



Commissione Consultiva Revisione Legale

Primi incarichi di revisione contabile

Saldi contabili

Dott. Aniello Caldarese

FONTI NORMATIVE

FONTE	CONTENUTO
ISA ITALIA 510	Responsabilità del revisore relativamente ai saldi di apertura.
ISA ITALIA 710	Responsabilità del revisore relativamente alle informazioni comparative nella revisione contabile di bilancio.
ISA ITALIA 705	Responsabilità del revisore relativamente all'emissione di una relazione appropriata in presenza di errori significativi ai saldi di apertura.

TEMI TRATTATI

- ✓ ISA ITALIA 510
- ✓ BILANCIO PRECEDENTEMENTE
ESAMINATO DA UN ALTRO REVISORE
 - ➔ RAPPORTI TRA REVISORI (Lettera di Manleva)
- ✓ BILANCIO PRECEDENTE NON
OGGETTO DI REVISIONE CONTABILE

INTRODUZIONE

- ▶ Il principio di revisione **ISA Italia 510** definisce i saldi di apertura *«si intendono i saldi contabili esistenti all’inizio del periodo amministrativo. Si fondano 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»*.
- ▶ L’obiettivo del revisore è quello di ottenere **sufficienti ed appropriati elementi probativi** per verificare se:
 - ▶ i saldi di apertura siano esenti da errori significativi;
 - ▶ i principi contabili applicati siano appropriati e utilizzati sia nell’esercizio precedente che in quello in corso.
 - ▶ Oppure, in caso di cambiamenti dei principi, esaminare che questi siano stati contabilizzati e correttamente indicati all’interno della NI.

PRIMO INCARICO DI REVISIONE CONTABILE

Si intende un incarico in cui:

- I. Il bilancio del periodo amministrativo **è stato oggetto di revisione contabile** da parte di un altro revisore;
- II. Il bilancio del periodo amministrativo precedente **non è stato oggetto di revisione contabile.**

1. BILANCIO PRECEDENTE ESAMINATO DA UN ALTRO REVISORE

- ▶ **Obbligo di cooperazione** tra revisori che si succedono nell'incarico di revisione legale (D.Lgs. 39/2010, così come modificato dal D.Lgs. 135/2016).
- ▶ Il revisore entrante informa la società che gli ha conferito l'incarico della necessità di consultare il revisore uscente, il quale dovrà ottenere le cosiddette **lettere di manleva**.

ESEMPIO LETTERA DI MANLEVA

La lettera di Manleva è disciplinata dal documento di ricerca **Assirevi n.212** del novembre 2017

**Carta di lavoro
Saldi di apertura – Lettera di manleva
indirizzata alla Società conferente**

Da redigere a cura del Collegio Sindacale uscente

Luogo, data

Spett.le (Società conferente)

Egregi Signori,

in data ____ abbiamo ricevuto formale richiesta da parte del Collegio Sindacale da voi incarico alla revisione legale dei conti della Vostra società per il triennio ____, nelle persone dei Sindaci Dott. ____, Dott. ____ e Dott. ____ di accedere alle carte di lavoro relative alle attività di revisione legale da noi svolte sul bilancio ____ della Vostra Società.

LETTERA DI MANLEVA PARTE II

All'interno della **lettera di manleva** si fa espressamente riferimento al fatto che saranno messe a disposizione del revisore entrante le informazioni necessarie all'espletamento dell'incarico.

In ottemperanza alle disposizioni ex art.9-bis, comma 5, del D.Lgs. 39/2010, in qualità di soggetto precedentemente incaricato della revisione legale del bilancio di esercizio al ____, siamo tenuti a consentire l'accesso alle informazioni utili allo svolgimento della revisione del bilancio al ____ della Vostra società al Collegio sindacale da voi incaricato.

Lo scambio di informazioni tra soggetti coinvolti nella revisione è regolato da principi di riservatezza, che tutelano gli interessi delle parti coinvolte e la proprietà intellettuale della documentazione prodotta (art. 9-bis del D.Lgs. 39/2010).

2. SUBENTRO NUOVO REVISORE

- ▶ In questo caso il revisore dovrà eseguire le principali procedure di revisione su alcune voci o saldi contabili ed acquisire dati ed elementi utili alla comprensione dei criteri contabili adottati anche attraverso colloqui con la direzione o i referenti preposti alle varie procedure aziendali con impatto sull'informativa finanziaria.
- ▶ La verifica avviene tendenzialmente sulle seguenti poste di bilancio:
 - ▶ Immobilizzazioni materiali ed immateriali;
 - ▶ Crediti e debiti;
 - ▶ Disponibilità liquide;
 - ▶ Rimanenze di magazzino.

PROCEDURE COMUNI

Il revisore deve procedere a:

- Analizzare il bilancio del periodo amministrativo precedente compresa la relazione del revisore e del collegio sindacale se presente;
- Verificare la corrispondenza tra saldi di apertura e saldi di chiusura dell'esercizio precedente;
- Verificare l'appropriata contabilizzazione secondo i principi contabili.

