



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in Economia e Commercio

“La revisione ai tempi del COVID-19”
“The auditing during the COVID-19”

Relatore:

Chiar.mo Prof. Marco Giuliani

Rapporto finale di:

Santolini Alessandro

Anno Accademico 2019/2020

INDICE

INTRODUZIONE

CAP 1 IL REVISORE E IL PROCESSO DI REVISIONE LEGALE

1.1 LA REVISIONE

1.2 IL PROCESSO DI REVISIONE

1.3 FINALITA' DELLA REVISIONE

CAP 2 IMPATTO COVID SULL' ECONOMIA

2.1 LATO OFFERTA

2.2 LATO DOMANDA

2.3 POSSIBILI SOLUZIONI

CAP 3 IMPATTO COVID SUL PROCESSO DI REVISIONE

3.1 ACCORATEZZE DEL REVISORE

3.2 DEROGA DELLA CONTINUITA' AZIENDALE

3.3 RINVIO NOMINA DEL REVISORE

CONCLUSIONI

BIBLIOGRAFIA

INTRODUZIONE

Dal momento in cui l'OMS ha annunciato ufficialmente la diffusione di un nuovo virus in Cina, successivamente denominato COVID-19, l'opinione pubblica è stata catalizzata quasi totalmente da questo tema. Il carattere umanitario dell'epidemia resta di gran lunga l'aspetto più urgente da trattare, ma purtroppo non l'unico. Sin da subito gli analisti economici e gli imprenditori hanno manifestato importanti preoccupazioni, inizialmente legata esclusivamente ad un eventuale rallentamento della Cina e agli effetti che avrebbe potuto provocare sulle prospettive di crescita dell'economia mondiale e, di conseguenza, di altre economie aperte come l'Italia. Le iniziali preoccupazioni si sono poi trasformate in paura con la conferma dei primi contagi avvenuti nel nostro Paese. Il già di per sé gravissimo e inedito problema della Cina è così passato del tutto in secondo piano mentre l'emergenza sanitaria ed economica catalizzava su di sé le attenzioni e le apprensioni dell'opinione pubblica nazionale. Oggi purtroppo l'Italia come anche tutto il resto del mondo si trova in una grande fase di recessione economica. La crisi pandemica ha impattato direttamente sulla generazione di valore delle aziende e sulla capacità delle stesse di continuare ad operare in condizioni di normale funzionamento; ciò si riflette, indirettamente, sull'attività di chi deve redigere il bilancio d'esercizio e su chi deve esprimere un giudizio professionale

in merito al bilancio stesso, sulla base delle disposizioni contenute nella normativa, nei principi contabili e nei principi, internazionali e nazionali, di revisione di riferimento. Oggi il revisore dunque si trova ad analizzare varie realtà aziendali in un contesto sanitario e socio-economico del tutto inedito e imprevedibile.

CAP 1 IL REVISORE E IL PROCESSO DI REVISIONE

LEGALE

1.1 LA REVISIONE

La revisione contabile è un processo articolato di indagini documentali effettuate dal revisore mediante mezzi e tecniche sofisticate e nel rispetto di norme etico-professionali al fine di formulare un giudizio professionale, indipendente e responsabilizzato sul bilancio d'esercizio e consolidato, e verificare la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.¹

Vista l'importanza del suo compito, il suo esercizio è riservato solo a chi è espressamente abilitato; perciò per esercitare la funzione di revisore legale si deve innanzitutto essere in possesso di una laurea almeno triennale in materie economiche, aziendali o giuridiche; successivamente si deve effettuare un tirocinio triennale² presso un revisore contabile o un'impresa di revisione legale abilitati in uno Stato membro dell'EU con capacità di assicurare la formazione pratica del tirocinante. Compiuto il tirocinio si dovrà completare l'esame di abilitazione all'esercizio della professione di revisore legale. Gli avvocati, i dottori

¹ D.Lgs. 39/2010 art. 14 del 27.01.10

commercialisti, gli esperti contabili e coloro che hanno superato un apposito esame presso la Scuola Nazionale dell'Amministrazione sono esentati dall'esame di abilitazione. Infine dopo aver terminato il percorso, per poter esercitare la professione ci si deve iscrivere³ nel Registro dei revisori legali, istituito presso il Ministero dell'economia e delle finanze, e adempiere agli obblighi di formazione professionale continua.

Il revisore può svolgere la propria professione come singolo o all'interno di una società di revisione come Partner, Manager, Senio o Junior, in base alle proprie esperienze e conoscenze acquisite; le più imponenti società di revisione sono la Deloitte, la PWC, la KPMG e la Ernst Young, le suddette BIG 4 poiché rappresentano il 90% circa del mercato della revisione.

La revisione può essere volontaria e avviene nel caso in cui gli amministratori o gli azionisti lo decidano principalmente con lo scopo di migliorare l'immagine, la trasparenza e la credibilità dell'azienda, ma la revisione diviene obbligatoria nei casi previsti dalla legge, per obbligo contrattuale o per richiesta di terzi. I servizi di revisione sono di norma erogati a società per azioni, società in accomandita semplice, SRL, altre società di capitali, Enti di Interesse Pubblico e Enti sottoposti a regime intermedio.

