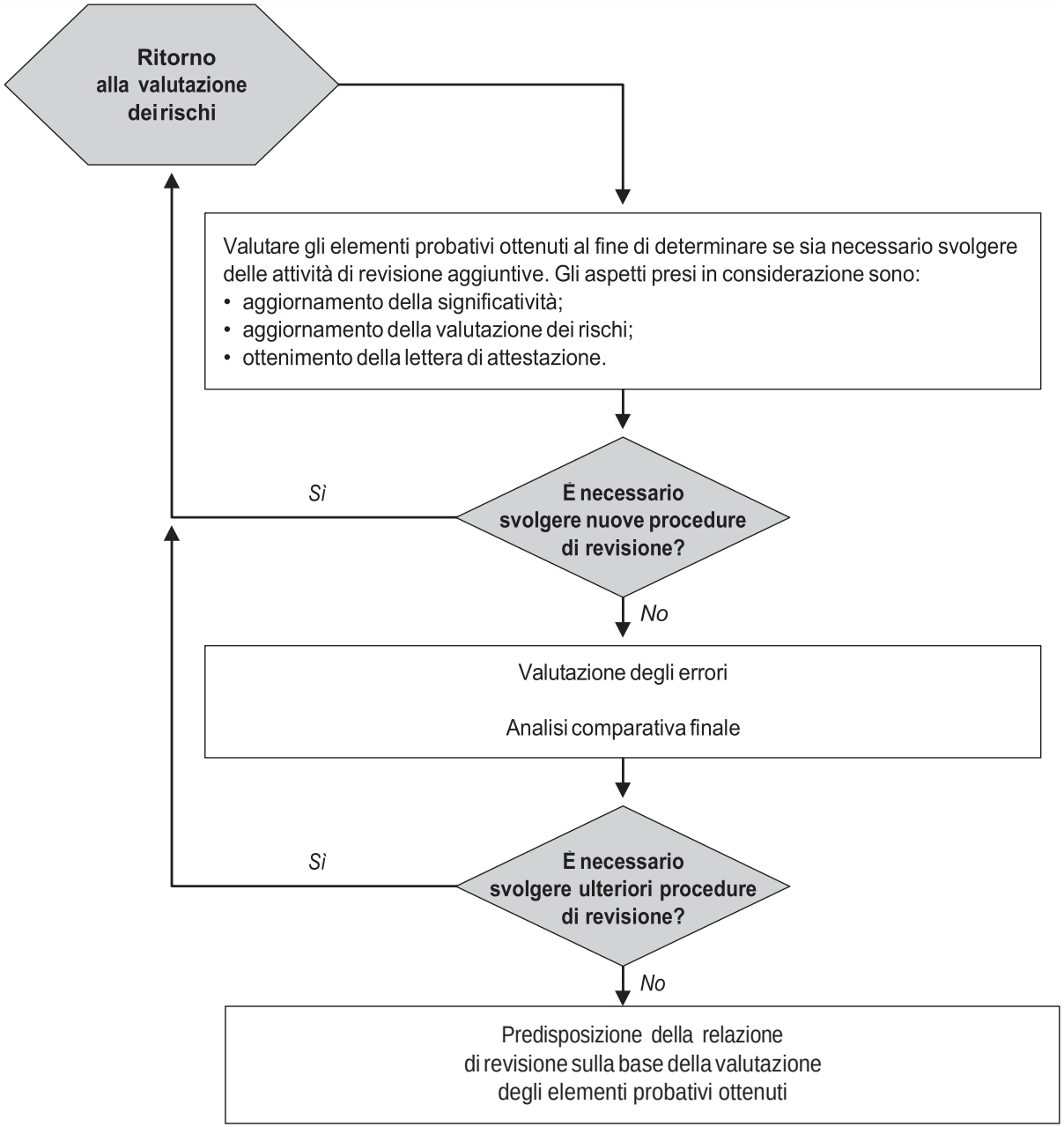
Fonti utilizzate:

- ISA Italia
- Claudio Mariani e Luca Magnano San Lio, *La revisione legale dei conti,* ed. FrancoAngeli

Procedure di completamento

Prima dell'emissione del giudizio professionale sul bilancio, il revisore svolge un **percorso** che lo porta nuovamente ad avere una visione complessiva del bilancio, per verificare di aver svolto adeguatamente il proprio lavoro. Concretamente il revisore effettua un'attenta valutazione dei risultati ottenuti nel corso dell'incarico, ossia della **sufficienza e appropriatezza degli elementi probativi ottenuti** in relazione al tipo di giudizio che ritiene di dover esprimere.

