

A.2.21 Principio di revisione internazionale ISA (ITALIA) 510

Primi incarichi di revisione

Saldi contabili

Oggetto del principio

- Il principio di revisione ISA Italia 510 tratta delle responsabilità del revisore relativamente ai **saldi di apertura in un primo incarico di revisione** contabile.
- I saldi di apertura, **oltre agli importi numerici, comprendono aspetti esistenti all'inizio del periodo amministrativo oggetto di revisione che possono richiedere un'informativa di bilancio**, quali le attività e le passività potenziali e gli impegni dell'impresa.

Oggetto del principio

- In particolare il principio di revisione ISA Italia 510 **definisce le regole e linee guida relative alle procedure da svolgere relativamente ai saldi di apertura** in un primo incarico di revisione contabile, nei casi in cui il bilancio del periodo precedente **non sia stato assoggettato a revisione contabile ovvero sia stato oggetto di revisione da parte di un altro revisore.**
- Il medesimo principio **contiene inoltre le regole e linee guida per le conclusioni di revisione e la stesura della relazione di revisione.**

Obiettivi del revisore

L'obiettivo del revisore nello svolgimento dell'incarico relativamente ai saldi di apertura è quello di **ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi per stabilire se:**

- **i saldi di apertura contengano errori** che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame;
- **i principi contabili utilizzati** per la determinazione dei saldi di apertura **siano appropriati e coerentemente applicati** nel bilancio del periodo amministrativo in esame, ovvero se gli eventuali cambiamenti dei principi contabili di riferimento siano stati appropriatamente contabilizzati, adeguatamente rappresentati e descritti in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Il principio di revisione ISA Italia 510 contiene le definizioni dei termini più ricorrenti e significativi, quali:

- a) **Primo incarico** di revisione contabile: un incarico in cui **il bilancio del periodo amministrativo precedente non è stato oggetto di revisione contabile, ovvero è stato oggetto di revisione contabile di 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 ed includono gli effetti delle operazioni ed eventi dei periodi amministrativi precedenti nonché i principi contabili adottati in tali periodi. I saldi di apertura **comprendono inoltre 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 revisore incaricato che **ha svolto la revisione contabile** del bilancio di un'impresa **nel periodo amministrativo precedente** e che è stato sostituito dal revisore attualmente in carica.

Verifica dei saldi di apertura

L'attività di verifica dei saldi iniziali da parte del revisore è **diversa a seconda che il bilancio precedente sia già stato oggetto di revisione da parte di un altro soggetto o che invece si tratti del primo incarico di revisione** svolta sul bilancio dell'impresa.

Nel caso in cui il bilancio del periodo amministrativo precedente sia stato verificato da un altro revisore, **il revisore entrante può ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi a supporto dei saldi di apertura avvalendosi anche delle carte di lavoro del suo predecessore.**

In tale circostanza, **in termini operativi, il revisore entrante deve** tra l'altro:

- **analizzare il bilancio precedente** comprese le relazioni degli organi di controllo emesse su tale documento;
- **verificare la corrispondenza tra saldi di apertura e saldi di chiusura** dell'esercizio precedente;
- **verificare l'appropriatezza dei principi contabili** utilizzati dall'impresa;

- svolgere una o alcune delle seguenti attività:
 - a) **riesaminare le carte di lavoro del revisore precedente**, quale specifica procedura di revisione per acquisire elementi probativi sui saldi di apertura;
 - b) **considerare se le procedure svolte** sul bilancio oggetto di esame **forniscano elementi probativi** sui saldi di apertura;
 - c) **svolgere specifiche procedure di revisione sui saldi di apertura.**

- Una **valutazione preliminare da effettuare** al fine di accertare l'attendibilità della documentazione prodotta dal revisore uscente riguarda la **verifica del rispetto degli standards professionali**, e se tale **documentazione possa rappresentare un valido presupposto** sul quale formulare un giudizio sui saldi di apertura del bilancio corrente.
- **Nel caso in cui tale documentazione non risulti attendibile** ai fini della verifica dei saldi iniziali **il revisore entrante dovrà ricorrere a procedure di revisione differenti** da quelle basate sulle carte di lavoro del revisore uscente e tali da consentire di ottenere elementi probativi sufficienti ed appropriati così come richiesto dal principio ISA Italia 510.

