

Attestazioni della direzione ed organi di vigilanza e controllo

di Alberto Pesenato (*) e Elisa Pesenato (**)

Soggetto abilitato alla revisione legale, organo di vigilanza, comitato per il controllo interno, funzione di internal audit, comitato audit: tutti questi organi fanno parte della rete di controlli che può essere presente in un'azienda. Le attestazioni scritte richieste dal P.R. 580 possono essere utilizzate in forma diversa da tali organi di vigilanza e controllo. Il rilascio dell'attestazione da parte della direzione dell'azienda è un altro punto del controllo della qualità preteso nella revisione legale.

La lettera di attestazione per la revisione dei bilanci in Italia

La lettera di attestazione è un documento rilasciato al revisore, dal legale rappresentante della società, in tutti i casi nei quali è emessa una relazione di revisione (1).

Possono esserci delle relazioni di revisione su bilanci corredati dalla relazione del consiglio di amministrazione firmata dagli amministratori stessi o bilanci interni e note esplicative, per esempio, nel caso di valutazione di azienda. Nel primo caso, il bilancio è chiaramente identificato e la lettera di attestazione sarà riferita ad esso. Nel secondo caso, invece, sarà opportuno far riferimento allo specifico bilancio oggetto di revisione allegandolo alla lettera di attestazione.

Nel caso di revisione di un bilancio consolidato, si dovrà ottenere:

- lettera di attestazione da parte della società capogruppo riferita sia al bilancio civilistico sia al bilancio consolidato;
- lettera di attestazione da parte delle società del gruppo per le quali è effettuata una revisione completa sulla base di uno specifico incarico;
- se ritenuto necessario, lettera di attestazione per le società controllate per le quali siano incaricati altri revisori. Nel caso in cui tale lettera non sia richiesta, specifiche attestazioni riferite alle società controllate dovranno essere contenute nella lettera di attestazione della capogruppo.

Nella lettera di attestazione può essere inclu-

sa l'attestazione riguardante i libri sociali, pertanto, in questi casi non è necessario richiedere tale attestazione separatamente.

Il rifiuto, da parte della governance della società, a fornire la lettera di attestazione costituisce una grave limitazione nello svolgimento del lavoro di revisione, che provoca l'emissione di una relazione di revisione contenente la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio.

Il principio di revisione 580 contiene un modello aggiornato di lettera di attestazione degli amministratori e l'ottenimento della stessa è parte integrante dei doveri del revisore legale e sarà sicuramente oggetto del controllo della qualità (2) previsto dal D. Lgs. 39/2010:

La lettera di attestazione deve essere ottenuta al completamento del lavoro di revisione, prima dell'emissione della relazione di revi-

Note:

(*) Revisore legale, Consulente Area D. Lgs. 231/2001, Presidente OdV di Trentino Trasporti Esercizio SpA, Karrell Srl.

(**) Auditor (SCI) Sistema di Controllo Interno - Consulente Area 231/2001

(1) Si veda in merito la Tavola 2: altri principi di revisione, in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 15 dicembre 2009 o da data successiva, che richiedono specifiche attestazioni scritte su determinati argomenti.

(2) I 15 contributi sul controllo della qualità, pubblicati su questa Rivista dallo stesso autore (2011) 1, 2, 3, 4, 5, 6, 9, 10, 11, 12, (2012) 1, 2, 3, 4, 5 ed il presente non sono altro che altrettanti punti cardine che il revisore legale deve seguire nel proprio intervento professionale.

sione in forma finale. Le date (sulla relazione e sulla lettera di attestazione) devono coincidere.

La bozza della lettera di attestazione deve essere predisposta dal revisore. La lettera di attestazione deve essere firmata da un rappresentante legale della società (amministratore delegato, presidente) ed anche (non in sostituzione) dal responsabile amministrativo. L'originale della lettera deve essere archiviato nelle carte di lavoro, nella sezione specifica del dossier permanente.

Alcune considerazioni sulla rete dei controlli

La lettera di attestazione potrebbe essere richiesta in forme variabili anche da altre funzioni di controllo esistenti in azienda.

Si espongono in questa sede alcune considerazioni sulla rete dei controlli che può esserci in un'azienda.

La ricerca della migliore struttura o del migliore organismo possibile sul tema di applicare un efficiente complesso di procedure di controllo interno nelle varie funzioni aziendali ha portato alla moltiplicazione delle figure di garanzia all'interno delle società.