² D.Lgs. 39/2010 art. 3 del 27.01.10

1.2 IL PROCESSO DI REVISIONE

L'obiettivo⁴ generale del revisore è acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi ed emettere una relazione sul bilancio; e proprio la relazione del bilancio può essere definita come il termine di un processo lineare, "Il processo di revisione", che si articola in sei fasi:

1. Accettazione/mantenimento dell'incarico
2. Pianificazione dell'intervento
3. Programmazione del lavoro
4. Svolgimento delle verifiche di sostanza
5. Valutazione degli errori e discussione degli aggiustamenti proposti
6. Espressione del giudizio professionale

1. Accettazione e mantenimento dell'incarico:

All'inizio della propria attività il revisore svolge diverse indagini per valutare il mantenimento o l'inizio di un nuovo incarico; perciò va ad analizzare i seguenti fattori:

- Rischio associato al cliente (più il cliente è rischioso più dovrà essere alto il compenso che gli spetta, sia per coprirsi dal rischio, ma anche perché più il

³ D.Lgs. 39/2010 art. 2 del 27.01.10

cliente è rischioso più saranno costose le verifiche che dovrà effettuare e avrà anche bisogno di più personale).

- La capacità di fornire un servizio adeguato (valutare dunque la complessità dell'incarico)
- Il rispetto del requisito di indipendenza (tutto il personale deve compilare dei moduli in merito alle relazioni che hanno coi clienti)
- La redditività dell'incarico e la notorietà che potrebbe derivare dallo svolgimento di una particolare attività.

La formale accettazione dell'incarico avviene sottoscrivendo una lettera di incarico in cui vengono indicati gli obiettivi di lavoro, le responsabilità in capo al management dell'azienda cliente e al revisore per le attività di redazione e revisione del bilancio, durata e limiti dell'incarico. In Italia l'incarico di revisione è attribuito dall'assemblea dei soci su proposta motivata del Collegio Sindacale. Nelle imprese di dimensioni minori, la revisione può essere svolta anche dal collegio sindacale, cioè quell'organo che ha, oltre alla revisione contabile, l'obbligo di vigilare sul rispetto della legge e sull'adeguatezza della struttura amministrativa e in generale sulla correttezza della gestione degli amministratori. Il mandato ha una durata di 9 anni per gli enti di interesse pubblico, società quotate o banche, 3 anni in tutti gli altri casi.

⁴ (ISA Italia) n. 200 Obiettivi generali della revisione

2. Pianificazione dell'intervento:

L'attività di revisione si basa sul concetto di rischio di revisione, consiste nell'esaminare il rischio associato al cliente (importante è conoscere l'attività dell'azienda cliente e le sue interazioni con l'ambiente). Il lavoro deve essere svolto in condizioni di efficacia ed efficienza, pianificando bene al fine di selezionare le verifiche più idonee evitando di sprecare risorse facendo verifiche inutili. Bisogna dunque definire una strategia che permette all'auditor di pervenire, in modo efficace ed efficiente, alla formazione di un ragionevole convincimento sull'attendibilità sostanziale del bilancio. Perciò una strategia in grado di ridurre il rischio di errori materiali, di eseguire verifiche a costi ragionevoli e che permetta di completare il lavoro entro tempi contenuti.

Più in dettaglio nella fase di pianificazione il revisore si presta ad ottenere informazioni generali sull'azienda e sul settore in cui opera, mediante analisi economico-aziendale (visite all'azienda, interviste ai manager e ai dipendenti), analisi di bilancio preliminare anche con verifiche di coerenza (individuare eventuali variazioni intervenute nei saldi di bilancio rispetto al periodo precedente e se ciò non risulta in linea con le aspettative del revisore verranno fatte ulteriori analisi), informazioni in merito a obbligazioni legali e contenziosi, esame del rischio di errori, frodi e delle parti correlate; alla comprensione generale del sistema di controllo interno esaminando l'ambiente in cui opera e individuando i

cicli che ritiene possano essere affidabili in termini di qualità dei controlli interni; poi procede alla stima della significatività preliminare (determinata nel suo complesso a livello di bilancio) e alla determinazione del rischio di revisione pianificato cioè determinare le soglie entro il qual gli errori sono ritenuti trascurabili condizionando l'ampiezza del lavoro (minore soglia e rischio di revisione tollerabile comporterà più verifiche). Ed infine definisce una strategia di revisione in via preliminare.

3. Programmazione del lavoro:

Il revisore si occupa di definire un programma dettagliato delle verifiche che andranno svolte sui valori di bilancio, e stabilisce un piano analitico riguardo ai tempi e alla ripartizione del lavoro.

Viene fatta una stima del rischio di individuazione e del rischio di controllo per le singole classi di valori e viene determinata la significatività operativa, allocata sulle singole classi di valori in base all'errore massimo tollerabile (da ciò viene individuata la portata delle operazioni per le singole voci: il revisore deve tenere conto della dimensione della voce rispetto al totale del bilancio, le aspettative di errore e costo relativo alla revisione. Più alta sarà la significatività, l'errore massimo tollerabile e la dimensione meno saranno le verifiche da svolgere).