- Con riferimento all'acquisizione delle carte di lavoro del revisore precedente il D.Lgs.39/2010, così come modificato dal D.lgs. 135/2016, ha introdotto l'**obbligo di cooperazione tra revisori che si succedono nell'incarico di revisione legale**.
- L'articolo 9 bis, comma 5, del citato decreto prevede infatti 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 relazione di tale ente**».

La possibilità di accedere a tali informazioni costituisce una **deroga all'obbligo di conformarsi al principio di riservatezza e segreto professionale** che, ai sensi del citato articolo 9 bis, comma 4, permane anche dopo la fine del rapporto tra il soggetto abilitato alla revisione e il suo cliente.

Relativamente ai rapporti tra revisore entrante e revisore uscente il **«codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale dei soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti»** emanato con determina del Ragioniere Generale dello Stato n. 245504 del 20 novembre 2018 (in vigore per le revisioni legali dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che hanno avuto inizio dal 1° gennaio 2019) **contiene** nella sezione 210.13 e 14 **precise indicazioni** al riguardo.

In particolare al **punto 210.14** viene specificato che «In generale è **necessario che il soggetto abilitato alla revisione che si candida alla sostituzione ottenga il consenso del cliente, preferibilmente per iscritto, per avviare la discussione con il soggetto abilitato alla revisione in carica.** Una volta ottenuto il consenso, il soggetto abilitato alla revisione in carica deve rispettare le disposizioni di cui al precedente paragrafo 210.13 (consentire l'accesso a tutte le informazioni sulla revisione svolta)

«Quando il soggetto abilitato alla revisione in carica fornisce le informazioni, deve farlo in modo onesto e trasparente. Qualora il soggetto abilitato alla revisione che si candida alla sostituzione non sia in grado di comunicare con quello in carica, deve acquisire con altri mezzi le informazioni sui possibili rischi, ad esempio mediante indagini presso terzi o colloqui con gli amministratori o esponenti della direzione o delle persone responsabili delle attività di governance del cliente».

Accesso alle carte di lavoro

- **In ogni caso l'accesso alle carte di lavoro da parte del revisore uscente al revisore entrante sarà consentito solamente dal momento della chiusura del fascicolo di revisione** che, ai sensi dell'articolo 10 quater del D.lgs. 39/2010, dovrà avvenire entro sessanta giorni dalla data in cui è stata sottoscritta la relazione di revisione.
- In casi eccezionali, come ad esempio il sequestro delle carte da parte dell'autorità competente, le comunicazioni relative all'incarico di revisione svolto potranno essere comunicate verbalmente al revisore entrante.
- **Nella prassi operativa**, e come peraltro indicato nel citato codice di deontologia professionale, **il revisore uscente chiede, attraverso una lettera di manleva, formalmente e per iscritto, il consenso all'accesso alle carte di lavoro alla società revisionata**, al fine di poter adempiere al proprio dovere di collaborazione con il revisore entrante.

- L'oggetto della richiesta riguarda di norma le carte di lavoro **relative all'ultima revisione del bilancio per le quali è stata emessa la relazione di revisione.**
- Relativamente alle condizioni di accesso alla documentazione, il revisore uscente, attraverso la sottoscrizione di una lettera di manleva da parte del revisore entrante, mira ad ottenere una **formale dichiarazione in merito al fatto che l'utilizzo delle informazioni contenute nelle carte di lavoro sarà circoscritto alle sole finalità previste dai principi di revisione internazionale (ISA Italia) e che tali informazioni non saranno divulgate a terzi.**

- Quando il bilancio del periodo amministrativo precedente non è stato sottoposto a revisione, **il revisore deve eseguire coerenti ed efficaci procedure di revisione che consentano di raccogliere elementi probativi sufficienti ed appropriati per ottenere una ragionevole certezza sulla correttezza dei saldi di apertura.**
- 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

Per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura, **il revisore deve svolgere efficaci procedure di revisione acquisendo la relativa documentazione.** In particolare di seguito vengono riportate alcune tra le procedure più significative che il revisore dovrà eseguire su:

- Attività e passività correnti;
- Disponibilità liquide presso banche;
- Rimanenze
- Immobilizzazioni immateriali e materiali

In pratica ...