Il fine è quello di perseguire una effettiva attività di controllo delle procedure aziendali ed è questo uno dei compiti prioritari del CdA di ogni società.

Il Codice di Autodisciplina della Borsa italiana ha dettato alcune regole di best practice secondo le quali le società quotate debbono dotarsi di alcuni comitati (comitato per il controllo interno - comitato audit - comitato nomine - comitato remunerazione ed altri) eletti nell'ambito del CdA.

Mediante la partecipazione a questi comitati il componente del CdA delegato ad esso è finalmente informato e può fornire un fattivo contributo all'applicazione di un adeguato sistema di controllo interno aziendale.

Le molteplici figure di garanzia ad oggi introdotte, in alcuni casi, possono creare sovrapposizione di funzioni come nel caso del Collegio Sindacale (art. 2403 c.c), del Revisore Legale o società di revisione (art. 14 ex D.Lgs. n. 39 del 27 gennaio 2010), dell'Organo di Vigilanza ex D.Lgs. 231/2001 nonché del Comitato per il Controllo Interno, Comitato Audit e funzione internal audit (richia-

mati dal Codice di Autodisciplina) dove alcuni compiti e doveri sono affini se non gli stessi.

Quanto sopra porta alla considerazione dettata dal buonsenso e da un corretto comportamento professionale che gli organi di controllo sopra citati debbano operare in un contesto di collaborazione integrando la loro attività in modo da poter rendere all'azienda il miglior servizio possibile in tema di controllo interno e di sicurezza operativa in riferimento ai rischi aziendali.

L'elenco di seguito proposto vuole essere una sintesi della rete di organi di controllo proposti dalla normativa vigente:

1) dirigente preposto: figura introdotta sulla scia emotiva degli scandali finanziari italiani trova una corrispondenza diretta con il Sarbanes and Oxley Act (SOX) statunitense che ha stabilito il principio di responsabilità diretta tra il direttore finanziario e l'amministratore delegato chiamati ad attestare la veridicità dei Reports trimestrali, annuali e degli altri documenti contabili;

2) funzione internal audit: struttura esterna al CdA che coadiuva il CdA nella definizione del sistema di controllo interno e dei protocolli aziendali al fine di identificare i rischi d'impresa, quantificarli e di conseguenza impedire che influenzino negativamente la corretta gestione aziendale;

3) comitato audit: coadiuva il CdA nella definizione delle linee di indirizzo del sistema di controllo interno. L'attività istruttoria è svolta tipicamente dal comitato per il controllo interno, composto da amministratori non esecutivi, in maggioranza indipendenti (ovvero esclusivamente indipendenti, nel caso di emittente controllato da altra società quotata), cui sono attribuite funzioni consultive e propositive; il ruolo di tale comitato rimane distinto rispetto a quello attribuito dalla legge al collegio sindacale, che si caratterizza invece per una funzione di verifica prevalentemente ex post;

4) comitato per il controllo interno: definisce le linee di indirizzo del sistema di controllo interno, in modo che i principali rischi afferenti all'emittente e alle sue controllate risultino correttamente identificati, nonché adeguatamente misurati, gestiti e monitorati, determinando inoltre criteri di compatibilità

di tali rischi con una sana e corretta gestione dell'impresa;

5) collegio sindacale: oltre ai compiti stabiliti dagli artt. 2403 c.c. e art. 14 ex D.Lgs. n. 39/2010 vigila sull'operato della società di revisione riferite alla natura ed all'entità dei servizi diversi dal controllo contabile prestati all'impresa, alle società collegate e controllate nonché ai servizi prestati dalla «rete» collegata alla Società di revisione;

6) revisore o società di revisione: in genere preposti alle verifiche art. 14 ex D.Lgs. n. 39 del 27/1/2010 (3);

7) organo di vigilanza ex D. Lgs. 231/2001 (4): ha il compito di vigilare l'applicazione del D.Lgs. 231/2001 definendo il modello di organizzazione, gestione e controllo per la prevenzione dei reati previsti dal decreto e controllare con continuità l'osservanza del «Modello» adottato.

Ecco che gli organismi preposti alla revisione legale: collegio sindacale incaricato della revisione e società di revisione devono richiedere la lettera di attestazione.

Altri organismi quali organo di vigilanza ed internal auditing potrebbero richiedere a mio giudizio forme di lettera di attestazione simili quella portata qui ad esempio portando opportune e pertinenti variazioni.

