

ODCEC BARI
GIORNATE DI AUDITING

L'incarico di revisione

SAVERIO PETRUZZELLI

Premessa

- La valutazione iniziale se accettare o meno un incarico non è un'attività semplice ed è, specialmente in periodi di congiuntura economica negativa, una delle decisioni più importanti che il revisore si trovi a compiere.
- Il tema della valutazione ed accettazione dell'incarico di revisione contabile è affrontato dai principi di revisione all'interno della tematica più ampia del controllo della qualità (Isa Italia 210, Isa Italia 220, ISQC Italia 1).
- In tale fase iniziale (pre-contrattuale), gli aspetti da considerare sono:
 - la valutazione della clientela;
 - la valutazione dell'incarico;
 - la verifica dei requisiti di indipendenza e l'accertamento dell'insussistenza di cause di incompatibilità.

Valutazione della clientela

- La valutazione della clientela, intesa sia come accettazione di un nuovo cliente che come mantenimento di un cliente già acquisito, identifica il processo decisionale volto principalmente a valutare il rischio di reputazione commerciale ed il rischio che il potenziale cliente non sia in grado di operare in prospettiva di continuità aziendale e di onorare le sue obbligazioni, ivi compresi i corrispettivi del revisore .
- Col processo di valutazione della clientela il revisore acquisisce e valuta le informazioni inerenti ai seguenti aspetti:
 - identificazione del cliente, del gruppo di appartenenza, della compagine societaria;
 - eventuali caratteristiche di ente di interesse pubblico;
 - settore aziendale di riferimento;

Valutazione della clientela

- identità ed integrità (o reputazione commerciale) dei principali proprietari, dei membri della direzione con responsabilità strategiche e dei responsabili delle attività di governance dell'impresa; nonché atteggiamento dei medesimi soggetti in relazione ad aspetti quali l'interpretazione aggressiva dei principi contabili e l'ambiente di controllo interno;
 - natura dell'attività aziendale e prassi seguite;
 - identità e reputazione commerciale delle parti correlate;
 - rischi di natura finanziaria connessi alla situazione di continuità aziendale e ad altri fattori (affidabilità creditizia, procedure concorsuali in atto, ecc.).
- La valutazione iniziale di accettazione di un cliente deve essere periodicamente aggiornata.

Valutazione dell'incarico

- Il processo di accettazione e valutazione dell'incarico supporta, invece, il revisore nel definire e decidere quali incarichi siano proponibili al potenziale cliente o ad un cliente esistente, analizzando l'aspettativa di rischio attraverso la valutazione dei seguenti aspetti:
 - necessità del cliente;
 - disponibilità delle competenze, della capacità e delle risorse per svolgere l'incarico nei tempi previsti;
 - capacità di rispettare i principi etici ed in particolare quelli relativi all'indipendenza;
 - eventuali conflitti di interesse esistenti con altri incarichi e/o profili di incompatibilità dei servizi richiesti.

Verifica dell'indipendenza

- La verifica dei requisiti d'indipendenza è sicuramente una delle procedure più importanti da eseguire in questa fase pre-contrattuale. Essa include lo svolgimento delle seguenti attività:
 - accertamento dell'insussistenza di cause di incompatibilità ai sensi dell'art. 10 e, per gli enti di interesse pubblico, dell'art. 17 del D.Lgs. 39/2010, nonché ai sensi delle altre disposizioni legislative che regolano la tipologia di incarico di revisione;
 - verifica dei principi di comportamento in tema di etica ed indipendenza stabiliti dalla società di revisione;
 - verifica dei requisiti d'indipendenza secondo le regole fissate dal codice etico dell'IFAC o dei requisiti d'indipendenza e dell'insussistenza di cause di incompatibilità secondo le regole stabilite dalla SEC, qualora applicabili alla tipologia di incarico.

Art. 10-bis D.Lgs. 39/2010 come modificato dal D.Lgs. 135/2016

Preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza.