Inoltre, nel caso in cui ci sia un **precedente revisore**, il revisore subentrante deve riesaminare le carte di lavoro precedenti.



ESEMPIO CHECK SALDI DI APERTURA

SCRITTURE DI APERTURA

-- VISUALIZZAZIONE STAMPA PRIMA NOTA --

CC	MB	Conto	Descrizioni	Data doc.	N.doc.	N.par.	Dare	Avere	Causale
Reg. del	01/01/2021	Numero	314	Esercizio competenza		2021			
4063	0	1010001	CASSA CONTANTI	01/01/2021	0	0	55,36		RIAPERTURA DEI CONTI
4063	0	160010001	STATO PATRIMONIALE DI APERTURA	01/01/2021	0	0		55,36	RIAPERTURA DEI CONTI
4063	0	1010003	CARTA CREDITO PREPAGATA 1	01/01/2021	0	0	1.907,68		RIAPERTURA DEI CONTI
4063	0	160010001	STATO PATRIMONIALE DI APERTURA	01/01/2021	0	0		1.907,68	RIAPERTURA DEI CONTI
4063	0	1010004	CARTA CREDITO PREPAGATA 2	01/01/2021	0	0	96,55		RIAPERTURA DEI CONTI
4063	0	160010001	STATO PATRIMONIALE DI APERTURA	01/01/2021	0	0		96,55	RIAPERTURA DEI CONTI

CHECK BILANCIO 31.12

ATTIVO		
001.01	CASSA	2.059,59
001.01.0001	CASSA CONTANTI	✓ 55,36
001.01.0003	CARTA CREDITO PREPAGATA 1	✓ 1.907,68
001.01.0004	CARTA CREDITO PREPAGATA 2	✓ 96,55

IMPATTI SULLA RELAZIONE DI REVISIONE

1. I saldi di apertura contengono un errore che influisce in modo significativo sul bilancio → **Giudizio con rilievi** o **giudizio negativo** come previsto da **ISA 705**.
2. Il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura → **Giudizio con rilievi** nel caso di carenza non pervasiva, o **impossibilità di esprimere** giudizio in caso di carenza pervasiva.
3. Mancata coerenza nell'applicazione dei principi contabili o errato passaggio contabile in caso di cambiamento di principi contabili → **Giudizio con rilievi** o **giudizio negativo**.

IMPATTI SULLA RELAZIONE DI REVISIONE 2

4. Il revisore precedente ha espresso un **giudizio con modifica** sul bilancio relativo al periodo amministrativo precedente. **Il revisore entrante deve esprimere un giudizio con modifica** dal momento che non risultano ancora risolti i rischi di errori significativi rilevanti dal revisore uscente.



ESEMPIO DI RELAZIONE DI REVISIONE CON GIUDIZIO CON MODIFICA

Esempio 1 (D):

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]



ESEMPIO DI RELAZIONE DI REVISIONE CON GIUDIZIO CON MODIFICA 2

- ▶ Laddove il revisore esprima un giudizio con modifica, egli, oltre agli elementi specifici richiesti dal principio ISA Italia n.700, deve includere nella relazione di revisione un paragrafo che fornisca una descrizione dell'aspetto che ha dato origine alla modifica e utilizzare il titolo **“Elementi alla base del 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.

ESEMPIO DI RELAZIONE DI REVISIONE CON GIUDIZIO CON MODIFICA 3

- ▶ Il revisore deve dichiarare nel paragrafo “**Giudizio con rilievi**” che, ad eccezione degli effetti dell’aspetto descritto nel paragrafo precedente, a suo giudizio il bilancio rappresenta correttamente in tutti gli aspetti significativi la situazione economica, patrimoniale e finanziaria in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile.

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.

DEFINIZIONE DI ERRORE CONTABILE

- ▶ Il nuovo **OIC 29** definisce l'errore contabile quale una *«rappresentazione qualitativa e quantitativa non corretta di un dato di bilancio o di un'informazione fornita in nota integrativa»*.
- ▶ Gli errori non vanno confusi con i cambiamenti di stima o con quelli di principi contabili, ma dipendono da imprecisioni matematiche, da erronee interpretazioni di fatti o da negligenza nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile.

ERRORI CONTABILI RILEVANTI

- ▶ Un errore deve essere considerato “**rilevante**” se, da solo o insieme ad altri errori, influenza decisioni economiche degli utilizzatori di bilancio.
- ▶ In questo caso si prevede la contabilizzazione:
 - ▶ “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”,
 - ▶ con determinazione retroattiva dei dati comparativi dell’esercizio precedente,
 - ▶ con segnalazione e commento nella NI.

__2023: Sopravvenienza passiva				
Dare			Avere	
Utili portati a nuovo	a	Attività (-) o Passività (+)

o, in alternativa:

__2023: Sopravvenienza attiva				
Dare			Avere	
Attività (+) o Passività (-)		Utili portati a nuovo



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

Brescia – 08 novembre 2023

Commissione Consultiva Revisione Legale

Grazie per l'attenzione

Dott. Aniello Caldarese