	31-12-2019	31-12-2018
Stato patrimoniale		
Attivo		
B) Immobilizzazioni		
I - Immobilizzazioni immateriali	52.236	107.320
II - Immobilizzazioni materiali	588.767	627.289
III - Immobilizzazioni finanziarie	53.881	53.920
Totale immobilizzazioni (B)	694.884	788.529
C) Attivo circolante		
I - Rimanenze	525.430	794.304
II - Crediti		
esigibili entro l'esercizio successivo	2.716.091	2.036.385
Totale crediti	2.716.091	2.036.385
IV - Disponibilità liquide	210.497	221.459
Totale attivo circolante (C)	3.452.018	3.052.148
D) Ratei e risconti	42.081	27.022
Totale attivo	4.188.983	3.867.699

- Immobilizzazioni immateriali
- Immobilizzazioni materiali
- Rimanenze
- Crediti
- Disponibilità Liquide presso banche

In pratica ...

- Debiti

Passivo		
A) Patrimonio netto		
I - Capitale	260.000	260.000
IV - Riserva legale	52.000	52.000
V - Riserve statutarie	268.459	268.459
VI - Altre riserve	753.906	855.307
VIII - Utili (perdite) portati a nuovo	(72.021)	(259.503)
IX - Utile (perdita) dell'esercizio	382.009	187.482
X - Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio	(22.100)	(113.688)
Totale patrimonio netto	1.622.253	1.250.057
C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato		
	806.276	803.013
D) Debiti		
esigibili entro l'esercizio successivo	1.606.168	1.503.948
esigibili oltre l'esercizio successivo	154.286	310.681
Totale debiti	1.760.454	1.814.629
Totale passivo	4.188.983	3.867.699

attività e passività correnti

- In merito alle attività e passività correnti alcuni elementi probativi possono essere acquisiti nel corso delle procedure di revisione sul bilancio dell'esercizio in esame.
- **Il revisore, in particolare, può verificarne l'esistenza e la completezza e procedere alla valutazione dei diritti e degli obblighi** all'inizio dell'esercizio sui saldi debitori e creditori di apertura **mediante analisi delle eventuali manifestazioni finanziarie avvenute** in corso di esercizio (**incassi o pagamenti**) oppure mediante ricorso a procedure di revisione, quali conferme di richieste **esterne**, con riferimento alla data di apertura del periodo amministrativo (**circularizzazione clienti/fornitori**).

In pratica: analisi nota integrativa

Variazioni e scadenza dei crediti iscritti nell'attivo circolante

Nella tabella che segue è esposta l'analisi delle variazioni e delle scadenze dei crediti iscritti nell'attivo circolante.

	Valore di inizio esercizio	Variazione nell'esercizio	Valore di fine esercizio	Quota scadente entro l'esercizio
Crediti verso clienti iscritti nell'attivo circolante	1.773.448	603.348	2.376.796	2.376.796
Crediti tributari iscritti nell'attivo circolante	222.406	22.532	244.938	244.938
Crediti verso altri iscritti nell'attivo circolante	40.531	53.826	94.357	94.357
Totale crediti iscritti nell'attivo circolante	2.036.385	679.706	2.716.091	2.716.091

Tra i crediti verso clienti si evidenziano quelli di importo rilevante:

- € relativi a cliente ENI € 699.790;
- € relativi a cliente ENI-Progetti € 538.437;
- € relativi al cliente SAIPEM € 281.112;

I crediti tributari si riferiscono a:

- Credito per IVA, Euro 239.333
- Credito per IRAP, Euro 5.313
- Ritenute d'acconto subite, Euro 291

In pratica: analisi nota integrativa

La ripartizione dei crediti secondo area geografica è riportata nella tabella seguente.