1. Il revisore legale o la società di revisione legale, prima di accettare o proseguire un incarico di revisione legale, deve valutare e documentare:

- a) il possesso dei requisiti di indipendenza ed obiettività di cui all'articolo 10 e, ove applicabile, all'articolo 17;
- b) l'eventuale presenza di rischi per la sua indipendenza e, nel caso, se siano state adottate idonee misure per mitigarli;
- c) la disponibilità di personale professionale competente, tempo e risorse necessari per svolgere in modo adeguato l'incarico di revisione;
- d) nel caso di società di revisione legale, l'abilitazione del responsabile dell'incarico all'esercizio della revisione legale ai sensi del presente decreto.

La lettera d'incarico

- La predisposizione della lettera d'incarico è essenziale per chiarire quali siano le condizioni indispensabili per effettuare una revisione del bilancio, e per identificare esplicitamente quali siano le responsabilità di competenza di chi, nell'ambito della società, redige il bilancio e quelle del revisore. **Il principio di revisione ISA Italia 210 tratta in modo specifico questa fase propedeutica della revisione.** Si riportano di seguito alcuni passaggi di tale documento.
- **ISA Italia 210.10** - *«Salvo quanto previsto al paragrafo 11, i termini concordati dell'incarico di revisione devono essere riportati in una lettera di incarico o in un'altra forma idonea di accordo scritto e devono includere: (Rif.: Par. A22-A26)*
 - a) *l'obiettivo e la portata della revisione contabile del bilancio;*
 - b) *le responsabilità del revisore;*
 - c) *le responsabilità della direzione;*
 - d) *l'identificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile per la redazione del bilancio;*

La lettera d'incarico

- e) *il riferimento alla forma ed al contenuto previsti per le relazioni da emettere a cura del revisore;*
- f) *una dichiarazione che possono esserci circostanze in cui una relazione può differire dalla forma e dal contenuto previsti».*
- **ISA Italia 210.10I** - *«Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, oltre a quanto indicato nel precedente paragrafo 10, i termini concordati dell'incarico devono altresì includere l'ammontare dei corrispettivi per l'intera durata dell'incarico e gli eventuali criteri per l'adeguamento di tale ammontare durante l'incarico».*
- **ISA Italia 210.11** - *«Qualora leggi o regolamenti prescrivano in modo sufficientemente dettagliato i termini dell'incarico di revisione di cui al paragrafo 10, non è necessario che il revisore li riporti in un accordo scritto, salvo specificare che si applicano tali leggi o regolamenti e che la direzione riconosce e comprende le proprie responsabilità così come indicato al paragrafo 6 b)».*

La lettera d'incarico

- Nel caso di revisione legale ai sensi del D.Lgs. 39/2010, nella stesura della lettera di incarico si dovranno tenere presenti le disposizioni contenute nei seguenti articoli: art. 11 – Principi di revisione; art. 13 – Conferimento, revoca e dimissioni dell'incarico, risoluzione del contratto; art. 14 – Relazione di revisione e giudizio sul bilancio; art. 17, relativamente agli incarichi afferenti gli Enti di Interesse Pubblico.
- Il corrispettivo per l'incarico di revisione legale non può essere subordinato ad alcuna condizione né può dipendere in alcun modo dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione alla società che conferisce l'incarico, alle sue controllate e controllanti, da parte del revisore legale o della società di revisione legale o della loro rete.

La lettera d'incarico

- Inoltre, l'art. 10, al comma 10, specifica che: *“Il corrispettivo per l'incarico di revisione legale è determinato in modo da garantire la qualità e l'affidabilità dei lavori. A tale fine i soggetti incaricati della revisione legale determinano le risorse professionali e le ore da impiegare nell'incarico avendo riguardo:*
 - a) alla dimensione, composizione e rischiosità delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio della società che conferisce l'incarico, nonché ai profili di rischio connessi al processo di consolidamento dei dati relativi alle società del gruppo;*
 - b) alla preparazione tecnica e all'esperienza che il lavoro di revisione richiede;*
 - c) alla necessità di assicurare, oltre all'esecuzione materiale delle verifiche, un'adeguata attività di supervisione e di indirizzo, nel rispetto dei principi di cui all'articolo 11”.*