Schema delle procedure conclusive di revisione



Aggiornamento della significatività

La prima procedura di completamento è l'aggiornamento della significatività che **deve essere svolta prima di valutare gli effetti degli errori identificati e non corretti**, dato che la stessa significatività è il parametro quantitativo alla base di tale delicata valutazione. Un livello di significatività troppo elevato può comportare l'espressione di un giudizio errato sul bilancio. D'altro canto, una sua riduzione nella fase di espressione del giudizio professionale può comportare la necessità di rivedere la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione.

Solitamente il motivo per cui la significatività per il bilancio nel suo complesso potrebbe essere modificata rispetto alla valutazione iniziale è che i valori di riferimento utilizzati per determinarla in fase di pianificazione sono variati, per esempio perché i risultati effettivi di fine esercizio sono sensibilmente diversi da quelli stimati e utilizzati per la determinazione iniziale della significatività.

Aggiornamento della valutazione dei rischi di errori significativi

La seconda procedura di completamento è l'aggiornamento della valutazione dei rischi di errori significativi. Prima di concludere la revisione deve essere considerato se, sulla base delle procedure svolte e degli elementi probativi acquisiti, la valutazione dei rischi di errori significativi continui a essere appropriata. La valutazione dei rischi a livello di asserzioni spesso è basata sugli elementi probativi disponibili prima dello svolgimento delle procedure di revisione. **Durante lo svolgimento dell'attività di revisione possono essere acquisite nuove informazioni che richiedono di modificare la valutazione preliminare.**

Temi che possono influenzare la valutazione dei rischi significativi

Controllo interno	**Sondaggi di conformità** Gli esiti dei sondaggi di conformità supportano il livello pianificato di mitigazione del rischio basato sull'efficacia operativa dei controlli?
	Forzature dei controlli C'è evidenza di forzature dei controlli interni da parte della direzione?
	Debolezze dei controlli Dalle debolezze dei controlli interni emergono errori potenziali che dovrebbero essere portati all'attenzione della direzione?
Natura degli elementi probativi ottenuti	**Nuovi fattori di rischio** Gli elementi probativi ottenuti identificano nuovi rischi intrinseci, di frode o forzature dei controlli?
	Elementi probativi contradditori Gli elementi probativi ottenuti contraddicono le altre fonti d'informazioni disponibili?
	Principi contabili Ci sono evidenze che i principi contabili non siano sempre applicati dall'impresa in modo coerente?
	Correlazioni inattese Gli elementi probativi evidenziano correlazioni inattese tra dati finanziari e non finanziari?
	Frodi Ci sono evidenze riscontrate nelle procedure di conformità che potrebbero essere indicative di possibili frodi?
	Attendibilità delle attestazioni Ci sono evidenze che mettano in dubbio l'attendibilità delle attestazioni fatte dalla direzione o dai responsabili delle attività di governance?
Natura degli errori identificati	**Ingerenze nelle stime** Gli errori identificati nelle stime contabili potrebbero indicare ingerenze della direzione?
	Errori Gli errori identificati, considerati singolarmente o nel loro insieme, costituiscono un errore significativo per il bilancio nel suo complesso?

