

Isa 510 – Nuovi incarichi – Saldi di apertura

Giacomo Manzana Elena Iori   

ROVERETO

Via S. Maria, 55 T 0464.420613
38068 Rovereto F 0464.458657

VERONA

Viale del Lavoro, 33 T 045.8201986
37135 Verona F 045.509627

MILANO

Via M. Pagano, 67 T 02.4813821
20145 Milano F 02.48197197

► **Struttura del principio di revisione 510**

Oggetto

Obiettivo

Definizioni

Regole – Procedure di revisione

Saldi di apertura

Coerenza di applicazione dei principi contabili

Cambiamenti principi contabili OIC 29

Informazioni rilevanti nella relazione del revisore precedente

Regole – Conclusioni di revisione e stesura della relazione di revisione

Saldi di apertura

Coerenza di applicazione dei principi contabili

Modifica al giudizio nella relazione del revisore precedente



Oggetto

1. Tratta delle **responsabilità del revisore** relativamente **ai saldi di apertura** in un primo incarico di revisione contabile.

I **saldi di apertura** comprendono

- Gli importi di bilancio
- Gli 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.

Rinvio:

Isa 710 informazioni comparative → Se il bilancio include **informazioni finanziarie comparative**

Isa 300 pianificazione dell'attività di revisione → Include ulteriori **regole e linee guida riguardo le attività che precedono l'inizio** di un primo lavoro di revisione contabile.



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 non contengano errori** che influiscono in modo *significativo* sul bilancio del periodo amministrativo in esame;
- b) Sono stati **applicati corretti principi contabili** per la determinazione dei saldi di apertura nel bilancio del periodo amministrativo in esame
- c) (in caso di **cambiamenti di tali principi contabili**) i cambiamenti di principi contabili siano stati
 - appropriatamente contabilizzati,
 - adeguatamente rappresentati e
 - adeguatamente descrittiin bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Rinvio:

Isa 500 → **Elementi probativi**

Isa 320 → **Significatività**

Oic 29 → **Cambiamento dei principi contabili**



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.

► 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 con tengano errori che influiscono in modo *significativo*** sul bilancio del periodo amministrativo in esame:

- 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**: (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.

Regole – Procedure di revisione

Saldi di apertura

← Rif.: Parr. A3 - A7 – Linee guida

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;
- 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. →

Regole – Procedure di revisione

Saldi di apertura



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.

Alcuni esempio,

- Per i crediti e i debiti. La riscossione (il pagamento) nel periodo amministrativo in esame forniranno 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, 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 predi-sporre 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,**
 - **altre procedure di revisione** proprie dei controlli ordinari

Ad esempio,

nel caso di **debiti a lungo termine** e di immobilizzazioni finanziarie la procedura più idonea sarà la richiesta di conferma a terzi.

Regole – Procedure di revisione

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.

Rinvio:

Isa 450 → Valutazione nel corso degli errori identificati nel corso della revisione

Regole – Procedure di revisione

► *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 ||| **adeguatamente descritti in bilancio** in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

(**Oic29** Cambiamenti principi contabili ➡)

Cambiamenti principi contabili – definizioni OIC 29

4. I **principi contabili** sono le regole, ivi incluse le procedure, che disciplinano i criteri di **#individuazione** delle operazioni, le modalità della loro **##rilevazione**, i criteri e i metodi di **###valutazione** e quelli di **####classificazione** ed **#####esposizione** dei valori in bilancio.

5. I **criteri di valutazione** sono le regole adottate ai fini della rappresentazione delle voci di bilancio. I metodi di valutazione sono le modalità con cui un criterio di valutazione è applicato e quindi con cui viene in concreto determinato.

Ad esempio, il criterio di **valutazione delle rimanenze** è la valutazione al minore tra il costo di acquisto o produzione e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato; i metodi di valutazione del costo di acquisto dei beni in magazzino sono il LIFO, il FIFO o il costo medio ponderato.

6. Si ha **applicazione retroattiva** quando il nuovo principio contabile è applicato anche ad eventi ed operazioni avvenuti in esercizi precedenti a quello in cui interviene il cambiamento, **cioè come se il nuovo principio fosse stato sempre applicato.**

7. Si ha **applicazione prospettica** quando il nuovo principio **viene applicato solo ad eventi e operazioni che si verificano dopo la data in cui interviene il cambiamento di principio contabile.** Gli eventi e le operazioni rilevati in esercizi precedenti continuano ad essere riflessi in bilancio in conformità al precedente principio.