La proposta motivata dell'organo di controllo

Art. 13 - Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto

*"1. Salvo quanto disposto dall'articolo 2328, secondo comma, numero 11), del codice civile e fermo restando che i conferimenti degli incarichi da parte di enti di interesse pubblico sono disciplinati dall'articolo 17, comma 1, del presente decreto e dall'articolo 16 del Regolamento europeo, l'assemblea, **su proposta motivata dell'organo di controllo**, conferisce l'incarico di revisione legale e determina il corrispettivo spettante al revisore legale o alla società di revisione legale per l'intera durata dell'incarico e gli eventuali criteri per l'adeguamento di tale corrispettivo durante l'incarico".*

La proposta motivata dell'organo di controllo

- Di seguito si riporta un esempio di proposta motivata in presenza di pluralità di proposte, come scaricabile dal sito CNDCEC al seguente link:
<http://www.commercialisti.it/Portal/Documenti/Dettaglio.aspx?id=fc300d18-fd8e-4671-8ef7-bb7789f6f1c6>

Esempio di proposta motivata per il conferimento dell'incarico di revisione legale dei conti: A) in presenza di una pluralità di offerenti e B) in presenza di un unico offerente

PROPOSTA MOTIVATA PER IL CONFERIMENTO DELL'INCARICO DI REVISIONE LEGALE DEI CONTI AI SENSI DELL'ART. 13 D.LGS. N. 39/2010

[A) In presenza di una pluralità di offerenti]

"Ai Signori Soci/Azionisti della Società

Il Collegio Sindacale

PREMESSO

- che, essendo prossima la scadenza per avvenuta decorrenza dei termini dell'incarico a suo tempo conferito all'attuale Revisore (o Società di Revisione), l'Assemblea dei Soci deve deliberare in merito all'affidamento di tale incarico di revisione legale dei conti;
- che l'art. 13 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, prevede che l'Assemblea conferisca l'incarico su proposta motivata del Collegio Sindacale;

La proposta motivata dell'organo di controllo

CONSIDERATO

- che sono pervenute al Collegio Sindacale n. _____ distinte dichiarazioni di disponibilità ad accettare l'incarico di revisione legale dei conti;
- che le dichiarazioni di disponibilità di cui sopra sono state presentate dai seguenti revisori:
 - 1) Revisore legale _____ [o Società _____]
 - 2) Revisore legale _____ [o Società _____]
 - 3) Revisore legale _____ [o Società _____]
- che, in merito all'oggetto dell'incarico, le dichiarazioni di disponibilità prevedono, per ciascun esercizio, la revisione legale del bilancio di esercizio [eventuale: e del bilancio consolidato], la verifica della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione nelle scritture contabili dei fatti di gestione, nonché della coerenza della relazione sulla gestione;
- che i corrispettivi indicati nelle dichiarazioni di disponibilità ad assumere l'incarico di revisione legale dei conti, per ciascun esercizio, risultano i seguenti: (indicare)
 - 1) Il Revisore legale _____ [o la Società _____] ha preventivato per l'esercizio ... un totale di ... ore, per un corrispettivo globale di ... [eventuale: e con una riduzione del compenso per i successivi esercizi ... e ... di ... per ore];

La proposta motivata dell'organo di controllo

CONSIDERATO

- 2) Il Revisore legale _____ [o la Società _____] ha preventivato per ciascun esercizio del triennio ...-... un totale di ... ore, per un corrispettivo globale di ... [eventuale: e con una riduzione del compenso per i successivi esercizi ... e ... di ... per ore];
- 3) Il Revisore legale _____ [o la Società _____] ha preventivato per ciascun esercizio del triennio ...-... un totale di ... ore, per un corrispettivo globale di ... [eventuale: e con una riduzione del compenso per i successivi esercizi ... e ... di ... per ore];

VERIFICATO

- che le modalità di svolgimento della revisione illustrate nelle dichiarazioni di disponibilità, anche considerate le ore e le risorse professionali all'uopo previste, risultano adeguate in relazione all'ampiezza e alla complessità dell'incarico;
- che le dichiarazioni di disponibilità contengono anche specifica dichiarazione concernente il possesso dei requisiti d'indipendenza previsti della legge;
- che, sulla base di quanto desumibile dalle proposte, i Revisori legali / Società di revisione legale che hanno dichiarato la propria disponibilità ad assumere l'incarico risultano in possesso dei requisiti di indipendenza previsti dalla legge;
- che i seguenti Revisori legali / Società di revisione legale risultano disporre di organizzazione e idoneità tecnico-professionali adeguate alla ampiezza e alla complessità dell'incarico;

La proposta motivata dell'organo di controllo

[RITENUTO (*)

- che sia opportuna un'alternanza tra Revisori / Società di revisione al fine di acquisire scrutini, valutazioni e giudizi sulle procedure e sugli assetti organizzativi e contabili non ripetitivi e consolidati;
- [oppure: che il Revisore / la Società di revisione _____ ha sinora svolto l'attività di revisione in grado di diligenza e di professionalità elevate, nonché con il corretto spirito di collaborazione con il vertice direzionale della Società e con lo stesso Collegio sindacale;]
- [oppure: che in ragione della pervasività dei controlli e dei riscontri amministrativi e contabili valutati da questo Collegio, anche se non in modo esclusivo, in base al totale delle ore di revisione preventivate e del loro costo orario, si è pervenuti ad una ulteriore selezione all'interno dei Revisori legali / Società di revisione proponenti;]

PROPONE

sulla base delle motivazioni esposte, che l'incarico di revisione legale dei conti per gli esercizi _____ sia affidato (oppure: sia in alternativa affidato) dall'assemblea, previa determinazione dei corrispettivi predetti per l'intera durata dell'incarico, nonché degli eventuali criteri per l'adeguamento durante lo svolgimento dell'incarico, a:

La proposta motivata dell'organo di controllo

La proposta motivata dell'organo di controllo

Revisore legale / Società di revisione:

Nominativo / Denominazione

Sede legale

P.IVA / Registro imprese e C.F.

[Eventuale iscrizione al n. ... dell'albo Consob]

[In caso di Società di Revisione: Nominativo del responsabile della revisione:_____]

[Eventuale: ovvero, in alternativa, a:

Revisore legale / Società di revisione:

Nominativo / Denominazione

Sede legale

P.IVA / Registro imprese e C.F.

[Eventuale iscrizione al n. ... dell'albo Consob]

[In caso di Società di Revisione: Nominativo del responsabile della revisione:_____]

La proposta motivata dell'organo di controllo

La proposta motivata dell'organo di controllo

Luogo e Data

Il Collegio Sindacale

Francesco Bianchi

Mario Rossi

Giorgio Verdi

[oppure:

Per il Collegio sindacale

Francesco Bianchi - Presidente

(se l'approvazione è unanime la sottoscrizione della proposta può essere anche del solo presidente)]

La proposta motivata dell'organo di controllo

[oppure:

I Sindaci

Francesco Bianchi

Mario Rossi

(in caso di approvazione non unanime)]

(*) Da inserire eventualmente, in relazione alla fattispecie concreta.

- Per le revisioni legali, il tema dello scioglimento del rapporto e revoca dell'incarico è affrontato dal D.Lgs. 39/2010 nell'art. 13.
- Le modalità applicative sono state definite dal Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 28 dicembre 2012 , n. 261: “*Regolamento concernente i casi e le modalità di revoca, dimissioni e risoluzione consensuale dell'incarico di revisione legale, in attuazione dell'articolo 13, comma 4, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39*” (GU n.43 del 20-2-2013).
- Al di fuori della naturale conclusione dell'incarico di revisione legale dei conti allo scadere della durata del medesimo, il legislatore ha previsto tre distinte fattispecie di scioglimento del rapporto di revisione legale:
 - 1) **revoca per giusta causa;**
 - 2) **dimissioni;**
 - 3) **risoluzione consensuale.**

- Come si può intuire, mentre i primi due costituiscono atti unilaterali (il primo di iniziativa da parte della società revisionata, il secondo di iniziativa del revisore), la risoluzione consensuale presuppone un comune accordo tra le due parti. Ciascuna di queste fattispecie è regolamentata dal citato DM n. 261 del 28 dicembre 2012.
- Prima di soffermarci su ciascuna di queste cause di scioglimento, è importante precisare che, come chiarito dall'art. 1, comma 2, del DM 261/2012, in presenza di incarico di revisione legale dei conti assegnato al sindaco unico o al collegio sindacale, si opera un rimando alle norme previste per il collegio sindacale. Infatti, testualmente il citato comma 2 recita:
“La cessazione dall’ufficio di sindaco è disciplinata dagli articoli 2400 e 2401 del codice civile anche quando la revisione legale dei conti è esercitata dal collegio sindacale, a norma dell’articolo 2409-bis, secondo comma, del codice civile”.
- Ne discende che, sostanzialmente, le regole in tema di revoca, dimissioni e risoluzione consensuale di cui al D. Lgs. 39/2010 si applicano in presenza di incarico di revisione legale dei conti distinto da quello di sindaco di società di capitali.

- Passando a considerare la prima fattispecie di scioglimento dell'incarico prevista dal Decreto, va osservato che la **revoca**, come atto unilaterale da parte della società revisionata, può avvenire soltanto per “**giusta causa**”. Infatti, l'art. 13, comma 3, del D. Lgs. 39/2010 richiede che l'assemblea, sentito il collegio sindacale, revochi l'incarico quando ricorra una giusta causa, provvedendo a conferire l'incarico ad altro revisore. **Non costituisce giusta causa di revoca la divergenza di opinioni in merito ad un trattamento contabile o ad una procedura di revisione.**
- Inoltre, è richiesta una **comunicazione scritta** da parte degli amministratori della società revisionata al revisore, nella quale devono essere esplicitati i motivi della revoca del medesimo.
- In merito alla locuzione “giusta causa”, l'art. 4 del DM 261/2012 elenca le circostanze suscettibili di costituire giusta causa di revoca del revisore, tra cui figurano, oltre alle **negligenza e alla inidoneità del revisore**, fattispecie quali:
 - il cambio del soggetto che controlla la società revisionata;

- il cambio del revisore di gruppo
- l'insorgenza di situazioni atte a compromettere l'indipendenza del revisore
- ecc.

- Il revisore può dimettersi dall'incarico, salvo il risarcimento del danno, in modo da consentire alla società revisionata di provvedere altrimenti, ma continua la propria funzione fino a quando la deliberazione di conferimento del nuovo incarico non diviene efficace e, comunque, non oltre sei mesi dalla data delle dimissioni o della risoluzione del contratto.
- Le circostanze idonee a motivare le dimissioni sono riassunte nell'art. 5 del DM 261/2012, tra cui figurano fattispecie analoghe a quelle previste per la revoca:
 - il cambio del soggetto che controlla la società revisionata
 - il cambio del revisore di gruppo
 - l'insorgenza di situazioni atte a compromettere l'indipendenza del revisore
 - sopravvenuta inidoneità a svolgere l'incarico
 - e situazioni specifiche quali le **dimissioni per mancato pagamento/adeguamento dei corrispettivi del revisore**, dopo avvenuta costituzione in mora

- oppure la condizione rappresentata dalla grave e reiterata frapposizione di ostacoli allo svolgimento dell'audit, ancorché non ricorrano gli estremi del reato di impedito controllo.
- La *ratio* alla base delle dimissioni per mancato pagamento dei corrispettivi è da ricercare nella tutela dell'indipendenza del revisore.

- Infine, circa la risoluzione consensuale del contratto di revisione, le regole di riferimento sono contenute all'art. 7 del DM 261/2012.
- Il revisore e la società assoggettata a revisione possono consensualmente determinarsi alla risoluzione del contratto, purché sia garantita la continuità dell'attività di revisione legale.
- L'assemblea, acquisite le osservazioni formulate dall'auditor, e sentito l'organo di controllo anche sulle predette osservazioni, delibera la risoluzione consensuale del contratto di revisione e provvede a conferire un nuovo incarico ad un altro soggetto.
- In ogni caso, le funzioni di revisione legale continuano a essere esercitate dal medesimo revisore fino a quando la deliberazione di conferimento del nuovo incarico non diviene efficace e, comunque, non oltre sei mesi dalla data di presentazione delle dimissioni.

Considerazioni finali sullo scioglimento del rapporto di revisione

- Fermo restando quanto previsto per gli enti di interesse pubblico, in caso di revoca per giusta causa o dimissioni da un incarico presso un ente diverso da quelli di interesse pubblico, il revisore può assumere un nuovo incarico presso la medesima società assoggettata a revisione solo dopo che sia trascorso un periodo di almeno un anno dall'avvenuta cessazione anticipata.
- Qualunque sia la causa di scioglimento del rapporto (revoca, dimissioni o risoluzione consensuale del contratto) è previsto un obbligo di informazione. Infatti, il comma 7 del citato art. 13 stabilisce che: *“La società sottoposta a revisione ed il revisore legale o la società di revisione legale informano tempestivamente il Ministero dell'economia e delle finanze e, per la revisione legale relativa agli enti di interesse pubblico, la Consob [...], fornendo adeguate spiegazioni in ordine alle ragioni [...].”*

- Il D. Lgs. 39/2010 ha introdotto la norma che disciplina espressamente l'**obbligo di cooperazione tra revisori che si succedono nell'incarico di revisione legale dei conti**. Infatti, l'art. 9-bis del D. Lgs. 39/2010 al comma 5 stabilisce che:

*«Quando un revisore legale o una società di revisione legale è sostituito da un altro revisore legale o da un'altra società di revisione legale, il revisore legale o la società di revisione legale uscente **consente al revisore legale o alla società di revisione legale entrante l'accesso a tutte le informazioni concernenti l'ente sottoposto a revisione e l'ultima revisione di tale ente**».*

- **Lo scambio di informazioni tra revisori è regolato dai principi di riservatezza**, che tutelano gli interessi delle parti coinvolte e la proprietà intellettuale della documentazione prodotta dal revisore nell'ambito del proprio incarico, e delle informazioni da esso acquisite relative alla società cliente revisionata. Infatti, comma 1 del citato art. 9-bis stabilisce che: *«Tutte le informazioni e i documenti ai quali hanno accesso il revisore legale e la società di revisione legale nello svolgimento della revisione legale sono coperti dall'obbligo di riservatezza e dal segreto professionale»*. Tuttavia, come precisa il comma 3: *«Gli obblighi di riservatezza e segreto professionale [...] non ostacolano l'applicazione delle disposizioni del presente decreto e, ove applicabile, del regolamento europeo»*.

- Il principio di revisione che si occupa principalmente di tale tematica è l'**ISA Italia 510**, il quale stabilisce che 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
- In particolare, tra le attività richieste al revisore legale per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati a supporto dei saldi di apertura, l'ISA Italia 510.6 richiede al revisore di **riesaminare e carte di lavoro del revisore precedente**.

- Al fine di rispettare l'obbligo di riservatezza, in caso di subentro nell'incarico **il revisore entrante deve informare la società revisionata della necessità di consultare il revisore uscente**, che viene pertanto sollevato dall'obbligo di riservatezza (cfr. Documento di ricerca Assirevi n. 212 – novembre 2017).
- L'accesso sarà generalmente consentito solo successivamente all'archiviazione delle carte di lavoro da parte del revisore uscente, secondo le tempistiche previste dal principio di revisione ISA Italia 230.
- Il citato Documento di ricerca Assirevi n. 212 riporta esempi di lettere da utilizzare per informare la società revisionata e per specificare i termini e le responsabilità del revisore entrante in occasione della consultazione delle carte di lavoro del revisore uscente.

Passaggio di consegna tra revisori

- In merito alle conseguenze dell'attività di verifica dei saldi iniziali, è utile riportare alcuni passaggi del citato ISA Italia 510:
 - ISA Italia 510.9 - 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 ISA Italia 315.
 - ISA Italia 510.10 - **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 ISA Italia 705.5
 - ISA Italia 510.11 - **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.

Grazie

Saverio Petruzzelli

Email: saverio@saveriopetruzzelli.it