4. Svolgimento delle verifiche di sostanza:

Il revisore effettua verifiche di coerenza cioè un confronto tra l'oggetto di verifica e ciò che si aspetta il revisore basandosi o sui dati dell'esercizio precedente e del budget (confronto nel tempo), oppure con dati di settore e concorrenti (confronto nello spazio). L'eventuale incoerenza richiederà maggiori verifiche di dettaglio (dunque nella fase di esecuzione i test di coerenza possono sostituire o essere abbinati ai test di dettaglio). Quindi il revisore elabora un valore atteso relativo a una classe di valori e lo confronta con il valore effettivo, se coincidono, o se si discosta in maniera ragionevole, allora il revisore lo considera come corretto, se al contrario non corrispondono, chiede al management le ragioni di tale scostamento e qualora queste, siano adeguate, il valore viene considerato corretto mentre nel caso i cui non siano adeguate, si procede con i test di dettaglio.

Insieme svolge anche verifiche di dettaglio di final audit cioè confronti di dettaglio con l'evidenza desumibile dall'osservazione diretta della realtà (inventari fisici) o mediante richieste di conferme da terzi e anche attraverso rilevazioni interne come test sul magazzino; o verifiche di interim audit cioè confronti di dettaglio e di coerenza sulla evidenza raccolta lungo i cicli di scambio per vedere se c'è correlazione tra i valori reddituali, finanziari e patrimoniali dei singoli cicli.

5. Valutazione degli errori e discussione degli aggiustamenti proposti:

Gli errori individuati possono essere frutto di puntuali mancanze riscontrate dal revisore nel corso della propria attività (es. mancata contabilizzazione di una fattura di vendita), della proiezione sull'intera popolazione dei risultati ottenuti mediante lo svolgimento di una verifica su base campionaria, o derivano da valutazioni in cui la componente soggettiva è ineliminabile (verifiche di coerenza). Il revisore chiede al management di correggere tutti gli errori accertati e stimati, anche quelli non significativi, e se alcuni non sono corretti valuta le motivazioni fornite dal management per non procedere alla correzione per determinare l'impatto degli errori sull'attendibilità complessiva del bilancio. Il revisore inoltre deve valutare anche la probabilità che si manifestino degli errori significativi anche in momenti successivi alla formulazione del giudizio.

Vi sono due tipi di eventi dalla chiusura del bilancio d'esercizio sino alla pubblicazione del bilancio e alla relazione del revisore; possono essere eventi che forniscono evidenza aggiuntiva su condizioni che esistevano alla data di bilancio e che hanno effetto sulle stime facenti parte del processo di redazione del bilancio. (Esempio: c'è un contenzioso con un dipendente dell'azienda che è stato licenziato e il primo di febbraio arriva la sentenza di condanna per l'azienda per pagare. Viene registrato perché il contenzioso era già in corso il 31/12 quindi andava fatta già fatta una previsione circa il possibile pagamento) perciò occorre fare delle rettifiche in bilancio; oppure eventi che forniscono evidenza di condizioni che non

esistevano alla data di bilancio, ad esempio un evento imprevedibile come un incendio, che richiedono solo la menzione nella nota integrativa.

Prima di esprimere il giudizio finale il revisore deve acquisire dal management la lettera di attestazione (o lettera di completezza) dove la direzione assume esplicitamente la responsabilità della redazione del bilancio e attesta la completezza, veridicità e attendibilità delle informazioni e della documentazione messe a disposizione dei revisori.

6. Espressione del giudizio finale

In questa ultima fase il revisore esprime il proprio giudizio secondo una forma standard differente a seconda del verdetto:

- Giudizio positivo: non ha riscontrato deviazioni significative dai principi contabili e ha svolto tutte le procedure di revisioni senza problemi. Sostiene che il bilancio sia attendibile, dunque ha raccolto abbastanza evidenza.
- Giudizio positivo con rilievi: il revisore ha trovato errori che potrebbero essere idonei a modificare le decisioni che devono prendere i lettori del bilancio. Il revisore deve chiedersi se questi errori significativi sono anche pervasivi; lo sono se riguardano più di una voce, o anche se riguardano un solo elemento possono avere un'importanza fondamentale per il lettore del bilancio. Se gli errori non sono pervasivi, il revisore dà un'opinione positiva con rilievi se invece sono

pervasivi l'opinione sarà negativa. O nel caso in cui il revisore non ha potuto svolgere una procedura di revisione (ad esempio non riesce a vedere l'inventario di magazzino), si deve chiedere il potenziale impatto di errori relativi al magazzino sul bilancio; se questi errori che non ha potuto verificare sono significativi darà un'opinione positiva con rilievi (se ad esempio, non vi sono tante giacenze in magazzino), se sono anche pervasivi allora non potrà emettere un'opinione (il magazzino è rilevante come nelle imprese industriali).

- Giudizio negativo: in presenza di errori che sono pervasivi. Le banche se c'è un'opinione negativa e impossibilità di esprimere un giudizio chiedono di essere rimborsate subito.
- Impossibilità di esprimere il giudizio: Se vi sono incertezze significative nonostante abbia acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati: come la continuità aziendale. I revisori possono non rilasciare il parere anche quando vi è l'incertezza relativa ad alcune voci di bilancio. E anche quando non solo in grado di acquisire elementi probativi e concludono che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi e pervasivi.