Area geografica	ITALIA	EGITTO	CROAZIA	ARGENTINA	REGNO UNITO	DANIMARCA	LAZAKISTAN	MALTA
Crediti verso clienti iscritti nell'attivo circolante	2.168.521	83.817	23.600	23.005	21.450	20.770	12.187	10.446
Crediti tributari iscritti nell'attivo circolante	244.938	-	-	-	-	-	-	-
Crediti verso altri iscritti nell'attivo circolante	94.357	-	-	-	-	-	-	-
Totale crediti iscritti nell'attivo circolante	2.507.816	83.817	23.600	23.005	21.450	20.770	12.187	10.446

Area geografica	ROMANIA	SPAGNA	Totale
Crediti verso clienti iscritti nell'attivo circolante	8.000	5.000	2.376.796
Crediti tributari iscritti nell'attivo circolante	-	-	244.938
Crediti verso altri iscritti nell'attivo circolante	-	-	94.357
Totale crediti iscritti nell'attivo circolante	8.000	5.000	2.716.091

In pratica: analisi nota integrativa

Di seguito si fornisce un dettaglio dei crediti verso clienti.

Descrizione	Importo
Crediti documentati da fatture	1.204.751
Fatture da emettere	1.172.044
Totale calcolato	2.376.795
arrotondamento	1
da bilancio	2.376.796

Procedure di revisione:

- Circularizzazione clienti per i crediti documentati da fatture
- Verifica e quadratura dei movimenti finanziari dell'esercizio successivo per le fatture da emettere

In pratica: analisi nota integrativa

Di seguito si fornisce un dettaglio dei crediti verso altri.

Descrizione	Importo
Crediti verso i dipendenti	438
Fornitori c/anticipi	105
Fornitori saldo Dare	2.231
Crediti diversi	7.019
Crediti verso Enti previdenziali ed assistenziali	17.915
Altro ...	66.650
Totale calcolato	94.358

I valori maggiormente significativi sono relativi alle seguenti voci:

- crediti verso soci per € 66.649;
- crediti verso INPS per contributo a solidarietà per € 17.456;
- crediti verso dipendenti per anticipazioni per € 438;
- anticipazioni a fornitori per € 2.335;
- crediti diversi per € 7.018.

Procedure di revisione:

- Verifica movimenti contabili Fornitori saldo DARE
- Richiesta dettaglio crediti diversi non meglio specificati
- Richiesta dettaglio e motivazioni dei crediti verso Soci

In pratica: analisi nota integrativa

Dettaglio dei debiti

	Valore di inizio esercizio	Variazione nell'esercizio	Valore di fine esercizio	Quota scadente entro l'esercizio	Quota scadente oltre l'esercizio
Debiti verso soci per finanziamenti	104.967	(104.967)	-	-	-
Debiti verso banche	109.149	84.160	193.309	193.309	-
Debiti verso altri finanziatori	205.714	(51.428)	154.286	-	154.286
Acconti	-	96.397	96.397	96.397	-
Debiti verso fornitori	1.028.072	(147.669)	880.403	880.403	-
Debiti tributari	78.155	40.699	118.854	118.854	-
Debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale	89.178	25.379	114.557	114.557	-
Altri debiti	199.394	3.254	202.648	202.648	-
Totale debiti	1.814.629	(54.175)	1.760.454	1.606.168	154.286

In pratica: analisi nota integrativa

Di seguito viene fornito un dettaglio dei debiti verso fornitori.

Descrizione	Importo
Fornitori di beni e servizi	353.839
Fatture da ricevere	550.246
(Note di credito da ricevere)	-23.682
Totale calcolato	880.403

I debiti verso fornitori sono iscritti al netto degli sconti commerciali.