Esempio di lettera di attestazione

Di seguito si fornisce un esempio del testo da utilizzare per la predisposizione della lettera di attestazione (Tavola 1) tratto dall'Appendice del principio di revisione 580 (5) che ben si adatta ad essere utilizzato dal Revisore Legale che opera in società non quotate e PMI. Il revisore dovrà valutare secondo il proprio giudizio professionale la necessità di eliminare le parti ritenute non rilevanti nello specifico contesto dell'incarico nonché di apportare gli opportuni adattamenti ed integrazioni richiesti dalle specifiche circostanze.

È necessario, anche ai fini di una corretta comprensione dell'attività di revisione contabile, sottolineare l'importanza che nei principi di revisione nazionali e internazionali assumono le attestazioni provenienti dagli amministratori (Tavola 2).

Il revisore deve ottenere l'evidenza del riconoscimento da parte della Direzione della

propria responsabilità per la corretta predisposizione del bilancio in conformità alle norme che ne disciplinano la redazione. Le attestazioni della Direzione sono tra l'altro volte a fornire al revisore conferma, anche ai sensi e per gli effetti degli artt. 1227 e 2049 Cod. Civ., della completezza, autenticità e attendibilità della documentazione messa a disposizione della società di revisione ai fini dell'espletamento della sua attività e per la correttezza ed esattezza delle informazioni ivi contenute e di quelle comunicate verbalmente e riepilogate nella lettera di attestazione. Il documento di ricerca 152 Assirevi presenta i modelli di riferimento da utilizzare ai fini delle attestazioni della Direzione per il bilancio d'esercizio e/o consolidato predisposto secondo principi contabili IFRS e norme di legge italiane rispettivamente. Esse rappresentano una guida per la predisposizione delle lettere di attestazione.

L'esempio di lettera di attestazione (6) di Tavola 1 include le attestazioni scritte richieste dal principio di revisione 580 e da altri principi di revisione in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 15 dicembre 2009 o da data successiva. In questo esempio si suppone che il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile sia costituito dagli IFRS e che non sussistano eccezioni alle attestazioni scritte richieste. In presenza di eccezioni, è necessario modificare le attestazioni in modo da riflettere le eccezioni.

Note:

(3) Per approfondimenti si veda: Manuale del Revisore Legale, WKI - Ipsoa 2012 - V Edizione Parti II - III - IV -V e VI.

(4) Per approfondimenti si veda Il modello di organizzazione gestione e controllo ex D. Lgs.231/2001 Applicazione per società non quotate e PMI i casi ALPE Holding Spa e Karrell Srl - WKI -IPSOA III Edizione - 2011.

(5) Altri modelli di riferimento da utilizzare ai fini delle attestazioni della Direzione per il bilancio d'esercizio e/ o consolidato predisposto secondo principi contabili IFRS e norme di legge italiane rispettivamente possono essere consultati nel Doc. 152 ASSIREVI e Op. Cit. (Manuale del Revisore Legale) App. 14.

(6) Da inserire nel Dossier Generale al punto 5.