1.3 FINALITA' DELLA REVISIONE

L'obiettivo finale della revisione contabile è quello di accrescere il livello di fiducia degli stakeholder. Ciò si realizza attraverso l'acquisizione di una

ragionevole sicurezza (attraverso l'acquisizione elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso) che il bilancio nel suo complesso non sia invalidato da errori significativi, dovuti a frodi o comportamenti o eventi non intenzionali, che consenta quindi al revisore di esprimere un giudizio in merito al fatto che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione di bilancio applicabile ed emettendo una relazione su di esso ed effettuando comunicazioni come richiesto dai principi di revisione, in conformità ai risultati ottenuti.

CAP. 2 IMPATTO COVID-19 SULL'ECONOMIA

2.1 LATO DELL'OFFERTA

Con il covid-19 e le corrispettive norme le aziende si sono trovate in un periodo in cui hanno dovuto diminuire o addirittura interrompere le proprie attività produttive causando perciò un drastico calo della produzione e del fatturato. Dall'altro lato spesso gli acquisti erano già stati effettuati, il che genera questioni di sostenimento del rapporto fra ricavi e costi, in termini non solo storici, ma anche prospettici. Per giunta le aziende oggi si trovano a sostenere costi strutturali e a pagare interessi elevati inoltre se non bastasse, hanno un forte rischio di obsolescenza dei prodotti invenduti.

Il vero problema però riguarda le liquidità, in quanto qualsiasi impresa, dal piccolo commerciante alla grandissima impresa di costruzioni o alla fabbrica automobilistica, si trova a dover fronteggiare le immediate richieste di pagamento da tutti i propri fornitori. Ma è evidente che nessuno sarà in grado di reggere un simile colpo in quanto, come già detto, gli ordini di materie prime e prodotti erano già stati programmati e formalizzati prima dello scoppio della pandemia, sulla base di un ben differente scenario dell'esercizio non solo relativo alla disponibilità di cassa, quanto piuttosto all'attività produttiva. Inoltre se la domanda crolla,

l'impresa avrà serie difficoltà a reggere l'urto e stare sul mercato in termini competitivi. L'impossibilità di tali imprese di fare fronte regolarmente alle obbligazioni assunte genererà un circolo vizioso e causerà danni e crolli anche sui suoi creditori i quali a loro volta, in un inevitabile effetto domino, si troveranno nell'impossibilità di onorare i propri debiti.

Perciò stiamo parlando di un equilibrio vitale per ciascuna attività produttiva, cioè l'equilibrio economico (costi e ricavi) ed equilibrio finanziario (fonti e impieghi). La mancanza di questa armonia avrà riscontro sicuramente sulla continuità delle aziende perlomeno per i settori e le attività più colpite

A confermarlo è l'indagine⁵ svolta nel quadro del Sistema informativo Excelsior in capo a Unioncamere. Secondo la rilevazione fatta su un campione di 1 milione e 380 mila imprese, quasi il 60% prevede di avere problemi di liquidità nei prossimi sei mesi. La crisi della domanda, sul mercato interno e sui mercati esteri, causata dai due mesi di blocco delle attività e la conseguente frenata produttiva ha generato una diffusa incertezza, in particolare sui tempi del recupero, legato anche alle diffuse criticità sui mercati globali. Tanto da far temere a molte imprese di non poter generare i flussi di cassa necessari a garantire l'ordinaria operatività aziendale.

⁵ UNIONCAMERE (Nel post-Covid quasi 6 imprese su 10 con difficoltà di liquidità) 21 agosto 2020

Con picchi negativi nel turismo e nella ristorazione e percentuali leggermente sotto la media nei servizi alle imprese, nel commercio e nell'industria. La rilevazione del sistema Excelsior, realizzata tra il 22 giugno e il 6 luglio scorso, fa emergere un quadro che vede, in valore assoluto, 780mila aziende convinte di incappare in problemi di liquidità finanziaria nei prossimi sei mesi, accanto a 565mila realtà che invece stimano minori difficoltà finanziarie nel prossimo futuro. Secondo lo studio, le imprese che si sono presentate di fronte allo shock generato dalla pandemia, operando stabilmente sui mercati internazionali e quelle con strategie avanzate e integrate di digitalizzazione mostrano una solidità finanziaria relativamente maggiore, dai 3 ai 6 punti percentuali rispetto alla media rilevata nell'indagine in questo periodo di crisi irreversibile. In particolare, il 48% delle imprese con una spiccata vocazione all'export non rilevano difficoltà finanziarie in prospettiva, percentuale che scende ancora al 45% per quelle maggiormente digitalizzate. A soffrire di più invece sono le micro imprese, con un numero di dipendenti compreso tra uno e nove: quelle che prevedono un livello di liquidità insufficiente infatti superano quota 60%. Situazione che migliora sensibilmente al crescere della dimensione di impresa, tanto che le aziende con più di 250 addetti stimano intoppi finanziari nel semestre a venire nel 44% dei casi. In sostanza la percentuale di imprese in potenziale difficoltà diminuisce con il crescere delle dimensioni.

Oltre alle difficoltà relativi all'equilibrio economico e finanziario le aziende hanno riscontrato complicazioni nel mercato di approvvigionamento, poiché le misure restrittive hanno colpito sicuramente, oltre la produzione di beni, anche il loro trasporto.

