

La revisione legale

Il riesame degli elementi probativi ed il memorandum di fine lavoro

Dott. Piero Maccioni

25 ottobre 2017

Tutto il lavoro di revisione (c.d. "**carte di lavoro**") dovrebbe essere rivisto da un membro del team di lavoro più anziano di colui che lo ha predisposto

Nel controllare le carte di lavoro, occorre accertarsi che:

- le stesse documentino l'**adeguatezza** della pianificazione e della supervisione del lavoro;
- l'evidenza raccolta **supporti gli obiettivi di revisione** testati e sia sufficiente per il tipo di relazione emessa.

- Se l'evidenza **non è sufficiente** a soddisfare il livello di rischio di revisione pianificato, il revisore potrebbe avere necessità di raccogliere ulteriore
- Tutti gli **errori individuati** devono essere considerati in termini di effetti sul bilancio
- Il revisore deve stimare gli **errori probabili** e confrontare l'importo con la significatività attribuita alla specifica componente del bilancio

dott. Piero Maccioni

3

Tipologie degli errori	
Accertati	individuati con test di dettaglio a campione (c'è l'evidenza della natura e dimensione)
Proiettati	proiezione dei risultati accertati sul campione al resto della popolazione
Stimati	individuati con test di dettaglio/coerenza su classi di valori valutate in base a stime
Eserc. precedenti	proiettati e stimati, già individuati, NON sistemati

dott. Piero Maccioni

4

Gli errori **accertati** dal revisore al termine delle verifiche, tenendo conto anche di errori **proiettati** e **stimati**, costituiscono l'**errore probabile complessivo**

L'errore probabile complessivo viene quindi **confrontato** con il limite di **significativà preliminare** definito in sede di pianificazione

(eventualmente rivisto durante il lavoro se il revisore ottiene informazioni che rendono opportuna una modifica)

dott. Piero Maccioni

5

errore probabile e tollerabile

Rif. F.L.	Rettifica proposta	Errore tollerabile	Stato Patrimoniale		Conto Economico	
			Attività	Passività	Costi	Ricavi
N10	Sottostima nella svalutazione dei crediti in contenzioso	50.000				
	Acc.to svalutazione crediti				120.000	
	Fondo svalutazione crediti			120.000		
F20	Rilevazione ratei sul costo del personale non registrati	15.000				
	✓ Costo del lavoro				12.000	
	Ratei passivi			12.000		
G22	Capitalizzazione spese manutenz. Impianti rilevate a C/E	20.000				
	✓ Impianti		10.000			
	Spese di manutenz. ordinaria					10.000
R15	Rilevato rischio di obsolescenza sul magazzino al 31/12	10.000				
	Acc.to fondo obsolesc. magazzino				5.000	
	Fondo obsolesc. magazzino			5.000		

dott. Piero Maccioni

6

- Anche se gli errori **non sono significativi**, il revisore **fornisce le indicazioni** di tali rettifiche alla direzione; tuttavia, il revisore **non** richiede che tali rettifiche siano contabilizzate
- Se l'**errore probabile** per un particolare conto è maggiore dell'**errore tollerabile**, ciò richiederà una rettifica
- Analogamente, se gli errori **non rettificati** influenzano i componenti totali di bilancio, il revisore potrebbe ritenere necessario che vengano apportate le corrispondenti rettifiche

dott. Piero Maccioni

7

VALUTAZIONE DEI RISULTATI DELLA REVISIONE

Qualora gli aggiustamenti proposti **non siano accolti dagli amministratori** - attraverso una correzione delle scritture contabili e della bozza di bilancio

il revisore deve valutare se tali errori **singolarmente ovvero in modo congiunto**, alterino in modo **significativo** la rappresentazione della situazione patrimoniale finanziaria e reddituale della società

dott. Piero Maccioni

8

il Memorandum conclusivo

Il dettaglio degli elementi assunti a sostegno dell'opinione - pur non facendo parte del processo di comunicazione della società di revisione all'indirizzo dei destinatari del bilancio - è comunque riportato in un **documento a uso interno**:

memorandum delle conclusioni (Audit summary memorandum)

nel quale sono indicati gli elementi essenziali delle conclusioni raggiunte a supporto del giudizio espresso nella relazione al bilancio

dott. Piero Maccioni

9

il Memorandum conclusivo

Descrizione	Sistemazione/Ref
1. Conclusioni sui rischi di continuità aziendale	
Le analisi svolte confermano che il presupposto della continuità aziendale usato per la redazione del bilancio è appropriato	-
2. Conclusioni sui rischi connessi agli eventi successivi alla chiusura dell'esercizio	
Le analisi svolte confermano che non vi sono eventi successivi i cui effetti comportino modifiche al bilancio e alla sua informativa	-
3. Conclusioni sulla valutazione degli errori riscontrati nel corso del lavoro di verifica	
Gli errori riscontrati, singolarmente e nel loro complesso, sono di ammontare inferiore al livello di significatività	-
[ovvero] Dall'esame dell'anzianità dello scaduto e delle successive azioni esperite per il recupero dei crediti, abbiamo rilevato una sovrastima dei crediti vs clienti per un importo di 120.000 euro	La società non ha accolto la ns proposta di rettifica - L'errore probabile da noi stimato è superiore alla significatività complessiva sul bilancio
4. Conclusioni generali connesse al riesame del lavoro svolto e alla sufficienza e attendibilità degli elementi probativi raccolti al fine di emettere il giudizio	
Il lavoro è stato rivisto in tutti i suoi aspetti significativi. Gli elementi raccolti sono appropriati, sufficienti e attendibili per esprimere il giudizio sul bilancio	-
5. Tipologia del giudizio	
Relazione con modifica (rilievo) per deviazione dai PPCC	

dott. Piero Maccioni

10

OIC 29 - correzione di errori (#1)

Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

Ipotesi: sono stati ottenuti contributi in c/impianti e sono stati contabilizzati a diretta riduzione del valore dei cespiti.