Lettera di attestazione (1/3)

Una terza attività si riferisce all’ottenimento dalla direzione aziendale della lettera di attestazione, prevista dal principio ISA Italia . 580. Al termine del lavoro si richiede il rilascio della lettera di attestazione, sottoscritta dagli organi delegati (amministratore delegato, direttore generale, presidente del consiglio di amministrazione) e da coloro che hanno la responsabilità della redazione dei bilanci (CFO, direttore amministrativo), **mediante la quale la direzione dichiara (attesta) di aver adempiuto alle proprie responsabilità, di aver redatto il bilancio in conformità ai principi contabili di riferimento e conferma di aver fornito al revisore tutte le informazioni pertinenti come concordato nella lettera d’incarico.**

Lettera di attestazione (2/3)

Le attestazioni scritte rappresentano elementi probativi al pari delle altre risposte ottenute a seguito delle indagini svolte nel corso del lavoro. È superfluo sottolineare che, **sebbene le attestazioni scritte forniscano elementi probativi necessari**, esse **non costituiscono da sole elementi probativi sufficienti e appropriati** sugli aspetti ai quali si riferiscono e, conseguentemente, le attestazioni scritte non possono essere usate in sostituzione di altre procedure di verifica o quale unica evidenza di un significativo aspetto della revisione.

Lettera di attestazione (3/3)

Se la direzione si rifiuta di fornire una o più delle attestazioni scritte richieste, si valuta il possibile effetto sul giudizio contenuto nella relazione. In particolare, **si dichiara l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio qualora la direzione non fornisca la lettera di attestazione**, oppure qualora sussistano dubbi sull'integrità della direzione tali da rendere non attendibili le attestazioni scritte ricevute.

Tale tipologia di giudizio indica appunto il mancato ottenimento di elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il giudizio professionale, che pertanto non viene espresso.

Valutazione degli errori riscontrati

Dopo aver riesaminato il livello di significatività e la valutazione del rischio alla luce dei risultati delle procedure di verifica svolte, il revisore procede con la valutazione degli errori riscontrati. Tale attività, disciplinata dall'ISA Italia n. 450, può essere a sua volta suddivisa nelle seguenti fasi:

- aggregazione degli errori significativi nella cosiddetta “carta delle differenze di revisione” (summary of audit differences);
- considerazione degli effetti degli errori riscontrati sulla natura ed estensione delle altre procedure svolte;
- richiesta di correzione degli errori;
- valutazione dell’effetto degli errori non corretti;
- nuova verifica della sufficienza e appropriatezza degli elementi probativi acquisiti.

L’obiettivo di tale attività non è la valutazione del singolo errore, che di norma è svolta quando lo stesso viene riscontrato, ma lo sviluppo di una prospettiva di insieme (big picture) che consente di cogliere eventuali interrelazioni o effetti combinati dei diversi errori riscontrati.

Carta delle differenze di revisione (1/2)

Nella costruzione della carta delle differenze di revisione, gli errori individuati sono generalmente distinti in **errori oggettivi** rilevati nel corso delle procedure di verifica (**factual misstatements**), **errori quantificati proiettando sull'intera popolazione** degli errori emersi su base campionaria (**projected misstatements**) ed **errori stimati** ovvero frutto di valutazioni soggettive del revisore (**judgemental misstatements**). Gli errori emersi nel corso delle verifiche sono considerati dapprima singolarmente e successivamente nel loro aggregato. Errori singolarmente non significativi potrebbero, infatti, produrre un effetto combinato o aggregato rilevante ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio. **Nella valutazione individuale si considerano l'ammontare e la natura dell'errore**, in quanto alcuni errori possono essere considerati significativi anche se dal punto di vista strettamente quantitativo sono di importo inferiore alla significatività.

Carta delle differenze di revisione (2/2)

La valutazione degli errori è **finalizzata all'espressione del giudizio sul bilancio**, e pertanto il revisore quantifica gli effetti degli errori significativi sulla voce di bilancio coinvolta nonché gli effetti sul patrimonio netto e sul risultato d'esercizio. Si considera innanzitutto se gli effetti degli errori riscontrati, dal punto di vista quantitativo o qualitativo, siano così pervasivi da rendere inattendibile il bilancio nel suo complesso, si esprimerà un giudizio negativo. Se il revisore ritiene che gli effetti degli errori riscontrati non siano così pervasivi da compromettere l'attendibilità e la capacità informativa del bilancio nel suo complesso, esprimerà un giudizio con rilievi.

