ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

I PRINCIPI DI REVISIONE

ISA 450 – Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile

Massimo Meloni
Partner EY

09 Novembre 2017, Teatro Carcano

ISA Italia 450
Oggetto

Il principio di revisione tratta della responsabilità del revisore di valutare l'effetto degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile e l'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio.

Tale principio si coordina:

- con il principio ISA Italia 320, in merito alla responsabilità del revisore nell'applicare il concetto di significatività; e
- con il principio ISA Italia 700, in merito alla valutazione dell'effetto degli errori non corretti nella formazione del giudizio sul bilancio.

ISA Italia 450
Definizioni

Il principio introduce le definizioni di errore e di errori non corretti e precisa il significato di “chiaramente trascurabile” rispetto a “non significativo”.

L’errore di revisione è una differenza tra l’importo, la classificazione, la presentazione o l’informativa di una voce di bilancio e l’importo, la classificazione, la presentazione o l’informativa conforme, per tale voce di bilancio, al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile.

Laddove il revisore esprima un giudizio sulla rappresentazione veritiera e corretta, gli errori comprendono anche quelle rettifiche a importi, classificazioni, presentazioni o informative che, a giudizio del revisore, sono necessarie affinché il bilancio sia rappresentato correttamente in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta.

ISA Italia 450
Obiettivi

Obiettivo del revisore è di valutare:

- l'effetto degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile
- l'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio

Il principio illustra le regole che riguardano:

- l'accumulazione e la considerazione degli errori identificati durante lo svolgimento della revisione contabile,
- la comunicazione e correzione degli errori,
- la valutazione dell'effetto degli errori non corretti,
- le comunicazioni ai responsabili delle attività di *governance* e le attestazioni scritte.

ISA Italia 450
Regole

Il revisore deve cumulare gli errori identificati nel corso della revisione contabile, diversi da quelli chiaramente trascurabili.

Il revisore deve rivedere la propria strategia ed il proprio piano di revisione qualora:

- la natura e le circostanze degli errori indichino la possibile esistenza di altri errori che, se considerati insieme agli errori già identificati potrebbero essere significativi
- l'insieme degli errori identificati approssimi la significatività.

Se, su richiesta del revisore, la direzione ha esaminato una classe di operazioni, saldo contabile o informativa e corretto gli errori individuati, il revisore deve svolgere ulteriori procedure di revisione per stabilire se permangano errori.

ISA Italia 450
Regole

Il revisore deve comunicare alla direzione, ad un livello di responsabilità appropriato, tutti gli errori identificati nel corso della revisione contabile, e deve richiederne la correzione.

Qualora la direzione si rifiuti di correggere alcuni o tutti gli errori comunicati dal revisore, il revisore deve comprenderne le ragioni e deve tenere conto di tale comprensione nel valutare se il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi.

Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di *governance* gli errori non corretti e l'effetto che tali errori, considerati singolarmente o nel loro insieme, possono avere sul giudizio nella relazione di revisione

ISA Italia 450
Regole

Alla luce degli errori individuati e non corretti, il revisore deve valutare nuovamente la significatività, per confermare se rimanga appropriata sulla base dei risultati effettivi.

Il revisore deve stabilire se gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano significativi. A tal fine considera:

- l'entità e la natura degli errori, sia relativamente alle singole classi di operazioni, saldi contabili o informativa, sia relativamente al bilancio nel suo complesso;
- le circostanze in cui si sono verificati;
- l'effetto degli errori non corretti relativi ai periodi amministrativi precedenti, sulle classi di operazioni, saldi contabili o informativa pertinenti, e sul bilancio nel suo complesso.

ISA Italia 450
Documentazione

Il principio si chiude con la trattazione della documentazione della revisione che deve includere:

- l'importo al di sotto del quale gli errori sono considerati come chiaramente trascurabili;
- tutti gli errori complessivamente identificati nel corso della revisione contabile e se essi siano stati corretti;
- la conclusione del revisore se gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano significativi, e gli elementi a supporto di tale conclusione.

Il revisore deve richiedere alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di *governance*, un'attestazione scritta se essi ritengono che gli effetti degli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, non siano significativi per il bilancio nel suo complesso.

Le linee guida e altro materiale esplicativo ISA Italia 450

Linee guida ISA Italia 450
Definizioni

Gli errori possono derivare da:

- mancata accuratezza nella raccolta o nell'elaborazione dei dati;
- omissione di un importo o di un'informativa;
- una errata stima originata dalla mancata rilevazione, o dal fraintendimento di un fatto;
- da valutazioni sulle stime considerate irragionevoli;
- dall'applicazione di principi contabili inappropriati.

N.B.: il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 riporta inoltre esempi di errori dovuti a frodi.

