

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 510
PRIMI INCARICHI DI REVISIONE CONTABILE –
SALDI DI APERTURA

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente)

Indice

	Paragrafo
Introduzione	
Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia).....	1
Data di entrata in vigore	2
Obiettivo	3
Definizioni	4
Regole	
Procedure di revisione	5-9
Conclusioni di revisione e stesura della relazione di revisione	10-13
Linee guida ed altro materiale esplicativo	
Procedure di revisione	A1-A7
Conclusioni di revisione e stesura della relazione di revisione	A8-A9
Appendice (Italia) : Esempio di relazione di revisione con giudizio con modifica	

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 510 “Primi incarichi di revisione contabile – Saldi di apertura” deve essere letto congiuntamente al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)”.

I principi ISA Italia - ad eccezione dei principi di revisione (SA Italia) n. 250B e (SA Italia) n. 720B - e l'ISQC Italia 1 rappresentano i principi ISA Clarified Versione 2009 e l'ISQC 1 versione 2009 emanati dall'International Auditing and Assurance Standards Board, tradotti in lingua italiana, con l'autorizzazione dell'International Federation of Accountants, dal CNDCEC con la collaborazione di Assirevi e Consob nel 2010 e successivamente integrati dagli stessi e dall'INRL con considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l'applicazione nell'ordinamento italiano in conformità al documento “A Guide for National Standard Setters the Adopt IAASB's International Standards but Find It Necessary to Make Limited Modifications”. La riproduzione è consentita in Italia per finalità non commerciali. I diritti, inclusi i diritti di autore, sono riservati al di fuori dell'Italia. Il testo approvato degli ISA e dell'ISQC1 è quello pubblicato in inglese dall'IFAC. L'IFAC non assume responsabilità in ordine alla traduzione ovvero in ordine a pretese derivanti dal testo tradotto. Per ulteriori informazioni o richieste di pubblicazioni per finalità commerciale, si prega di rivolgersi all'IFAC tramite il seguente indirizzo: permissions@ifac.org.

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)

1. Il presente principio di revisione tratta delle responsabilità del revisore relativamente ai saldi di apertura in un primo incarico di revisione contabile. Oltre agli importi di bilancio, i saldi di apertura comprendono aspetti esistenti all'inizio del periodo amministrativo in esame che richiedono un'informativa di bilancio, quali le attività e le passività potenziali e gli impegni dell'impresa. Se il bilancio include informazioni finanziarie comparative, si applicano anche regole e linee guida del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 710.¹ Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300² include ulteriori regole e linee guida riguardo le attività che precedono l'inizio di un primo lavoro di revisione contabile.

Data di entrata in vigore

2. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente.

Obiettivo

3. Nello svolgere un primo incarico di revisione, l'obiettivo del revisore relativamente ai saldi di apertura è quello di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se:
 - a) i saldi di apertura contengano errori che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame;
 - b) appropriati principi contabili, utilizzati per la determinazione dei saldi di apertura, siano stati applicati coerentemente nel bilancio del periodo amministrativo in esame, ovvero se i cambiamenti di tali principi contabili siano stati appropriatamente contabilizzati, adeguatamente rappresentati e descritti in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Definizioni

4. Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:
 - a) Primo incarico di revisione contabile – Un incarico in cui:
 - i) il bilancio del periodo amministrativo precedente non è stato oggetto di revisione contabile; ovvero
 - ii) il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato oggetto di revisione contabile da parte di un altro revisore.
 - b) Saldi di apertura – I saldi contabili esistenti all'inizio del periodo amministrativo. I saldi di apertura si basano su quelli di chiusura del periodo amministrativo precedente e riflettono gli effetti di operazioni ed eventi dei periodi amministrativi precedenti nonché i principi contabili adottati nel periodo amministrativo precedente. I saldi di apertura comprendono, altresì, aspetti, esistenti all'inizio del periodo amministrativo in esame, che richiedono un'informativa in bilancio, quali le attività e le passività potenziali e gli impegni dell'impresa.
 - c) Revisore precedente – Il soggetto incaricato che ha svolto la revisione contabile del bilancio di un'impresa nel periodo amministrativo precedente e che è stato sostituito da quello attualmente in carica.

¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 710, "Informazioni comparative – dati corrispondenti e bilancio comparativo".

² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300, "Pianificazione della revisione contabile del bilancio".

Regole

Procedure di revisione

Saldi di apertura

5. Il revisore deve leggere il bilancio più recente, ove presente, e l'eventuale relazione su tale bilancio emessa dal revisore precedente, per acquisire informazioni attinenti ai saldi di apertura, inclusa l'informativa.
6. Il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se i saldi di apertura contengano errori che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame: (Rif.: Parr. A1–A2)
 - a) definendo se i saldi di chiusura del periodo amministrativo precedente siano stati correttamente riportati a nuovo nel periodo amministrativo in esame ovvero, ove appropriato, siano stati rideterminati;
 - b) definendo se i saldi di apertura riflettano l'applicazione di appropriati principi contabili;
- c) svolgendo una o alcune delle seguenti attività^{2-bis}: (Rif.: Parr. A3–A7)
 - i) se il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile, riesaminare le carte di lavoro del revisore precedente per acquisire elementi probativi a supporto dei saldi di apertura;
 - ii) valutare se le procedure di revisione svolte nel corso del periodo amministrativo in esame forniscano elementi probativi a supporto dei saldi di apertura; ovvero
 - iii) svolgere specifiche procedure di revisione per acquisire elementi probativi sui saldi di apertura.
7. Se il revisore acquisisce elementi probativi sul fatto che i saldi di apertura contengono errori che potrebbero influire in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame, egli deve svolgere le procedure di revisione aggiuntive ritenute appropriate alle circostanze al fine di determinare l'impatto sul bilancio del periodo amministrativo in esame. Se il revisore conclude che sussistono tali errori nel bilancio del periodo amministrativo in esame, egli deve comunicarli ad un livello appropriato della direzione e ai responsabili delle attività di governance in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450.³

Coerenza di applicazione dei principi contabili

8. Il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se i principi contabili utilizzati per la determinazione dei saldi di apertura siano stati applicati coerentemente nel bilancio del periodo amministrativo in esame e se i cambiamenti nei principi contabili utilizzati siano stati appropriatamente contabilizzati, adeguatamente presentati e descritti in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Informazioni rilevanti nella relazione del revisore precedente

9. Se il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore ed è stato espresso un giudizio con modifica, il revisore deve valutare l'impatto di ciò che ha dato origine a tale giudizio sulla valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio del periodo amministrativo in esame, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315.⁴

^{2-bis} Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, devono essere tenute in considerazione le disposizioni di cui all'art. 9, co. 2, del medesimo Decreto.

³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450, "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile", paragrafi 8 e 12.

⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, "L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera".

Conclusioni di revisione e stesura della relazione di revisione

Saldi di apertura

10. Se il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura, egli deve esprimere un giudizio con rilievi ovvero dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.⁵ (Rif.: Par. A8-A8(I))
11. Se il revisore conclude che i saldi di apertura contengono un errore che influisce in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame e l'effetto dell'errore non è appropriatamente contabilizzato o non è adeguatamente presentato o descritto in bilancio, egli deve esprimere un giudizio con rilievi ovvero un giudizio negativo, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.

Coerenza di applicazione dei principi contabili

12. Se il revisore conclude che:
 - a) i principi contabili del periodo amministrativo in esame non sono applicati coerentemente rispetto ai saldi di apertura in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; ovvero
 - b) un cambiamento nei principi contabili applicati non è appropriatamente contabilizzato o non è adeguatamente presentato o descritto nel bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile,egli deve esprimere un giudizio con rilievi ovvero un giudizio negativo, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.

Modifica al giudizio nella relazione del revisore precedente

13. Se il revisore precedente ha espresso un giudizio con modifica sul bilancio relativo al periodo amministrativo precedente che risulta ancora pertinente e significativo per il bilancio del periodo amministrativo in esame, il revisore deve esprimere un giudizio con modifica sul bilancio del periodo amministrativo in esame in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 705 e n. 710. (Rif.: Par. A9)

* * *

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Procedure di revisione

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche (Rif.: Par. 6)^{5-bis}

- A1. (omissis).
- A2. (omissis).