Nel set 2016 emerge che la SpA **NON** riceverà **0,7 €/mil** di contributi; nel corso degli anni ha inoltre ceduto alcuni cespiti. Al 31dic2015 i cespiti sono amm.ti al 70%. Occorre **registrare l'errore** nel bilancio 2016.

		euro/mil
Costo originario cespiti		12,0
Contributi contabilizzati		8,0
Delta contributi NON concessi	A	0,7
Contributi relativi a cespiti alienati	B	0,2
Contributi relativi a cespiti in essere	(A-B)	0,5

dott. Piero Maccioni

11

OIC agosto 2014

46. La correzione degli errori si effettua rettificando la voce patrimoniale che a suo tempo fu interessata dall'errore, **imputando** la correzione dell'errore al conto economico dell'esercizio in corso, alla voce "E) Proventi ed oneri straordinari" (E20 e E21) creando la sottovoce "componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti". Tale classificazione è conforme a quanto indicato al paragrafo 9.

OIC dicembre 2016

48. La correzione di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore. Solitamente la rettifica viene rilevata negli utili portati a nuovo. Tuttavia, la rettifica può essere apportata a un'altra componente del patrimonio netto se più appropriato. La correzione di errori **non rilevanti** commessi in esercizi precedenti è contabilizzata nel conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore.

OIC 29 - correzione di errori (#2)

Le scritture contabili sarebbero le seguenti:

#	a	CREDITI DIVERSI		0,7
IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI			0,5	
PATR. NETTO (OIC 29 - correz. errori)			0,2	
Riscontrato errore nel bilancio degli esercizi precedenti per errata imputazione di contributi ex L. XY: stornati i crediti per contributi non spettanti e ripristinato il costo storico dei cespiti acquisiti				
PATR. NETTO (OIC 29 - correz. errori)	a	F.do amm.to imm.ni materiali		0,35
Riscontrato errore nel bilancio degli esercizi precedenti per errata imputazione di contributi ex L. XY: ripristinato il fondo di amm.to dei cespiti acquisiti				

dott. Piero Maccioni

13

OIC 29 - correzione di errori (#3)

Il saldo d'apertura del patrimonio netto al 1° gennaio 2016 risulterebbe quindi:

		PN ex ante	posta "OIC29"	PN ex post
Capitale Sociale		10,00		10,00
Riserva legale		0,10		0,10
perdite a nuovo	(0,6)			
perdita eserc. 2015	(0,1)	(0,70)		(0,70)
OIC 29 - correz. errori (0,2+0,35)		0	(0,55)	(0,55)
Patrimonio Netto		9,40		8,85

dott. Piero Maccioni

14

OIC 29 - correzione di errori (#4)

Il nuovo OIC 29 è allineato al trattamento contabile previsto dal corrispondente **principio contabile internazionale IAS 8**. L'effetto del cambiamento di PPCC/correzione errori deve essere determinato **retroattivamente** e contabilizzato sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio 2016, con la **novità** della previsione dell'OIC 29 di rilevare la rettifica negli **«utili portati a nuovo»**.

Qualora questi non siano "**capienti**", non si potrà che ricorrere ad altre poste di PN. L'OIC 29 **non indica specificatamente di quali poste patrimoniali si tratti**, ma si ritiene che non si possa che seguire la sequenza di utilizzo di riserve patrimoniali prevista in caso di **riduzione del capitale sociale per perdite**.

dott. Piero Maccioni

15

OIC 29 - correzione di errori (#5)

In sintesi, in caso di insufficienza di riserve di utili:

utili esercizi precedenti, riserve facoltative e straordinarie

per l'eccedenza si utilizzeranno le **riserve statutarie**, quindi le riserve **da rivalutazione**, poi la parte di riserva **sovrapprezzo equiparata alla legale** e, in ultimo, la **riserva legale**.

«... la rettifica può essere apportata a un'altra componente del patrimonio netto se più appropriato»

Occorre verificare l'esistenza della fattispecie ex 2446 C.C.:
«Quando risulta che il capitale è diminuito di oltre un terzo...»

dott. Piero Maccioni

16

OIC 29 - cambiamento di principi (#5)

Il nuovo OIC 29 prevede che gli effetti di cambiamenti di PPCC siano determinati **retroattivamente** e rilevati nell'esercizio in cui viene adottato il nuovo principio contabile (prassi: **«utili portati a nuovo»**).

L'applicazione retroattiva di un nuovo principio contabile comporta la **rideterminazione degli effetti** che si sarebbero avuti nel bilancio comparativo **come se da sempre si fosse applicato il nuovo principio contabile**.

Quindi il redattore del bilancio deve: rettificare il saldo d'apertura del **PN** dell'es. precedente ed i **dati comparativi** dell'es. precedente, a meno che ciò non sia fattibile, o risulti eccessivamente oneroso.