Di seguito viene fornito un dettaglio degli altri debiti

Descrizione	Importo
Debiti verso soci per dividendi o altro	1.318
Debiti verso amministratori o sindaci per emolumenti o altro	39.000
Debiti verso il personale per retribuzioni	72.314
Debiti verso il personale per ferie non godute, mensilità e premi maturati	81.748
Altri debiti ...	8.268
Totale calcolato	202.648

Procedure di revisione:

- Acquisizione e verifica contratti di finanziamento
- Circularizzazione dei fornitori
- Verifica e quadratura dei movimenti finanziari dell'esercizio successivo per le fatture da ricevere

disponibilità liquide presso banche

- Un'altra operazione di verifica che il revisore dovrà effettuare riguarda le disponibilità liquide presso banche o istituti di credito o debiti finanziari verso banche e istituti di credito.
- **Il revisore dovrà verificare, in questo caso, la correttezza dei saldi di apertura mediante analisi degli estratti di conto corrente e piani di finanziamento** inviati generalmente dagli istituti finanziari con cadenza annuale o periodica.

In pratica: analisi nota integrativa

Disponibilità liquide

Qui di seguito sono esposte le variazioni delle disponibilità liquide.

	Valore di inizio esercizio	Variazione nell'esercizio	Valore di fine esercizio
Depositi bancari e postali	221.436	(11.005)	210.431
Denaro e altri valori in cassa	23	43	66
Totale disponibilità liquide	221.459	(10.962)	210.497

Non sussistono fondi liquidi vincolati.

Procedure di revisione:

- Acquisizione degli estratti conto
- Verifica riconciliazioni effettuate

Rimanenze di magazzino

Con riferimento alle rimanenze di magazzino **le procedure di revisione attivate nel corso periodo amministrativo corrente forniscono pochi elementi probativi sulla quantità di beni presenti all'inizio dell'esercizio.**

Al fine di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati si rendono pertanto **necessarie ulteriori procedure di revisione**, quali ad esempio:

- Assistere alla **conta fisica** delle rimanenze di magazzino del periodo amministrativo in esame e procedere alla **riconciliazione con le quantità iniziali iscritte in bilancio**;
- 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 di competenza**.

In pratica: analisi nota integrativa

Rimanenze

Qui di seguito sono riportate le variazioni delle rimanenze.

	Valore di inizio esercizio	Variazione nell'esercizio	Valore di fine esercizio
Lavori in corso su ordinazione	794.304	(268.874)	525.430
Totale rimanenze	794.304	(268.874)	525.430

I lavori in corso su ordinazione a lungo termine sono contabilizzati in base al criterio della commessa completata o del contratto completato. I ricavi ed il margine di commessa vengono riconosciuti solo quando le opere sono ultimate e consegnate.

Procedure di revisione:

- Acquisizione della documentazione contrattuale e contabile delle commesse
- Analisi e verifica della contabilità di commessa

Riguardo alle operazioni di verifica dei saldi iniziali relativi ad immobilizzazioni materiali ed immateriali il revisore, soprattutto se la società non è stata oggetto di revisione contabile nell'esercizio precedente, dovrà effettuare un'attività rivolta alla **verifica documentale per accertare l'esistenza delle immobilizzazioni iscritte in bilancio nonché della corretta determinazione delle scritture di ammortamento** con particolare riguardo alle aliquote utilizzate e alla loro costanza di applicazione nel tempo.

In pratica: analisi nota integrativa

Nella tabella che segue sono esposte le movimentazioni delle immobilizzazioni immateriali.

	Costi di sviluppo	Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno	Altre immobilizzazioni immateriali	Totale immobilizzazioni immateriali
Valore di inizio esercizio				
Costo	103.788	3.228	304	107.320
Valore di bilancio	103.788	3.228	304	107.320
Variazioni nell'esercizio				
Ammortamento dell'esercizio	51.894	2.962	228	55.084
Totale variazioni	(51.894)	(2.962)	(228)	(55.084)
Valore di fine esercizio				
Costo	51.894	266	76	52.236
Valore di bilancio	51.894	266	76	52.236

Nel corso del 2019 non sono state effettuate nuove acquisizioni. I costi di sviluppo sono stati sostenuti nel 2014-2015 e sono relativi alla progettazione e realizzazione di misuratori VEGA.

