

I rapporti con gli esperti

Nello svolgimento delle verifiche spesso ci si riferisce a valutazioni, stime e perizie di altri professionisti esperti nelle aree di riferimento, come gli attuari. A tal fine il d.lgs. 39/2010 ha modificato l'art. 103, secondo comma, del Codice delle assicurazioni private – *Attuario nominato dal revisore legale o dalla società di revisione*, prevedendo che l'incarico ad esso conferito abbia durata di nove esercizi e non più di tre.

Analizziamo ora il comportamento da tenere nel caso in cui il revisore utilizzi il lavoro di un "esperto" come elemento probativo per lo svolgimento del proprio incarico.

Come "esperto" si intende una persona o una società in possesso di specifiche conoscenze, preparazione ed esperienza in un settore specifico diverso dalla contabilità e dalla revisione contabile. Le figure professionali degli "esperti" possono riguardare:

- un professionista esterno alla società il cui bilancio è soggetto a controllo;
- un professionista scelto dal soggetto incaricato che svolge il controllo;
- un dipendente della suddetta società;
- un dipendente del soggetto incaricato.

Se ci si avvale del lavoro di un esperto in una area specialistica che è anche un dipendente dell'impresa revisionata, (ad esempio un ingegnere specializzato in fondi petroliferi) si deve assumere che il proprio dipendente svolga l'incarico in veste di esperto, e non come collaboratore del revisore¹. Pur applicando adeguate procedure atte a valutarne la qualità del lavoro svolto e dei risultati conseguiti, non è normalmente necessario verificarne, per ogni incarico, la sua competenza e specializzazione.

Nel corso del proprio lavoro, inoltre il revisore può avere la necessità di acquisire, di concerto con la società o autonomamente, elementi probativi con rapporti, pareri, valutazioni e attestazioni rilasciati da un esperto esterno. Alcuni esempi sono rappresentati da:

- le valutazioni di determinate categorie di beni, quali, ad esempio, terreni ed edifici, impianti e macchinari, opere d'arte e pietre preziose;
- l'accertamento delle quantità o delle condizioni fisiche di beni, come ad esempio, minerali stoccati, riserve petrolifere e di minerali nel sottosuolo, e la vita utile residua di impianti e macchinari;
- la determinazione di valori con l'impiego di tecniche o metodi speciali quali, ad esempio, quelli applicati per una valutazione attuariale;
- la valutazione dello stato d'avanzamento lavori e dei costi ancora da sostenere per il completamento dell'opera, nei contratti in corso d'esecuzione;
- pareri legali di interpretazioni di clausole contrattuali, accordi, statuti e regolamenti.

Prima di decidere se sorge la necessità di avvalersi dell'opera di un esperto, si deve considerare:

¹ Nel qual caso si applicherebbe il Principio di revisione n. 220 – *Il controllo della qualità del lavoro di revisione*.

- la rilevanza della voce di bilancio oggetto d'esame;
- il rischio di errore, in base alla natura e alla complessità della questione presa in esame;
- la quantità e la qualità di altri elementi probativi disponibili.

Per valutarne la competenza professionale bisogna considerare:

- il possesso, da parte dell'esperto, di un attestato o di una abilitazione professionale rilasciata da un adeguato organismo professionale o l'iscrizione a quest'ultimo;
- l'esperienza e la reputazione di cui gode nello specifico settore in cui il soggetto incaricato deve ricercare gli elementi probativi.

Il revisore legale deve *comunque* essere in grado di *valutare l'indipendenza di giudizio* dell'esperto.

Se l'esperto è incaricato direttamente dalla società o è un suo dipendente, o si è in presenza di qualsiasi altra circostanza che ne potesse pregiudicare l'indipendenza, bisogna valutarne la competenza e l'indipendenza di giudizio prendendo in considerazione l'adozione di misure di salvaguardia e cautele. È bene discuterne con la Direzione e verificare se sia possibile ottenere sufficienti e appropriati elementi probativi dal lavoro dell'esperto. Bisogna anche considerare l'opportunità di svolgere procedure di revisione aggiuntive rispetto a quelle programmate o richiedere l'intervento di un altro esperto in caso di contestazioni.