Esempio: Carta delle differenze di revisione

Nell'esercizio 2017 il revisore ha riscontrato un errore oggettivo nella determinazione degli ammortamenti (sottostima) di un'immobilizzazione materiale per 300 migliaia di euro.
Nell'esercizio 2016 il revisore aveva riscontrato un errore oggettivo dovuto al mancato stanziamento di 1.000 migliaia di euro tra le fatture da ricevere.
Tale errore è stato corretto dalla direzione aziendale nell'esercizio 2017.
L'aliquota fiscale è del 30%.
La carta degli aggiustamenti potrà presentarsi come segue, evidenziando in maniera sintetica gli effetti degli errori rilevati sul patrimonio netto al 31 dicembre 2016 e 2017 e sul risultato dell'esercizio 2017, al lordo e al netto del relativo effetto fiscale.

Voce di bilancio	**Effetto sul patrimonio netto al 31 dicembre 2016**	**Effetto sul conto economico dell'esercizio 2017**	**Effetto sul patrimonio netto al 31 dicembre 2017**
Immobilizzazioni materiali	0	–300	–300
Debiti per fatture da ricevere	–1.000	1.000	0
Totale prima delle imposte	*–1.000*	*700*	*–300*
Effetto fiscale	300	–210	90
Totale dopo le imposte	*–700*	*490*	*–210*

Nota: valori in migliaia di euro.

Elementi probativi acquisiti sufficienti e appropriati (1/2)

Prima dell'emissione della relazione si considera nuovamente, alla luce degli effetti sulla relazione degli errori riscontrati, se gli elementi probativi acquisiti siano ancora ritenuti sufficienti e appropriati. La valutazione della sufficienza e appropriatezza degli elementi probativi è una questione di giudizio professionale e si basa sul soddisfacente svolgimento delle procedure di revisione formulate in risposta ai rischi di errori significativi. **I fattori da considerare in questa fase della valutazione includono la significatività degli errori riscontrati, le risposte della direzione, i risultati delle procedure di verifica svolte, la qualità delle informazioni utilizzate per supportare le conclusioni di revisione, la persuasività degli elementi probativi e la loro coerenza, la valutazione del rischio e la conoscenza dell'impresa.**

Elementi probativi acquisiti sufficienti e appropriati (2/2)

L’indisponibilità di sufficienti e appropriati elementi probativi comporta una **limitazione** della quale il revisore considera l’effetto ai fini dell’espressione del giudizio sul bilancio. In particolare, il revisore considera se l’effetto di tale limitazione sia pervasivo o meno, tale da compromettere l’attendibilità e la capacità informativa del bilancio considerato nel suo insieme. **Nel caso tale limitazione fosse pervasiva, egli dichiara l’impossibilità di esprimere un giudizio, mentre in caso contrario emette un giudizio con rilievi.**

Analisi comparativa finale

Un’ultima importante attività, che consente di completare il quadro di insieme del bilancio in prossimità del completamento della revisione contabile, è **l’analisi comparativa finale volta alla maturazione di una conclusione complessiva da parte del professionista sul fatto che il bilancio sia coerente con la propria comprensione dell’impresa.** Lo svolgimento dell’analisi comparativa finale è esplicitamente richiesto dai principi di revisione.

Lo scopo della procedura di analisi comparativa finale è, anch’esso, quello di identificare eventuali rischi di errori significativi precedentemente non rilevati, supportare le conclusioni raggiunte durante il lavoro sugli elementi del bilancio e aiutare il revisore nel pervenire a una conclusione complessiva sulla ragionevolezza del bilancio.

Utilizzo del lavoro dell'esperto (1/4)

Nell’ambito della revisione contabile, il termine esperto identifica una persona o società dotata di abilità, conoscenza ed esperienza in campi specialistici diversi dalla contabilità e dalla revisione. Un esperto può essere incaricato sia dalla società cliente (management expert) sia dal revisore (external expert).

L’ISA Italia n. 620 stabilisce le norme di comportamento del revisore sull’utilizzo del lavoro dell’external expert specificando che quando si intende avvalersi del lavoro di quest’ultimo, si devono ottenere sufficienti e appropriati elementi probativi che l’intervento dell’esperto sia adeguato agli scopi della revisione del bilancio. Nel valutare l’opportunità di richiedere il supporto dell’esperto si considerano diversi aspetti quali la significatività della voce di bilancio, il rischio di errore, la complessità della valutazione e la possibilità di ottenere altre evidenze probatorie a supporto.

In caso di utilizzo dell’esperto, il **revisore deve valutarne la competenza professionale**, prendendo in considerazione per esempio il possesso di un attestato di abilitazione professionale, l’esperienza e la reputazione. Si valuta inoltre **l’indipendenza di giudizio** dell’esperto.

Utilizzo del lavoro dell'esperto (2/4)

L’opportunità di coinvolgere un esperto deriva dalla **necessità di ottenere elementi probativi su aspetti che richiedono specifiche competenze** sulle quali il revisore non si sente adeguatamente preparato, quali per esempio:

- valutazioni di specifiche categorie di beni, si pensi alle opere d’arte, agli immobili civili, ai siti industriali, agli impianti produttivi;
- accertamento di quantità di beni particolari, si pensi al legname stoccato, ai giacimenti petroliferi, allo stoccaggio di gas in depositi naturali;
- determinazione della vita utile di particolari macchinari, si pensi agli impianti e macchinari soggetti a rapide innovazioni tecnologiche;
- determinazione di valori che richiedono specifiche tecniche, si pensi ai calcoli attuariali per le società di assicurazione;
- valutazione dello stato avanzamento dei lavori su commesse, si pensi alle società di costruzioni e di impiantistica;
- analisi di complessi pareri legali su cause, contenziosi o interpretazione di specifiche leggi e regolamenti;
- IRM: verifiche specialistiche in ambito IT, sia in tema di controlli generali, sia in tema di test specifici.

Utilizzo del lavoro dell'esperto (3/4)

Il revisore deve ottenere sufficienti e appropriati elementi probativi a supporto dell'adeguatezza del lavoro effettuato dall'esperto a supporto della revisione del bilancio. Tale verifica viene generalmente effettuata analizzando le istruzioni impartite all'esperto e la relazione dello stesso. In particolare:

- l'oggetto del lavoro;
- le metodologie utilizzate;
- la fonte delle informazioni utilizzate e il lavoro svolto sulle stesse;
- le conclusioni raggiunte (nel caso di esperto nominato dalla società).

Il revisore ha poi la **responsabilità di valutare se sotto il profilo sostanziale i risultati del lavoro dell'esperto sono stati correttamente riflessi in bilancio**. Verifica inoltre la coerenza dei risultati della valutazione dell'esperto alla luce della propria conoscenza della società.

Utilizzo del lavoro dell'esperto (4/4)

L’esperto è comunque responsabile dell’adeguatezza e ragionevolezza dei metodi utilizzati e delle conclusioni raggiunte.

In caso di utilizzo del lavoro dell’esperto, la relazione di revisione, se priva di rilievi, non può citare il lavoro dell’esperto per evitare che ciò possa essere interpretato dagli stakeholders come un’eccezione o una suddivisione di responsabilità. Qualora invece si decida, in base ai risultati del lavoro dell’esperto, di emettere una relazione con rilievi, sarà opportuno citare il lavoro dell’esperto nella relazione e in questo caso sarà necessario ottenere il consenso scritto da parte di quest’ultimo.

Eventi successivi

L'ISA Italia n. 560 stabilisce le regole e fornisce una guida in merito alla responsabilità del revisore in relazione agli eventi successivi. Con tale termine si intendono gli eventi che si verificano tra la data di chiusura dell'esercizio e la data di approvazione del bilancio da parte degli azionisti.

I fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio sono così distinguibili:

a. fatti successivi che **devono essere recepiti** ai fini della rilevazione e della valutazione delle voci di bilancio;

b. fatti successivi che **non devono essere recepiti** ai fini della rilevazione e della valutazione delle voci di bilancio che richiedono generalmente un'opportuna illustrazione nella nota integrativa;

c. fatti successivi che **possono incidere sulla continuità aziendale** che possono rendere tale presupposto non più appropriato per la redazione del bilancio e che comportano la necessità di riflettere in tutte le valutazioni di bilancio gli effetti connessi al venir meno del presupposto della continuità aziendale.