Linee guida ISA Italia 450
Definizioni

Gli errori di revisione si distinguono in:

- errori oggettivi - sui quali non sussistono dubbi;
- errori soggettivi - derivanti dalle valutazioni di stime che il revisore considera irragionevoli, ovvero dall'applicazione di principi contabili che il revisore considera inappropriata;
- errori proiettati - la migliore stima, derivante dalle tecniche di campionamento, sulle intere popolazioni da cui i campioni sono stati tratti.

Linee guida ISA Italia 450
Definizioni

Per “chiaramente trascurabili” si intendono quegli errori che:

- non comportano effetti significativi sul bilancio, sia individualmente o cumulati con altri errori;
- i loro effetti sul bilancio sono irrilevanti sia secondo un criterio quantitativo (es: l’importo), sia secondo un criterio qualitativo (es: la natura dell’errore o le circostanze che l’hanno determinato).

Linee guida ISA Italia 450
Considerazioni degli errori

- Un errore può non essere un evento isolato, soprattutto se deriva dal mancato funzionamento dei controlli interni oppure dalla diffusa applicazione di assunzioni o criteri di valutazione inappropriati.

- Se l'insieme degli errori identificati approssima la significatività, può esistere un rischio più elevato che possibili errori non individuati, se considerati con l'insieme degli errori già identificati, possano superare la significatività.

- La comunicazione tempestiva degli errori consente alla direzione stessa di valutare se le voci contengano effettivamente errori e di intraprendere le azioni necessarie, o di informare il revisore se essa non è d'accordo.

Linee guida ISA Italia 450
Valutazione dell'effetto degli errori

Le linee guida chiariscono le motivazioni che portano alla necessità di rideterminare la soglia di significatività:

- La determinazione della significatività è spesso basata sulle stime dei risultati patrimoniali, finanziari ed economici, poiché i risultati effettivi possono non essere ancora noti. Prima della valutazione dell'effetto degli errori non corretti, può rendersi necessario modificare la significatività.
- La significatività, inoltre, viene modificata nel caso in cui il revisore, nello svolgimento delle procedure di revisione, venga a conoscenza di informazioni che lo avrebbero indotto a stabilire sin dall'inizio un importo diverso.
- La rideterminazione della significatività (es: ad un livello inferiore) comporta la necessità di rideterminare l'appropriatezza della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di revisione.

Linee guida ISA Italia 450
Valutazione dell'effetto degli errori

- L'effetto di ciascun singolo errore è inizialmente considerato con riferimento alle relative classi di operazioni, saldi contabili o informativa.

- Se l'errore è singolarmente significativo su un saldo o area di bilancio, occorre valutare se il bilancio nel suo complesso sia inattendibile, indipendentemente dal fatto che altri errori su altre poste di bilancio ne abbiano compensato l'effetto sul risultato di esercizio.

- Ad esempio: se i ricavi dell'esercizio risultano sovrastimati, occorre valutare se l'intero bilancio sia significativamente errato, anche se l'impatto sul risultato di esercizio sia stato mitigato da una correlata sovrastima dei costi.

Linee guida ISA Italia 450
Valutazione dell'effetto degli errori

Alcuni fattori qualitativi possono influenzare la valutazione degli errori, in quanto tali errori possono essere rilevanti per gli utilizzatori del bilancio indipendentemente dal loro importo, ad esempio:

- se influenzano la conformità alle disposizioni regolamentari;
- se influenzano la conformità alle clausole dei contratti di finanziamento (*covenants*) o altri obblighi contrattuali;
- se riguardano la non corretta scelta o applicazione di un principio contabile non rilevante nell'esercizio ma che può diventare rilevante negli esercizi successivi;
- se mascherano l'andamento degli utili o di altri KPIs;
- se influenzano gli indici utilizzati per la valutazione dell'impresa o i risultati operativi o i flussi di cassa;
- se hanno l'effetto di aumentare i compensi della direzione;
- se riguardano voci che coinvolgono particolari soggetti (parti correlate) o temi sensibili (rischi di frode).

ISA Italia 450
Altre considerazioni

- Effetti fiscali degli errori.
- Enfasi non sempre adeguata sugli errori corretti.
- Errori nell'ambito dei «group audit».
- Considerazioni sulla cd. «management integrity» nel caso di errori dovuti a frodi.
- Considerazioni sugli effetti «indiretti» degli errori. Ad esempio:
    - Mancata registrazione di una fattura passiva (costo) in entità che valuta le commesse con il metodo «cost to cost»;
    - Errata contabilizzazione di una vendita a cui sono connesse commissioni ad agenti;
    - Segment information;
    - Errori in situazioni contabili utilizzate come «spalla» per dati di piano alla base di un esercizio di «impairment test».