Procedure di revisione:

- Acquisizione della documentazione
- Analisi e verifica del libro beni ammortizzabili

In pratica: analisi nota integrativa

Nella tabella che segue sono esposte le movimentazioni delle immobilizzazioni materiali.

	Terreni e fabbricati	Impianti e macchinario	Attrezzature industriali e commerciali	Altre immobilizzazioni materiali	Totale Immobilizzazioni materiali
Valore di inizio esercizio					
Costo	530.008	43.939	4.237	49.105	627.289
Valore di bilancio	530.008	43.939	4.237	49.105	627.289
Variazioni nell'esercizio					
Incrementi per acquisizioni	-	4.685	10.859	11.862	27.406
Ammortamento dell'esercizio	18.382	23.880	6.285	17.381	65.928
Totale variazioni	(18.382)	(19.195)	4.574	(5.519)	(38.522)
Valore di fine esercizio					
Costo	511.626	24.744	8.811	43.586	588.767
Valore di bilancio	511.626	24.744	8.811	43.586	588.767

Procedure di revisione:

- Acquisizione della documentazione
- Analisi e verifica del libro beni ammortizzabili
- Inventario fisico

Conclusioni e relazione del revisore

Il principio di revisione ISA Italia 510 illustra infine l'impatto sulle **conclusioni di revisione e sulla relazione**, rimandando agli ISA Italia 705 e 710, nei casi in cui:

- a) **il revisore non è in grado di acquisire gli elementi probativi** sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura;
- b) **i saldi di apertura contengono un errore** che influisce in modo significativo sul bilancio del periodo in esame;
- c) **i principi contabili non sono stati applicati coerentemente** o eventuali cambiamenti non sono stati adeguatamente contabilizzati o descritti;
- d) **il revisore precedente ha espresso un giudizio con modifica** sul bilancio relativo al periodo amministrativo precedente.

a) il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi

Nel caso in cui il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi appropriati e sufficienti a supporto della verifica dei saldi di apertura, secondo quanto indicato nel principio ISA Italia 510, **i riflessi sulla relazione al bilancio sono evidenti. Egli dovrà infatti esprimere un giudizio:**

- **con rilievi, se ritiene che i potenziali errori non rilevati abbiano effetti significativi ma non pervasivi sul bilancio**
- **dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, se ritiene che gli effetti degli errori non rilevati siano potenzialmente significativi e pervasivi.**

b) i saldi di apertura contengono un errore

Se in seguito alle procedure di revisione sui saldi iniziali il revisore conclude che tali **saldi contengono un errore significativo** sul bilancio del periodo amministrativo in esame e **l'effetto dell'errore non è stato adeguatamente presentato** o descritto in bilancio, **deve esprimere un giudizio:**

- **negativo (in caso di effetti pervasivi e significativi)**
- **con rilievi (in caso di effetti significativi ma non pervasivi).**

c) i principi contabili non sono stati applicati correttamente

Se in seguito alle procedure di revisione sui saldi iniziali il revisore conclude che **i principi contabili non sono stati applicati correttamente rispetto ai saldi di apertura in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile** ovvero un cambiamento nei principi contabili non è stato contabilizzato o descritto o presentato in maniera appropriata, **deve esprimere un giudizio:**

- **negativo (in caso di effetti pervasivi e significativi)**
- **con rilievi (in caso di effetti significativi ma non pervasivi).**

d) il revisore precedente ha espresso un giudizio con modifica

Nel caso in cui, infine, il revisore precedente abbia espresso un giudizio con modifica sul bilancio relativo al periodo amministrativo precedente e che le motivazioni a supporto di tale giudizio risultino ancora pertinenti e significative per il bilancio in esame, **il revisore entrante deve esprimere un giudizio con modifica**, dal momento che non risultano ancora risolti i rischi di errori significativi rilevati dal revisore uscente e persistono le eventuali limitazioni di informativa che hanno condotto all'espressione di tale giudizio.