In ogni caso il soggetto incaricato deve ottenere sufficienti e adeguati elementi probativi che comprovino l'adeguatezza del lavoro svolto dall'esperto rispetto agli scopi della revisione contabile del bilancio. Gli elementi probativi possono essere ottenuti con un accurato riesame dei termini dell'incarico, spesso esposti in forma di istruzioni scritte impartite dalla società all'esperto che devono contenere normalmente i seguenti aspetti:

- gli obiettivi e l'ambito di applicazione dell'intervento;
- una generale descrizione degli specifici argomenti che il soggetto incaricato si attende siano trattati nella relazione dell'esperto;
- l'utilizzo che si intende fare del lavoro dell'esperto, inclusa la possibile comunicazione a terzi dell'identità e dei termini del relativo coinvolgimento;
- il limite entro cui l'esperto ha accesso a registrazioni ed archivi appropriati;
- qualora esistente, il chiarimento del rapporto esistente fra l'esperto e la società;
- la riservatezza delle informazioni della società;
- le informazioni in merito alle ipotesi e ai metodi che l'esperto intende utilizzare e loro coerenza con quelli utilizzati in precedenti periodi.

Nel caso in cui gli aspetti di cui sopra non fossero espressi in modo chiaro nelle istruzioni scritte impartite dalla Direzione all'esperto, il soggetto incaricato interpellerà direttamente quest'ultimo per ottenere gli elementi probativi necessari.

Si deve poi valutare se il risultato del lavoro dell'esperto rappresenti un adeguato elemento probativo in relazione all'asserzione di bilancio alla quale si riferisce.

A tal fine si dovrà valutare se, sotto il profilo sostanziale, le risultanze del suo lavoro siano correttamente riflesse nel bilancio, o ne supportino le asserzioni, ad esempio si dovranno verificare:

- la fonte dei dati utilizzati;
- i presupposti alla base del suo lavoro, i metodi utilizzati, e la loro coerenza con quelli di periodi precedenti;
- i risultati del lavoro svolto alla luce della conoscenza generale dell'attività svolta dalla società, nonché dei risultati di altre procedure di revisione.

Per verificare se l'esperto abbia utilizzato una fonte di dati adeguata alle circostanze, bisogna svolgere le seguenti procedure:

- richiedere informazioni sulle procedure da lui adottate per stabilire se la fonte dei dati sia sufficiente, pertinente e attendibile;
- riesaminare o sottoporre a verifica i dati utilizzati.

In ogni caso l'esperto è sempre responsabile dell'adeguatezza e ragionevolezza dei presupposti e dei metodi utilizzati, nonché della loro applicazione. Dato che il soggetto incaricato non è in possesso della stessa specializzazione dell'esperto, può avere difficoltà a criticare i presupposti e i metodi da quest'ultimo impiegati.

Tutto ciò comunque non lo esime dall'acquisire le informazioni utili e sufficienti per comprendere se i presupposti e i metodi utilizzati siano stati appropriati e ragionevoli e se siano stati correttamente applicati, in base all'attività della società e dei risultati delle altre procedure di revisione.

Se i risultati del lavoro dell'esperto non fornissero elementi probativi sufficienti ed appropriati o non fossero coerenti con altri elementi probativi, si deve discutere con la Direzione della società e con l'esperto se sia il caso di:

- svolgere procedure di revisione aggiuntive;
- incaricare un altro esperto;
- evidenziare il problema nella relazione di revisione.

Nella emissione del giudizio sul bilancio non si fa riferimento al lavoro dell'esperto, in quanto se ciò fosse fatto potrebbe essere erroneamente interpretato come un giudizio diverso dalla accettazione del suo lavoro o confuso con altre tipologie di giudizio o come uno scarico di responsabilità del soggetto incaricato.

Se, in relazione ai risultati del lavoro dell'esperto, si decidesse di esprimere un giudizio con rilievi, in certi casi, può essere opportuno, nella spiegazione della natura del proprio rilievo, fare riferimento o descrivere il lavoro dell'esperto (inclusa la sua identità e l'ampiezza del suo coinvolgimento). In questi casi si deve prima ottenere il consenso della controparte e, se fosse negato, è necessario che il revisore richieda un parere legale in merito.