Cambiamenti principi contabili – Codice civile

L'articolo 2423-bis, comma 1, numero 6, C.c. stabilisce che «*i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro*» e

L'articolo 2423-bis, comma 2, C.c. stabilisce che eventuali **deroghe** a tale principio «sono consentite in casi eccezionali. La nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico».

Cambiamenti principi contabili – Oic 29

15. Un cambiamento di principio contabile è **ammesso** solo se:
- è richiesto da **nuove disposizioni legislative** o da nuovi principi contabili (cambiamenti obbligatori di principi contabili); o
 - è adottato **autonomamente dal redattore del bilancio nell'ambito della propria responsabilità e discrezionalità per una migliore rappresentazione in bilancio dei fatti e delle operazioni della società** (cambiamenti volontari di principi contabili).

Cambiamenti principi contabili – Oic 29

16. I cambiamenti **obbligator**i di principi contabili sono **contabilizzati** **#** in base a quanto previsto dalle specifiche disposizioni transitorie contenute nella legge o nei nuovi principi contabili.
In assenza di specifiche disposizioni transitorie, i cambiamenti obbligatori di principi contabili sono contabilizzati come previsto dal presente principio.
17. Gli effetti dei cambiamenti di principi contabili sono **determinati retroattivamente.** Ciò comporta che
- il cambiamento di un principio contabile è **@rilevato** nell'esercizio in cui viene adottato il nuovo principio contabile e
 - i relativi effetti sono **@ @ contabilizzati** sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso. 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.
 - 18. L'applicazione retroattiva di un nuovo principio contabile comporta, ai soli fini **@@@comparativi,** la rideterminazione degli effetti che si sarebbero avuti nel bilancio comparativo come se da sempre fosse stato applicato il nuovo principio contabile. Pertanto, ai soli fini comparativi, la società deve rettificare il saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio precedente ed i dati comparativi dell'esercizio precedente come se il nuovo principio contabile fosse sempre stato applicato.

Cambiamenti principi contabili – Oic 29

19. Quando, dopo aver fatto ogni ragionevole sforzo, **non è fattibile determinare l'effetto di competenza dell'esercizio precedente**, o ciò risulti eccessivamente oneroso, la società non deve presentare i dati comparativi rettificati.

Pertanto la società si limita ad applicare il nuovo principio contabile al valore contabile delle attività e passività all'inizio dell'esercizio in corso, ed effettua una rettifica corrispondente sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso.

20. Quando, dopo aver fatto ogni ragionevole sforzo, **non è fattibile calcolare l'effetto cumulato pregresso del cambiamento di principio** o la determinazione dell'effetto pregresso risulti eccessivamente onerosa, la società applica il nuovo principio contabile a partire dalla prima data in cui ciò risulti fattibile.

Quando tale data coincide con l'inizio dell'esercizio in corso, il nuovo principio contabile è applicato prospetticamente.

Ad esempio, si ipotizzi il caso in cui la società passi dalla contabilizzazione a conto economico alla **capitalizzazione degli oneri finanziari su un'immobilizzazione materiale**. La società non è in grado di calcolare, all'inizio dell'esercizio corrente, l'effetto cumulato pregresso del cambiamento di principio contabile per tutti gli esercizi precedenti (cioè come se avesse sempre capitalizzato gli oneri finanziari), ma soltanto per le immobilizzazioni materiali costruite nell'ultimo biennio. Pertanto, la società, ai soli fini comparativi, rettifica i dati comparativi applicando il nuovo principio contabile solo alle immobilizzazioni materiali costruite negli ultimi due esercizi.

Cambiamenti principi contabili – Oic 29 – Informativa in NI

L'articolo 2423, comma 4, , C.c. prevede che *“Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione”*.

L'articolo 2427, comma 1, numero 1, C. c. richiede di indicare le seguenti informazioni nella nota integrativa: *“1) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato”*.

25. Pertanto la **nota integrativa illustra:**

- a. le **motivazioni** alla base del cambiamento di principio contabile,
- b. gli **effetti** del nuovo principio contabile sulle voci di stato patrimoniale, di conto economico e del rendiconto finanziario dell'esercizio in corso e di quello precedente, e
- c. le **motivazioni alla base dell'utilizzo delle facilitazioni** concesse dai paragrafi 19 e 20 [non è fattibile determinare l'effetto di competenza dell'esercizio precedente; non è fattibile calcolare l'effetto cumulato pregresso del cambiamento di principio]. **No lett. c. per semplificati** (OIC 29. PAR. 26.)