2.2 LATO DELLA DOMANDA

Dall'altra parte del mercato troviamo anche un drastico calo della domanda. La chiusura di varie attività ha portato sicuramente ad un più elevato tasso di disoccupazione ed ad un livello salariale più basso inducendo perciò le persone ad comportarsi ed acquistare in modo differente. Possiamo dire che le norme relative alla limitazione degli spostamenti per esempio hanno fatto sì che le persone anziché recarsi spesso al supermercato e comprare piccole quantità di cose, le hanno spinte ad acquistare di rado e in stock. Inoltre gli acquisti riguardano soprattutto beni di prima necessità e le persone si sono concentrate principalmente sul costo di esse.

2.3 POSSIBILI SOLUZIONI

Lo Stato a sostegno delle aziende attraverso il Decreto Rilancio⁶ ha permesso delle strategie per contenere la moratoria di esse; cioè ha dato la possibilità,

⁶ Legge n. 77 del 17.07.2020

attraverso una procedura di adesione alle imprese, di rinegoziare i mutui e di sospendere il pagamento, quasi integrale, della quota capitale delle rate in scadenza del 2020 e trattenendo perciò liquidità. Stesso discorso per quanto riguarda il contributo a fondo perduto, cioè l'erogazione da parte dello stato di una somma di denaro senza vincolo di restituzione. Il contributo spetta ai titolari di partita Iva che esercitano attività d'impresa e di lavoro autonomo o che sono titolari di reddito agrario, ed è commisurato alla diminuzione di fatturato subita a causa del virus. Ulteriore intervento importante da parte dello Stato è rappresentato dalle misure di sostegno del reddito, nel caso di sospensione o riduzione dell'attività lavorativa per eventi connessi all'emergenza epidemiologica da COVID-19, modificando ed estendendo le integrazioni salariali e trattamenti a sostegno delle imprese attraverso la cassa integrazione COVID. Il Governo perciò ha adottato tali misure sperando che il mercato si riprenda e che le imprese siano in grado di generare liquidità futura, ma è proprio questa la criticità che stiamo affrontando in questo periodo.

Oggi perciò le aziende non devono assolutamente aspettare, devono cercare di adattarsi al mercato come ad esempio il piccolo negozio sotto casa, con voglia di sopravvivere, ha imparato a vendere online, offrendo il proprio prodotto non più solo al suo paese, ma inizia a vendere ad una clientela più vasta, facendo crescere il proprio mercato. Come disse Charles Robert Darwin “non è la più forte delle

specie che sopravvive, né la più intelligente, ma quella più reattiva ai cambiamenti”, quindi è tempo da parte delle ditte di attuare una strategia attiva che mira ad aumentare il livello di competitività ed a ridurre i vari costi superflui. Riduzione dei costi come per esempio politiche di approvvigionamento differenti, acquistando in grandi lotti, diminuendo costi di trasporto e logistica e tendendo di contenere gli stock di merci. Le imprese per sopravvivere devono andare alla ricerca di varie fonti sostenibili, informandosi e interessandosi ai vari bonus e incentivi a loro sostegno, e agendo sulle proprie fonti rinegoziando i propri debiti di funzionamento e attuando strategie di smobilizzo dei crediti.

Poi qual è la miglior difesa se non l’attacco; dunque l’azienda per riconquistare competitività deve iniziare un processo di trasformazione che mira ad una maggiore flessibilizzazione della struttura aziendale in modo da rendere possibile la ricerca di nuove modalità di business e magari l’entrata in nuovi settori. In questa fase delicata perciò l’azione fondamentale è definire le linee guida e le strategie da adottare per raggiungere gli obiettivi finali. Essenziale perciò sarà un sistema di programmazione e controllo continuo e costante, come anche un Recovery plan cioè un piano che tiene conto delle incertezze e delle difficoltà, per comprendere il futuro aziendale e lo sviluppo aziendale nel processo di ricrescita.

CAP 3 IMPATTO DEL COVID-19 SUL PROCESSO DI REVISIONE

3.1 ACCORATEZZE DEL REVISORE

La crisi pandemica impatta come già detto direttamente la capacità delle aziende di generare valore e l'attitudine delle stesse di operare in condizioni di normale funzionamento. Questo si riflette nella redazione del bilancio d'esercizio e su chi deve esprimere un giudizio professionale in merito ad esso, sulla base delle disposizioni contenute nella normativa, nei principi contabili e nei principi, internazionali e nazionali, di revisione di riferimento. Per questo motivo il revisore deve effettuare analisi delle aree oggettivamente più colpite dalla crisi pandemica, elevando il rischio di controllo, professionale e sanitario nello svolgimento delle proprie attività, affinché possa esprimere un giudizio professionale.

Il boom del virus è avvenuto in un periodo essenziale dell'attività del revisore, poiché in questa fase, il revisore si occupa dell'acquisizione di elementi probativi (riguardanti il bilancio del 2019) sufficienti ed appropriati di supporto all'emissione del giudizio sul bilancio. Infatti il revisore si occupa della raccolta di