Saldi di apertura (Rif.: Par. 6 c)

- A3. La natura e l'estensione delle procedure di revisione necessarie per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura dipendono da aspetti quali:
 - i principi contabili adottati dall'impresa;

⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente".

^{5-bis} Si veda la sezione "Introduzione ai Principi di Revisione Internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10: Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche".

- la natura dei saldi contabili, delle classi di operazioni, dell’informativa e dei rischi di errori significativi nel bilancio del periodo amministrativo in esame;
 - la rilevanza dei saldi di apertura rispetto al bilancio del periodo amministrativo in esame;
 - se il bilancio relativo al periodo amministrativo precedente sia stato sottoposto a revisione contabile e, in caso affermativo, se il revisore precedente ha espresso un giudizio con modifica.
- A4. Qualora il bilancio del periodo amministrativo precedente sia stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore, il revisore può essere in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura riesaminando le carte di lavoro del revisore precedente. La competenza professionale e l’indipendenza del revisore precedente influiscono sulla possibilità che tale riesame fornisca elementi probativi sufficienti ed appropriati.
- A5. Le comunicazioni del revisore in carica con il revisore precedente avvengono sulla base di principi etici e professionali applicabili.
- A6. Per quanto attiene alle attività ed alle passività correnti, alcuni elementi probativi sui saldi di apertura possono essere acquisiti nel corso dello svolgimento delle procedure di revisione sul bilancio del periodo amministrativo in esame. Ad esempio, la riscossione (il pagamento) nel periodo amministrativo in esame di crediti (debiti) esposti nei saldi di apertura fornirà alcuni elementi probativi sulla loro esistenza, su diritti e obblighi, sulla loro completezza e valutazione all’inizio del periodo amministrativo. Per le rimanenze di magazzino, tuttavia, le procedure di revisione del periodo amministrativo in esame sulle giacenze finali forniscono pochi elementi probativi sulle quantità esistenti all’inizio del periodo amministrativo. Pertanto, possono rendersi necessarie ulteriori procedure di revisione e una o alcune delle procedure di revisione riportate di seguito possono fornire elementi probativi sufficienti ed appropriati:
- assistere alle conte fisiche delle rimanenze di magazzino del periodo amministrativo in esame e predisporre la loro riconciliazione con le quantità iniziali;
 - svolgere procedure di revisione sulla valorizzazione delle rimanenze di magazzino iniziali;
 - svolgere procedure di revisione sui livelli di margine lordo conseguiti e sulla corretta imputazione dei costi e dei ricavi per competenza.
- A7. Per quanto attiene alle attività e alle passività non correnti, quali immobili, impianti e macchinari, immobilizzazioni finanziarie e debiti a lungo termine, alcuni elementi probativi possono essere acquisiti esaminando le registrazioni contabili e altre informazioni a supporto dei saldi di apertura. In alcuni casi, il revisore può acquisire alcuni elementi probativi sui saldi di apertura mediante la richiesta di conferma a terzi come, ad esempio, nel caso di debiti a lungo termine e di immobilizzazioni finanziarie. In altri casi, il revisore può avere la necessità di svolgere ulteriori procedure di revisione.

Conclusioni di revisione e stesura della relazione di revisione

Saldi di apertura (Rif.: Par. 10)

- A8. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 stabilisce regole e fornisce linee guida sulle circostanze che possono dar luogo all’espressione di un giudizio con modifica da parte del revisore sul bilancio, sulla tipologia di giudizio appropriato alle circostanze e sul contenuto della relazione di revisione qualora il revisore esprima un giudizio con modifica. Il fatto che il revisore non sia stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura può dar luogo all’espressione nella relazione di revisione di uno dei seguenti giudizi con modifica:
- a) un giudizio con rilievi o una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, come appropriato nelle circostanze; **ovvero**

- b) **tranne i casi in cui sia vietato da leggi o regolamenti, un giudizio con rilievi o una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, come appropriato, sul conto economico e sui flussi di cassa, se pertinente, e un giudizio senza modifica relativamente alla situazione patrimoniale e finanziaria.**

L'Appendice riporta esempi di relazioni di revisione.^{5-ter}

- A8(I). Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, la lettera b) del precedente paragrafo A8 non è applicabile in quanto il giudizio, previsto dall'art. 14, co. 1, lett. a), e co. 2, lett. c) del medesimo Decreto, ed espresso dal revisore, riguarda il bilancio nella sua unitarietà.