Regole – Procedure di revisione

► 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.

Rinvio:

Isa 315 → Errori significativi mediante la comprensione dell'impresa

► Regole – 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.

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. (Rif. Appendice Italia - Esempio di **giudizio con rilievi** ➔)

Rinvio:

Isa 705 ➔ Modifiche al giudizio nella relazione di revisione

Regole – Conclusioni di revisione e stesura della relazione di revisione

Saldi di apertura

▶ ◀ **Appendice Italia - Esempio di 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.

Regole – Conclusioni di revisione e stesura della relazione di revisione

► *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.

Rinvio:

Isa 705 → Modifiche al giudizio nella relazione di revisione

Regole – Conclusioni di revisione e stesura della relazione di revisione

► *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 →)

Rinvio:

Isa 705 → Modifiche al giudizio nella relazione di revisione

Isa 710 → Informazioni comparative

Regole – Conclusioni di revisione e stesura della relazione di revisione

Modifica al giudizio nella relazione del revisore precedente

▶ ← Rif.: Parr. A9– **Linee guida**

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.

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**.

Revisore: attività preliminari all'accettazione dell'incarico

Il revisore devono valutare attentamente l'IMPEGNO ed il TEMPO richiesto per il diligente svolgimento dell'incarico nonché

La sussistenza del requisito dell'INDIPENDENZA.

L'articolo 10-bis del d.lgs.39/2010 prevede che il revisore legale, prima di accettare o proseguire un incarico deve VALUTARE e DOCUMENTARE nelle carte di lavoro:

- possesso requisiti di indipendenza e obiettività (art.10);
- eventuale presenza di rischi per l'indipendenza e le idonee misure adottate per mitigarli
- disponibilità di personale professionale competente, tempo e risorse necessari per svolgere in modo adeguato l'incarico

L'art.10, comma 10, del d.lgs.39/2010 prevede che il CORRISPETTIVO per l'incarico di revisione legale deve essere determinato in modo da garantire qualità e affidabilità dei lavori e, a tal fine, devono essere determinate le RISORSE professionali e le ORE da impiegare nell'incarico (aspetti oggetto di specifiche verifiche nell'ambito del periodico controllo esterno della qualità, previsto dall'art.20, comma 13, d.lgs. 39/2010). L'adeguatezza del compenso a professionalità, esperienza ed impegno richiesti è prevista anche dalla norma di comportamento 1.5. «retribuzione».

Revisore: attività preliminari all'accettazione dell'incarico

La **lettera d'incarico**, è prevista obbligatoriamente ai fini dell'accettazione dal principio di revisione (ISA Italia) 210 (fac-simile in allegato 7.2 al documento CNDCEC del dicembre 2015 per lettera congiunta revisione / collegio sindacale).

Il Sindaco – Revisore: attività preliminari all'accettazione dell'incarico

Il documento CNDCEC prevede le seguenti attività da svolgere INDIVIDUALMENTE da parte dei sindaci candidati:

- Valutazione compatibilità con altri candidati
- Valutazione propria competenza
- Valutazione propria disponibilità
- Valutazione assenza cause di incompatibilità e della propria indipendenza
- Dichiarazione di trasparenza (elenco altri incarichi di amministrazione e controllo ex art.2400, comma 4. c.c.

e le seguenti attività da svolgere COLLEGIALMENTE:

- Valutazione reputazione società e suoi esponenti
- Valutazione fattori di rischio connessi all'incarico
- Acquisizione elementi di conoscenza dell'impresa e del contesto in cui opera
- Valutazione collegiale aspetti individualmente considerati
- Determinazione tempi necessari e corrispettivi conseguenti (separatamente per vigilanza e revisione)
- Redazione e presentazione PROPOSTA FORMALE UNITARIA
- Valutazione delibera di nomina
- Accettazione formale

Manzanalori Associati
STUDIO COMMERCIALISTI

LimaRe
SOCIETA' REVISIONE

ROVERETO

Via S. Maria, 55 T 0464.420613
38068 Rovereto F 0464.458657

VERONA

Viale del Lavoro, 33 T 045.8201986
37135 Verona F 045.509627

MILANO

Via M. Pagano, 67 T 02.4813821
20145 Milano F 02.48197197

www.LimaRe.it Re
www.manzana.it VII