elementi probativi⁷, intesi come tutte le informazioni utilizzate dal revisore per giungere alle conclusioni su cui egli basa il proprio giudizio sul bilancio, secondo diverse metodologie tra cui ispezioni, osservazioni su operazioni e documenti, indagini o conferme esterne di informazioni, ricalcolo o riesecuzione di documenti e di registrazioni e infine un'analisi comparativa di indici e andamenti significativi; una delle metodologie più utilizzate è quella delle conferme esterne in quanto gli elementi probativi ricevuti direttamente dal revisore mediante conferma dei soggetti destinatari della richiesta sono più attendibili di quelli generati internamente all'impresa, infatti il revisore mantiene il totale controllo sulla richiesta, dalla determinazione delle informazioni da richiedere, all'invio della richiesta inoltre è tenuto a valutare l'attendibilità della risposta⁸. Proprio in questa fase però sono state emanate delle norme restrittive che hanno imposto al revisore di lavorare principalmente da remoto, spesso senza potere avere accesso alle strutture aziendali al fine di svolgere direttamente i controlli sui valori aziendali. Inoltre, all'impossibilità fisica del revisore di raggiungere la sede della società cliente si è aggiunto, a seguito dei successivi DPCM e decreti emanati dal Governo nel pieno dell'emergenza sanitaria, il probabile blocco delle attività produttive dell'azienda revisionata, che comporta un ulteriore lavoro di analisi critica da parte dello stesso revisore. Conseguentemente, è richiesta una

⁷ (ISA Italia) n. 500 Elementi probativi

riconsiderazione della strategia generale e della pianificazione delle attività di vigilanza e di revisione, nonché un conseguente incremento delle attività di verifica quali, ad esempio, quelle connesse alla vigilanza sul rispetto delle prescrizioni dei DPCM e dei decreti emanati in costanza di crisi sanitaria.

Il revisore si trova, come detto, ad affrontare i problemi operativi connessi all'impossibilità di poter raggiungere la sede sociale e di poter interloquire direttamente con i dipendenti e gli amministratori della società revisionata. Il revisore dovrà quindi valutare se, nel caso specifico dell'azienda revisionata, le misure restrittive comportano difficoltà oggettive nello svolgimento dei controlli e nell'ottenimento di documentazione e informazioni da parte del revisore e, in caso affermativo, valutarne la rilevanza per il prosieguo delle sue attività di controllo. Di conseguenza, il revisore dovrà dare evidenza, nei verbali e nelle carte di lavoro, di quali difficoltà ed eventuali limitazioni ha incontrato nell'espletamento dei controlli e il relativo impatto sul suo complessivo lavoro di verifica. Inoltre, per far fronte a tale situazione, il revisore dovrà utilizzare, quanto più possibile, adeguate modalità di acquisizione e trasmissione degli elementi informativi e documentali tramite, ad esempio, comunicazioni via PEC, documenti firmati in digitale e riunioni virtuali. Inoltre, tali differenti modalità di raccolta dei documenti e delle informazioni dovranno verificarne la relativa fattibilità e

⁸ (ISA Italia) n. 505 Conferme esterne

disponibilità; anche in questo caso, il revisore dovrà descrivere e documentare, nelle proprie carte di lavoro, gli approcci adottati per la raccolta dei documenti e delle informazioni, fornendo adeguata informativa in merito alla necessità di adottare determinati approcci, piuttosto che altri.

Qualora il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi deve esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione⁹.

Il COVID-19 perciò può aver provocato nuovi eventi o circostanze che richiedano modifiche del giudizio di revisione. Ciò dipenderà dai fatti e dalle circostanze di ogni società revisionata. A tale ultimo scopo, potrebbe risultare utile, se non necessario, acquisire da parte dei soci una espressa rinuncia scritta ai termini concessi dall'art. 2409 c.c. per il deposito della relazione dei sindaci-revisori.

Il revisore deve cercare di ridurre al minimo il rischio di revisione che consiste nel rischio di esprimere un giudizio non corretto nel caso in cui il bilancio sia significativamente inesatto. Il rischio di revisione viene determinato dalla combinazione fra il rischio intrinseco (possibilità di un saldo di essere inesatto, rischio indipendente dalla revisione), rischio di individuazione (rischio di non identificare errori o anomalie all'interno del bilancio) e rischio di controllo (rischio del sistema di controllo interno di non pervenire, identificare e correggere errori

⁹ (ISA Italia) n. 705 Modifiche al giudizio nella relazione del revisore

significativi). La diffusione del COVID-19 influenza significativamente anche il rischio di revisione, che subisce l'impatto dell'imprevedibilità e dell'incertezza caratterizzanti l'attuale emergenza sanitaria. Infatti occorre tener conto che il rischio di revisione è stato definito in circostanze completamente differenti da quelle odierne; perciò la fase di pianificazione del lavoro di revisione è stata svolta senza tenere conto della probabile intensificazione dei rischi già presenti e l'affiancamento di nuovi non considerati.

“Il revisore deve aggiornare e modificare la strategia generale di revisione e il piano di revisione secondo quanto necessario nel corso dello svolgimento della revisione”¹⁰. A tal proposito, tale problematica riguardante l'esercizio del 2019 risulta attenuata dalla considerazione secondo cui l'emergenza sanitaria rappresenta un evento successivo che non influenza in alcun modo il processo di stima dei valori di bilancio; cionondimeno, si accentua la necessità di verificare con maggiore attenzione, per la rilevanza che ha assunto, la completezza e l'appropriatezza dell'informativa sugli effetti dell'emergenza sanitaria.