Modifica al giudizio nella relazione del revisore precedente (Rif.: Par. 13)

- A9. In alcuni casi, un giudizio con modifica espresso dal revisore precedente può non essere pertinente e significativo ai fini del giudizio sul bilancio relativo al periodo amministrativo in esame. Ciò può verificarsi qualora, ad esempio, nella relazione del revisore precedente era presente una limitazione allo svolgimento di procedure di revisione relativa al precedente periodo amministrativo, mentre nel periodo amministrativo in esame la questione che aveva dato luogo a tale limitazione è stata risolta.

^{5-ter} L'Appendice (Italia) contiene un esempio nazionale di relazione di revisione sul bilancio. Gli esempi internazionali non sono stati allegati.

Esempio di relazione di revisione con giudizio con modifica

Esempio 1 (I):

Include le seguenti circostanze:

- Ente diverso da quelli di Interesse Pubblico;
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale;
- Il bilancio è redatto per scopi di carattere generale dagli amministratori dell'impresa in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea;
- I termini dell'incarico di revisione del bilancio rispecchiano la descrizione di responsabilità degli amministratori per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210;
- Il revisore non ha assistito alla conta fisica delle rimanenze di magazzino all'inizio del periodo amministrativo in esame e non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati relativamente ai saldi di apertura delle rimanenze di magazzino;
- I possibili effetti dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ai saldi di apertura delle rimanenze di magazzino sono ritenuti significativi ma non pervasivi per il bilancio;
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa italiana (giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio).

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DEL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 [integrare in base alle ulteriori norme di riferimento]

Agli Azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sul bilancio d'esercizio

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio d'esercizio della Società ABC S.p.A. costituito dalla situazione patrimoniale-finanziaria al [gg][mm][aa], [[dal conto economico,] dal conto economico complessivo,] dal prospetto delle variazioni del patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data, da una sintesi dei principi contabili significativi e dalle altre note esplicative.

Responsabilità della direzione per il bilancio d'esercizio

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea.

Responsabilità [del revisore][della società di revisione]

È [mia][nostra] la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio sulla base della revisione contabile. [Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici, nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio non contenga errori significativi.

La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio d'esercizio. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, nonché la valutazione della presentazione del bilancio d'esercizio nel suo complesso.

[Ritengo][Riteniamo] di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio con rilievi.

Elementi alla base del giudizio con rilievi

[Sono][Siamo] stat[o][i] nominat[o][i] revisore legale della società il [xx][yy][aa] e conseguentemente non abbiamo assistito alla conta fisica delle rimanenze di magazzino all'inizio dell'esercizio. Le procedure alternative non hanno fornito elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardo le quantità delle rimanenze di magazzino al [gg][mm][aa-1]. Poiché le rimanenze iniziali di magazzino contribuiscono alla determinazione del risultato economico e dei flussi di cassa, non siamo stati in grado di stabilire se fossero necessarie rettifiche al risultato dell'esercizio esposto nel conto economico e ai flussi di cassa netti derivanti da attività operative riportati nel rendiconto finanziario.

Giudizio con rilievi

A [mio][nostro] giudizio, ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi", il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea.

Altri aspetti

Il bilancio della Società ABC S.p.A. per l'esercizio chiuso al [gg][mm][aa-1] è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore che, il [xy][xy][aa] ha espresso un giudizio senza modifica su tale bilancio.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio

[Inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome Cognome del revisore]

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore]

[Denominazione della società di revisione]

Nome Cognome del responsabile dell'incarico

Firma del responsabile dell'incarico

Data della relazione di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico]