

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

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 15 dicembre 2009 o da data successiva)

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

INDICE

| | |
|--|---|
| INTRODUZIONE | 2 |
| Oggetto del presente principio di revisione internazionale..... | 2 |
| Data di entrata in vigore..... | 2 |
| OBIETTIVO | 2 |
| DEFINIZIONI | 2 |
| REGOLE | 3 |
| Procedure di revisione..... | 3 |
| Conclusioni di revisione e stesura della relazione di revisione | 4 |
| LINEE GUIDA ED ALTRO MATERIALE ESPLICATIVO | 5 |
| Procedure di revisione..... | 5 |
| Conclusioni di revisione e stesura della relazione di revisione | 6 |
| Appendice: Esempi di relazioni di revisione con giudizi con modifica | 8 |

Il presente principio di revisione internazionale (ISA) 510, “Primi incarichi di revisione contabile - Saldi di apertura”, pubblicato da International Auditing and Assurance Standards Board di International Federation of Accountants (IFAC) in lingua inglese, è stato tradotto in italiano dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e riprodotto con il permesso di IFAC. Il testo approvato di tutti i principi di revisione internazionali (ISA) è quello pubblicato da IFAC in lingua inglese.

Il testo di seguito riportato potrà differire da quello che potrebbe essere pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell’Unione europea a conclusione del procedimento di adozione dei principi di revisione internazionali ai sensi dell’art. 26 della direttiva 2006/43/CE.

PRIMI INCARICHI DI REVISIONE CONTABILE - SALDI DI APERTURA

INTRODUZIONE

Oggetto del presente principio di revisione internazionale

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 le regole e linee guida del principio di revisione internazionale n. . Il principio di revisione internazionale n. include ulteriori regole e linee guida riguardo alle 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 15 dicembre 2009 o da data successiva.

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 d'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 d'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.

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

² Principio di revisione internazionale n. 300, "Pianificazione della revisione contabile del bilancio".

PRIMI INCARICHI DI REVISIONE CONTABILE - SALDI DI APERTURA

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 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: (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 contengano 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 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.

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

PRIMI INCARICHI DI REVISIONE CONTABILE - SALDI DI APERTURA

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 n. 315.⁴

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 n. 705.⁵ (Rif.: Par.A8)
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 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 sui 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 n. 705.

Modifica al giudizio nella relazione del precedente revisore

13. Se il precedente revisore 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 n. 705 e n.710. (Rif.: Par. A9)

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

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

LINEE GUIDA ED ALTRO MATERIALE ESPLICATIVO

Procedure di revisione

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche (Rif.: Par.6)

- A1. Nel settore pubblico, possono sussistere limitazioni imposte da leggi o regolamenti sulle informazioni che il revisore in carica può acquisire da un revisore precedente. Per esempio, se un'amministrazione pubblica che è stata in precedenza sottoposta a revisione contabile da parte di un revisore nominato per legge (per esempio la Corte dei Conti, ovvero un altro soggetto adeguatamente qualificato nominato per conto di quest'ultima) viene privatizzata, la misura dell'accesso alle carte di lavoro o alle altre informazioni che il revisore nominato per legge può consentire al revisore appena nominato, appartenente al settore privato, può essere vincolata da leggi o regolamenti sulla privacy o sulla riservatezza. Nei casi in cui tali comunicazioni siano vincolate, può essere necessario acquisire gli elementi probativi con altri mezzi e, qualora non sia possibile acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, occorre considerare l'effetto sul giudizio del revisore.
- A2. Qualora il revisore nominato per legge esternalizzi la funzione di revisione contabile di un'amministrazione pubblica ad un soggetto abilitato del settore privato, e tale soggetto sia diverso da quello che aveva svolto la revisione contabile del bilancio dell'amministrazione pubblica nel periodo amministrativo precedente, dal punto di vista del revisore nominato per legge tale situazione non è generalmente considerata come un cambiamento del revisore. In base alla natura del contratto di esternalizzazione (*outsourcing*), tuttavia, il revisore del settore privato, nell'adempire alle proprie responsabilità, può considerare l'incarico di revisione come un primo incarico, cui pertanto saranno applicabili le disposizioni del presente principio di revisione.

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;
 - 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.

PRIMI INCARICHI DI REVISIONE CONTABILE - SALDI DI APERTURA

- 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 d'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 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.

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

PRIMI INCARICHI DI REVISIONE CONTABILE - SALDI DI APERTURA

- 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 precedente revisore 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.

BOLLA

Esempi di relazioni di revisione con giudizi con modifica

Esempio 1:

Le circostanze descritte al paragrafo A8 a) includono i casi in cui:

- 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 ai fini del risultato economico e dei flussi di cassa dell'impresa;
- la situazione patrimoniale e finanziaria alla fine dell'esercizio è rappresentata correttamente;
- in un particolare ordinamento giuridico, leggi e regolamenti vietano al revisore di esprimere un giudizio con rilievi sul risultato economico e sui flussi di cassa e un giudizio senza modifica in merito alla situazione patrimoniale e finanziaria.

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

[Destinatario appropriato]

Relazione sul

Abbiamo svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio della Società ABC costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 20X1, dal conto economico, dal prospetto dei movimenti di 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 per il bilancio

¹ Qualora, a giudizio del revisore, i possibili effetti siano considerati significativi e pervasivi ai fini del risultato economico e dei flussi di cassa dell'impresa, il revisore dichiara l'impossibilità di esprimere un giudizio sul risultato economico e sui flussi di cassa.

² Il sottotitolo "Relazione sul bilancio" non è necessario nelle circostanze in cui il secondo sottotitolo "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari" non è applicabile.

³ O altro termine appropriato nel contesto del quadro normativo del particolare ordinamento giuridico.

PRIMI INCARICHI DI REVISIONE CONTABILE - SALDI DI APERTURA

La direzione è responsabile per la redazione e la corretta rappresentazione del bilancio in conformità agli International Financial Reporting , e per quella parte del controllo interno che essa ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Responsabilità del revisore

E' nostra la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio sulla base della revisione contabile. Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali. 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 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. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio 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 ed alla corretta del bilancio da parte dell'impresa 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 dalla direzione, nonché la valutazione della presentazione del bilancio nel suo complesso.

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

Elementi alla base del giudizio con rilievi

Siamo stati nominati revisori contabili della società il 30 giugno 20X1 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 31 dicembre 20X0. 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.

⁴ Qualora la direzione sia responsabile per la redazione di un bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, tale espressione può essere formulata: "La direzione è responsabile per la redazione del bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards, e per quella parte del...".

⁵ Nel caso della nota 9, tale espressione può essere formulata come segue: "Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa."

⁶ Nei casi in cui il revisore ha anche la responsabilità di esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno congiuntamente con la revisione del bilancio, tale espressione sarebbe formulata come segue: "Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione ed alla corretta rappresentazione del bilancio dell'impresa al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze". Nel caso della nota 9, tale espressione può essere formulata come segue: "Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze".

PRIMI INCARICHI DI REVISIONE CONTABILE - SALDI DI APERTURA

Giudizio con rilievi

A nostro giudizio, ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio con rilievi”, il bilancio rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi, (ovvero “*fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della*”) la situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC al 31 Dicembre 20X1, il risultato economico ed i flussi di cassa per l’esercizio chiuso a tale data, in conformità agli International Financial Reporting Standards.

Altri aspetti

Il bilancio della Società ABC per l’esercizio chiuso al 31 dicembre 20X0 è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore che, il 31 marzo 20X1, ha espresso un giudizio senza modifica su tale bilancio.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

[La forma ed il contenuto della presente sezione della relazione di revisione variano in base alla natura degli altri obblighi di reportistica del revisore]

[Firma del revisore]

[Data della relazione di revisione]

[Sede del revisore]

Esempio 2:

Le circostanze descritte al paragrafo A8 b) includono i casi in cui:

- **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 relativamente ai saldi di apertura delle rimanenze di magazzino sono considerati significativi ma non pervasivi ai fini del risultato economico e dei flussi di cassa dell'impresa;**
- **la situazione patrimoniale e finanziaria alla fine dell'esercizio è rappresentata correttamente;**
- **è considerato appropriato alle circostanze esprimere un giudizio con rilievi sul risultato economico ed i flussi di cassa ed un giudizio senza modifica sulla situazione patrimoniale e finanziaria.**

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

[Destinatario appropriato]

Relazione sul

Abbiamo svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio della Società ABC costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 20X1, dal conto economico, dal prospetto dei movimenti di 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 per il bilancio

La direzione è responsabile per la redazione e la corretta rappresentazione del bilancio in conformità agli International Financial Reporting , e per quella parte del controllo interno che essa ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

⁷ Qualora, a giudizio del revisore, i possibili effetti siano considerati significativi e pervasivi ai fini del risultato economico e dei flussi di cassa dell'impresa, il revisore dichiara l'impossibilità di esprimere un giudizio sul risultato economico e sui flussi di cassa.

⁸ Il sottotitolo "Relazione sul bilancio" non è necessario nelle circostanze in cui il secondo sottotitolo "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari" non è applicabile.

⁹ O altro termine appropriato nel contesto del quadro normativo del particolare ordinamento giuridico.

¹⁰ Qualora la direzione sia responsabile per la redazione di un bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, tale espressione può essere formulata: "La direzione è responsabile per la redazione del bilancio che fornisce una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards, e per quella parte del...".

PRIMI INCARICHI DI REVISIONE CONTABILE - SALDI DI APERTURA

Responsabilità del revisore

E' nostra la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio sulla base della revisione contabile. Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali. 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 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. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio 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 ed alla corretta bilancio da parte dell'impresa 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 dalla direzione, nonché la valutazione della presentazione del bilancio nel suo complesso.

Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio senza modifica sulla situazione patrimoniale e finanziaria ed il nostro giudizio con rilievi sul risultato economico e sui flussi di cassa.

Elementi alla base del giudizio con rilievi sul risultato economico e sui flussi di cassa

Siamo stati nominati revisori contabili della società il 30 giugno 20X1 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 31 dicembre 20X0. 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 sul risultato economico e sui flussi di cassa

A nostro giudizio, ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi", il bilancio rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi, (ovvero "fornisce una rappresentazione veritiera e corretta del") il risultato economico ed i flussi di cassa della Società ABC per l'esercizio chiuso al 31 Dicembre 20X1, in conformità agli International Financial Reporting Standards.

Giudizio sulla situazione patrimoniale finanziaria

¹¹ Nel caso della nota 15, tale espressione può essere formulata come segue: "Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa."

¹² Nei casi in cui il revisore ha anche la responsabilità di esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno congiuntamente con la revisione del bilancio, tale espressione sarebbe formulata come segue: "Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione ed alla corretta rappresentazione del bilancio dell'impresa al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze". Nel caso della nota 9, tale espressione può essere formulata come segue: "Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze".

PRIMI INCARICHI DI REVISIONE CONTABILE - SALDI DI APERTURA

A nostro giudizio, lo stato patrimoniale rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi (o “*fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della*”) la situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC al 31 dicembre 20X1, in conformità agli International Financial Reporting Standards.

Altri Aspetti

Il bilancio della Società ABC per l’esercizio chiuso al 31 dicembre 20X0 è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore che, il 31 marzo 20X1, ha espresso un giudizio senza modifica su tale bilancio.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

[La forma ed il contenuto della presente sezione della relazione di revisione variano in base alla natura degli altri obblighi di reportistica del revisore]

[Firma del revisore]

[Data della relazione di revisione]

[Sede del revisore]

BOLZA