Tavola 1 - Esempio di lettera di attestazione P.R. 580 app. 2

<p>(Carta intestata dell'impresa)</p>
<p>(Revisore destinatario) (Data)</p>
<p>Si rilascia la presente lettera di attestazione in relazione alla revisione contabile da Voi svolta sul bilancio della società ABC al 31 dicembre finalizzata alla formulazione di un giudizio in merito al fatto che il bilancio sia presentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi (o <i>fornisca una rappresentazione veritiera e corretta</i>), in conformità agli <i>International Financial Reporting Standards</i>.</p> <p>Noi confermiamo che (<i>al meglio delle nostre conoscenze e delle nostre convinzioni, dopo aver effettuato le indagini che consideravamo necessarie al fine di informarci in maniera adeguata</i>):</p> <p><i>Bilancio d'esercizio</i></p> <ul style="list-style-type: none">● Abbiamo adempiuto alle nostre responsabilità, come stabilito nei termini dell'incarico di revisione datato [inserire la data] per la redazione del bilancio in conformità agli <i>International Financial Reporting Standards</i>; in particolare il bilancio è presentato correttamente (o fornisce una rappresentazione veritiera e corretta) in conformità agli stessi.● Le assunzioni significative da noi utilizzate per effettuare le stime contabili, incluse quelle quantificate al <i>fair value</i>, sono ragionevoli. (Principio di revisione internazionale n. 540)● I rapporti e le operazioni con parti correlate sono stati contabilizzati in modo appropriato e rappresentati in bilancio in conformità alle disposizioni <i>degli International Financial Reporting Standards</i>. (Principio di revisione internazionale n. 550)● Tutti gli eventi successivi alla data di riferimento del bilancio e per i quali gli <i>International Financial Reporting Standards</i> richiedono rettifiche o un'informativa nel bilancio, sono stati oggetto di rettifica o di informativa (Principio di revisione internazionale n. 560).● Gli effetti di errori non corretti non sono significativi, sia singolarmente sia nel loro insieme, per il bilancio nel suo complesso. Un elenco degli errori non corretti è allegato alla lettera di attestazione. (Principio di revisione internazionale n. 450)● [Qualunque altro aspetto che il revisore può considerare appropriato (si veda il paragrafo A10 del principio di revisione 580)].
<p><i>Informazioni fornite</i></p> <ul style="list-style-type: none">● Vi abbiamo fornito:<ul style="list-style-type: none">○ Accesso a tutte le informazioni che eravamo consapevoli essere pertinenti alla redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;○ Le ulteriori informazioni che ci avete richiesto ai fini della revisione contabile;○ La possibilità di contattare senza limitazioni i soggetti nell'ambito dell'impresa dai quali voi ritenevate necessario acquisire elementi probativi.● Tutte le operazioni sono state registrate nelle scritture contabili e riflesse in bilancio.● Vi abbiamo informato dei risultati della nostra valutazione del rischio che il bilancio possa contenere errori significativi dovuti a frodi. (Principio di revisione internazionale n. 240)● Vi abbiamo fornito tutte le informazioni in merito alle frodi o alle sospette frodi di cui siamo a conoscenza e che interessano l'impresa e coinvolgono:<ul style="list-style-type: none">○ la direzione;○ i dipendenti con ruoli significativi nell'ambito del controllo interno; ovvero

(segue)

(continua)

○ altri soggetti, nel caso in cui le frodi possano avere un effetto significativo sul bilancio. (Principio di revisione internazionale n. 240).

● Vi abbiamo fornito tutte le informazioni in merito a segnalazioni di frodi o a sospette frodi, che influenzano il bilancio dell'impresa, comunicate da dipendenti, ex dipendenti, analisti, autorità di vigilanza o da altri soggetti. (Principio di revisione internazionale n. 240)

● Vi abbiamo informato di tutti i casi noti di non conformità o di sospetta non conformità a leggi o regolamenti i cui effetti dovrebbero essere tenuti in considerazione nella redazione del bilancio. (Principio di revisione internazionale n. 250)

● Vi abbiamo informato dell'identità delle parti correlate dell'impresa e di tutti i rapporti e operazioni con parti correlate di cui siamo a conoscenza. (Principio di revisione internazionale n. 550)

● [Qualunque altro aspetto che il revisore può considerare necessario (si veda il paragrafo A11 del principio di revisione 580)].

(Firma legale rappresentante)

Qualora la relazione di revisione riguardi più di un periodo amministrativo, il revisore adatterà la data in modo che la lettera ricomprenda tutti i periodi amministrativi interessati dalla relazione di revisione.

Tavola 2 - Altri principi di revisione che richiedono specifiche attestazioni scritte su determinati argomenti

La presente Tavola individua i paragrafi presenti in altri principi di revisione in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 15 dicembre 2009 o da data successiva, che richiedono specifiche attestazioni scritte su determinati argomenti. La lista sotto riportata non sostituisce le regole e le relative linee guida ed altro materiale esplicativo contenuti nei principi di revisione.

- Principio di revisione internazionale n. 240 "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio" - paragrafo 39
- Principio di revisione internazionale n. 250 "La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio" - paragrafo 16
- Principio di revisione internazionale n. 450 "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile" - paragrafo 14.
- Principio di revisione internazionale n. 501 "Elementi probativi - considerazioni specifiche su determinate voci" - paragrafo 12
- Principio di revisione internazionale n. 540 "Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value, e della relativa informativa" - paragrafo 22
- Principio di revisione internazionale n. 550 "Parti correlate" - paragrafo 26.
- Principio di revisione internazionale n. 560 "Eventi successivi", - paragrafo 9.
- Principio di revisione internazionale n. 570 "Continuità aziendale" - paragrafo 16(e).
- Principio di revisione internazionale n. 710 "Informazioni comparative - dati corrispondenti e bilancio comparativo" - paragrafo 9