Gli amministratori però devono rendere disponibili informazioni, da un punto di vista quantitativo e qualitativo, sugli eventi successivi alla chiusura del bilancio in nota integrativa; sulle principali incertezze significative che possono determinare dubbi significativi sulla continuità aziendale e, nella relazione sulla gestione, sui

¹⁰ (ISA Italia) n. 300 Pianificazione della revisione

principali rischi ai quali è esposta la società e sull'evoluzione prevedibile della gestione. Perciò il revisore deve riconsiderare il rischio di revisione attraverso l'esercizio del giudizio e dello scetticismo professionale, in quanto è necessario legare gli aspetti connessi all'emergenza sanitaria alle caratteristiche fondamentali dell'impresa oggetto di revisione. Le valutazioni del revisore e i relativi documenti accreditanti, andranno inseriti all'interno delle carte di lavoro.

Inoltre, il revisore dovrà prestare particolare attenzione all'adeguamento del sistema informativo messo in pratica dall'azienda revisionata per far fronte ai continui imprevisti, ciò al fine di poter definire correttamente l'estensione e le modalità delle proprie procedure di revisione.

Il revisore, nell'ambito dei doveri ex art. 2403 c.c., deve, tra l'altro, vigilare sull'osservanza della legge, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento.

La probabile ridefinizione del rischio di vigilanza, la necessità di valutare l'impatto delle limitazioni dei DPCM e dei Decreti "Cura Italia" e "Liquidità" sulla modalità di raccolta degli elementi probativi e le problematiche considerazioni da fare in relazione alla verifica del presupposto della continuità aziendale producono, molto spesso, un impatto sul contenuto della relazione del revisore e sull'oggetto delle attestazioni della direzione.

Le principali aree di vigilanza impattate dal COVID-19 sono:

- L'adeguatezza degli assetti organizzativi; occorre redigere dei piani emergenziali per affrontare un drastico calo dei ricavi da parte degli amministratori e il revisore si deve informare sulle nuove modalità di lavoro (smart-working) e l'impatto sul sistema amministrativo-contabile
- Conformità alle norme in materia di sicurezza e salute dei lavoratori
- Vigilanza sui rischi legati alle controparti e al rispetto dell'impresa degli standard di sicurezza sanitaria richiesti
- Vigilanza sul rischio di liquidità cioè raccogliere le informazioni necessarie che dimostrano la capacità dell'azienda di far fronte alle obbligazioni assunte nel brevissimo periodo
- Vigilanza sull'esigibilità dei crediti sul valore delle rimanenze e dei titoli
- Vigilanza sul rischio di sforamento di financial covenant
- Vigilanza sui rischi legati a potenziali condotte fraudolente tese ad ottenere finanziamenti o agevolazioni con garanzia pubblica tramite alterazione o falsificazione della documentazione prodotta.

3.2 DEROGA DELLA CONTINUITA' AZIENDALE

Il revisore ha la responsabilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati che mostrino e legittimano la redazione del bilancio secondo il

presupposto della continuità aziendale e dunque definire se esista un'incertezza significativa sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità di funzionamento e perciò passare dall'utilizzo da parte della direzione di criteri di valutazione di funzionamento a criteri di liquidazione¹¹. La verifica della continuità aziendale deve essere svolta considerando tutte le informazioni disponibili perciò il revisore deve valutare sia performance economico-finanziarie storiche sia quelle attese, non limitandosi perciò ai 12 mesi successivi alla data di riferimento del bilancio. L'articolo 7 del DECRETO LIQUIDITA'¹² deroga la verifica della sussistenza del principio della continuità aziendale legata agli effetti provocati dal coronavirus.

Perciò il revisore dovrà comportarsi in modo differente in base allo scenario dell'azienda revisionata. In presenza del presupposto della continuità aziendale e in assenza di incertezze, l'azienda deve informare riguardo l'esistenza del COVID e il non impatto sulla propria attività, mentre se ci sono incertezze l'ente deve riportare quali sono tali incertezze nella nota integrativa e le misure che sta adottando per fronteggiarle. In assenza del presupposto della continuità aziendale, se legata all'emergenza del COVID, il bilancio è predisposto mantenendo i valori in continuità e dando informativa di applicazione della deroga in nota integrativa, mentre nel caso in cui non sia legata all'emergenza, il bilancio deve essere redatto

¹¹ (ISA Italia) n. 570 Continuità aziendale

mediante l'utilizzo dei criteri di valutazione di liquidità. Pertanto, come appena detto, risulta maggiormente delicata l'attività di verifica del presupposto della continuità aziendale da parte del revisore poiché dovrà verificare attentamente la sussistenza del principio di continuità aziendale nella fase ante "coronavirus".

Il revisore perciò dovrà verificare che la società revisionata debba inserire in nota integrativa tutti gli elementi informativi ritenuti necessari per descrivere la propria situazione e le aree maggiormente colpite dagli effetti della pandemia.

Infatti per i bilanci del 2019, secondo il principio contabile nazionale OIC 29, l'insorgere dell'emergenza sanitaria da COVID-19 rappresenta un fatto successivo che non deve essere recepito nei valori di bilancio; ossia, rientra tra i fatti che attengono a fattispecie sorte dopo la data di riferimento del bilancio, che non influenzano il processo di determinazione dei valori di bilancio, in quanto ritenute di competenza dell'esercizio successivo. Riguardo il bilancio del anno 2020 non si possono fare alcune delle considerazioni già effettuate per la revisione dei bilanci relativi all'esercizio 2019 infatti le misure restrittive hanno reso difficile in alcuni casi la raccolta delle informazioni e dei documenti necessari per l'attività di vigilanza e controllo.