Il revisore ha differenti responsabilità in relazione agli eventi successivi che **possono distinguersi tra quelli che avvengono prima e dopo la data di emissione della propria relazione.**

Eventi sino alla data della relazione (1/2)

Con riferimento agli eventi sino alla data della relazione di revisione, il revisore **deve ottenere sufficienti e adeguati elementi probativi che gli consentano di concludere circa l'esistenza di fattispecie che possano richiedere integrazioni o modifiche al bilancio d'esercizio** come sopra indicato. Le procedure specificamente finalizzate a ottenere elementi probativi sulla corretta rilevazione nel bilancio degli eventi successivi includono generalmente:

- **esame delle procedure implementate dalla società per l'identificazione degli eventi successivi**. Nelle società di dimensioni minori tale procedura può non essere formalizzata e bisogna basarsi sulla conoscenza che gli amministratori hanno della realtà aziendale. Diversamente, nel caso di aziende complesse, esistono normalmente procedure strutturate per identificare tutti gli eventi successivi avvenuti;

Eventi sino alla data della relazione (2/2)

- **lettura dei verbali** delle riunioni dell'assemblea, delle adunanze e deliberazioni del consiglio di amministrazione e delle riunioni del collegio sindacale avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio;
- lettura critica e discussione con la direzione dell'**ultima situazione contabile infrannuale disponibile**. La situazione contabile infrannuale, nelle società meno strutturate, può anche essere costituita da un bilancio di verifica;
- richiesta di aggiornamenti ai legali circa l'**andamento di cause o contenziosi;**
- **richiesta di informazioni alla direzione**, quali per esempio le variazioni del valore di realizzo dei crediti, di fondi rischi e oneri, della valutazione dell'esistenza di perdite permanenti di valore in immobilizzazioni, gli stanziamenti per fatture da ricevere, per bonus a dipendenti, per premi a clienti.

Se si viene a conoscenza di eventi successivi che influiscono in modo significativo sul bilancio d'esercizio, deve valutare se questi sono stati adeguata- mente riflessi in bilancio e, in caso contrario, valutarne gli effetti sulla sua relazione di revisione.

Eventi dopo la data della relazione (1/2)

Con riferimento agli eventi dopo la data della relazione di revisione, è bene rilevare che nel periodo intercorrente tra la data di emissione della stessa e la data di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea degli azionisti la **responsabilità di informare il revisore** dell'avvenimento di eventi successivi che possono influire in modo significativo sul bilancio **compete agli amministratori**. Il revisore infatti ha la responsabilità di svolgere le procedure di verifica per verificare la presenza di tali eventi esclusivamente sino alla data di emissione della relazione.

Se nel periodo intercorrente tra la data di emissione della relazione di revisione e la data di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea degli azionisti il revisore venisse in qualche modo a conoscenza di elementi tali da richiedere variazioni significative al bilancio, sarà necessario discutere la questione con gli amministratori e il collegio sindacale della società. Se in seguito a tale evento, gli amministratori decidessero di modificare il bilancio, si dovranno effettuare addizionali procedure ritenute adeguate nella circostanza, emettere una nuova relazione di revisione e ritirare quella precedentemente emessa.

Eventi dopo la data della relazione (2/2)

In presenza di una riemissione della relazione, il revisore deve ritirare e distruggere tutte le precedenti copie e richiedere agli amministratori che vengano informati i terzi affinché non facciano più affidamento sulla precedente relazione di revisione.

La nuova relazione di revisione dovrà contenere un paragrafo d'enfasi nel quale, facendo riferimento alla precedente relazione, si richiamino i motivi della riemissione. Inoltre, i motivi della modifica del bilancio e della riemissione della relazione dovranno essere descritti dagli amministratori nella nota integrativa al bilancio.

Grazie e a tra poco…

Dott. Massimo Tamburini
Dottore Commercialista
ODCEC Bologna

Dott. Davide Stabellini
Dottore Commercialista
ODCEC Bologna

Commissione Revisione Legale dei Bilanci e Principi Contabili