3.3 RINVIO NOMINA DEL REVISORE

¹² Legge 23 del 08.04.20

“l’assemblea, su proposta motivata dell’organo di controllo, conferisce l’incarico di revisione legale dei conti e determina il corrispettivo spettante al revisore o alla società di revisione legale per l’intera durata dell’incarico”¹³; ad eccezione di quanto stabilito per gli Enti di Interesse Pubblico, e gli enti sottoposti a regime intermedio, l’incarico ha la durata di tre esercizi, e perciò con scadenza alla data dell’assemblea convocata per l’approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio. Inoltre “il decreto sblocca cantieri”¹⁴ impone l’obbligo di nomina del revisore o dell’organo di controllo da parte delle Società a Responsabilità Limitata che superano, per due esercizi consecutivi, 2017-2018, almeno uno dei seguenti limiti dimensionali:

- Totale dell'Attivo dello stato patrimoniale: 4 milioni di euro;
- Ricavi delle vendite e delle prestazioni: 4 milioni di euro;
- Dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità.

Pertanto con l’approvazione del bilancio di esercizio 2019 molte S.r.l. dovevano provvedere a nominare, per la prima volta, l’organo di controllo o il revisore ma, attraverso la conversione del Decreto Rilancio¹⁵, è stata modificata ulteriormente la disciplina relativa all’obbligo di nomina dei Revisori/Sindaci nelle SRL, al superamento dei limiti di cui all’art. 2477 del Codice Civile. In sostanza la nomina

¹³ D.Lgs. 39/2010 art. 13 del 27.01.10

¹⁴ D.Lgs 32/2019 del 18.04.19

¹⁵ Legge n. 77 del 17.07.2020

del revisore slitta all'approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2021 e perciò
va ad analizzare i dati relativi al biennio 2020-2021.

CONCLUSIONI

Oggi perciò ci troviamo in un'era difficile sia da parte delle aziende che da parte del revisore, superabile attraverso un alto grado di digitalizzazione da parte di entrambi i fronti e attraverso la conseguente implementazione da parte del revisore di nuove procedure e controlli per il controllo a distanza. Perciò la tecnologia è lo strumento che permette di garantire la continuità dell'operato del revisore. Oggi però esistono diverse realtà aziendali in relazione al grado di infrastruttura tecnologica ed in base all'attività svolta, ed ognuna di esse necessita di strumenti distinti da poter utilizzare dal revisore in termini di tempestività e funzionalità.

Il revisore inoltre necessita di un processo di digitalizzazione relativo al proprio lavoro che permetta dunque anche il coordinamento con i suoi collaboratori. Il revisore deve possedere perciò elementi *hardware* e *software* e un'adeguata rete di connessione che gli consenta un rapido e continuo trasferimento dei dati come anche una gestione efficiente dei documenti archiviati. Perciò si passa ad un processo di archiviazione di tutta la documentazione dal cartaceo al digitale secondo un protocollo ben definito.

Implementare la propria infrastruttura digitale comporta il sostenimento di costi e di investimenti che siano in grado di efficientare il lavoro del revisore, anche nella fase post pandemia e risultano, inoltre, in parte variabili in base alle caratteristiche

degli incarichi e all'operatività del revisore. La riorganizzazione hardware e software è necessaria anche per l'implementazione di piattaforme di videoconferenza in grado di consentire lo svolgimento di meeting a distanza, ad esempio, tra il revisore e l'ufficio amministrativo della società revisionata.

Un aspetto particolarmente critico in questa fase accelerata di digitalizzazione consiste nella tutela degli aspetti connessi alla privacy ed alla cyber security: è importante garantire il medesimo livello di sicurezza digitale sia quando si è all'interno della propria struttura, sia quando si utilizzano dispositivi mobili e/o personali connessi a reti differenti da quella dell'ufficio/azienda. Pertanto è fondamentale predisporre una rete fra i dispositivi in cloud mediante l'utilizzo di software in grado di garantire un adeguato livello di sicurezza digitale. Infatti, il tema della sicurezza digitale risulta prioritario in un contesto, quale quello dell'attuale emergenza sanitaria, in cui si assiste ad un incremento degli attacchi fraudolenti ai danni delle piccole e grandi realtà aziendali e dei singoli professionisti.

BIBLIOGRAFIA

- D.Lgs. 39/2010 art. 14 del 27.01.10
- D.Lgs. 39/2010 art. 3 del 27.01.10
- D.Lgs. 39/2010 art. 2 del 27.01.10
- (ISA Italia) n. 200 Obiettivi generali della revisione
- UNIONCAMERE (Nel post-Covid quasi 6 imprese su 10 con difficoltà di liquidità) 21 agosto 2020
- Legge n. 77 del 17.07.2020
- (ISA Italia) n. 500 Elementi probativi
- (ISA Italia) n. 505 Conferme esterne
- (ISA Italia) n. 705 Modifiche al giudizio nella relazione del revisore
- (ISA Italia) n. 300 Pianificazione della revisione
- (ISA Italia) n. 570 Continuità aziendale
- D.Lgs. 39/2010 art. 13 del 27.01.10
- Legge 23 del 08.04.20
- D.Lgs 32/2019 del 18.04.19
- Legge n. 77 del 17.07.2020
- CNDCEC (Le procedure di revisione ai tempi del COVID-19: la resilienza del revisore) 12 maggio 2020