

Le peculiarità in caso di primo incarico di revisione

Affrontiamo ora il problema delle verifiche da svolgere per la prima volta in caso di accettazione dell'incarico presso un cliente.

Il professionista incaricato dovrà considerare alcuni aspetti particolari, tra cui:

- il raggiungimento di un adeguato livello di conoscenza dell'azienda, dei sistemi e del personale del cliente;
- lo sviluppo di una pianificazione generale della revisione;
- l'ottenimento di un livello di convincimento sufficiente relativo alla *correttezza dei saldi di apertura* e alla costante applicazione dei principi contabili di riferimento.

Queste attività richiedono, ovviamente, più tempo rispetto agli esami condotti successivamente. Inevitabilmente in ipotesi di accettazione del primo incarico mancherà una certa conoscenza dell'azienda che inciderà sulla valutazione dei rischi nel corso dello svolgimento del lavoro di controllo.

Dato che gli aspetti relativi alla conoscenza dell'azienda e alla pianificazione sono già stati trattati in precedenza, nel presente paragrafo si tratteranno solo gli aspetti relativi alla verifica dei saldi di apertura¹.

In particolare, nello svolgimento di un lavoro di revisione su un nuovo cliente, il revisore deve ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi per:

- i saldi di apertura² che non devono includere errori che influenzino significativamente il bilancio in esame;
- i saldi di chiusura del periodo precedente, che siano stati correttamente riportati a nuovo;
- i principi contabili adottati, che siano appropriati e coerentemente applicati da un esercizio all'altro, ovvero che le loro modifiche siano state correttamente contabilizzate e adeguatamente descritte.

In sede di pianificazione iniziale, il revisore che opera per la prima volta l'incarico nella società deve verificare i saldi di apertura facendo particolare attenzione a quelli che influenzano il risultato economico e che modificano la situazione patrimoniale finanziaria per l'esercizio oggetto del lavoro di revisione. In questo modo è possibile valutare se l'ampiezza della revisione è limitata da ostacoli insormontabili imputabili all'impossibilità di essere convinti dell'attendibilità dei saldi di apertura.

Il grado di affidabilità degli elementi probativi di cui il revisore ha bisogno per trarre le proprie conclusioni sui saldi di apertura dipende da elementi quali:

¹ Si veda il Principio di revisione n. 510 – *Le verifiche dei saldi di apertura a seguito dell'assunzione di un nuovo incarico*.

² Il termine "*saldi di apertura*" si intendono i saldi contabili di stato patrimoniale all'inizio del periodo, che devono necessariamente corrispondere a quelli di chiusura del periodo precedente.

- i principi contabili adottati dalla società in esame;
- se il bilancio precedente sia stato sottoposto a revisione e quale sia stato il giudizio del revisore precedente, in particolare se non fosse un tipo di giudizio senza rilievi;
- l'attività svolta dalla società e di conseguenza la natura dei conti ed il rischio di errore nel bilancio sottoposto a revisione;
- la significatività dei saldi di apertura nel bilancio sottoposto a revisione.

Si deve valutare se i saldi d'apertura siano stati determinati secondo i principi contabili di riferimento e se tali principi siano stati coerentemente applicati nel bilancio sottoposto a revisione. Se vi fossero state modifiche nei principi contabili adottati o nelle loro modalità di applicazione, bisogna verificarne l'accettabilità, la corretta contabilizzazione e l'informativa se fosse adeguata.

Per acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi sui saldi di apertura, il revisore deve svolgere appropriate procedure di revisione su tali saldi.

Di seguito vengono elencate alcune procedure da svolgere nelle principali aree di bilancio.

• **Attività e passività a breve**

Alcuni elementi probativi possono essere acquisiti nel corso dello svolgimento delle procedure di revisione sul bilancio dell'esercizio in esame. Ad esempio, l'esame degli incassi/pagamenti nell'esercizio corrente, che attengono ai saldi debitori/creditori di apertura, può fornire elementi probativi sull'esistenza, completezza e valutazione dei diritti e degli obblighi all'inizio dell'esercizio.

• **Rimanenze di magazzino**

Per il revisore è più difficile ottenere soddisfacenti elementi probativi sulle quantità esistenti all'inizio dell'esercizio. In tal caso si devono pertanto svolgere procedure aggiuntive, quali, ad esempio, la rilevazione fisica nel corso dell'anno corrente e la sua riconciliazione con le quantità iniziali. Bisognerà svolgere anche verifiche sulla valorizzazione delle rimanenze iniziali, sui livelli di margine lordo conseguiti e sulla corretta correlazione dei costi e dei ricavi di competenza. La combinazione di queste procedure può fornire sufficienti ed adeguati elementi probativi.

• **Attività e passività a medio/lungo termine**

Ad esempio, le immobilizzazioni tecniche e finanziarie, i mutui e i prestiti. Per tali voci bisogna normalmente esaminare le registrazioni e la documentazione a supporto dei saldi di apertura. In taluni casi è possibile ottenere gli elementi probativi sulla correttezza dei saldi d'apertura con richiesta a terzi di conferme di valori come, ad esempio, nel caso di mutui ed immobilizzazioni finanziarie; in altri casi è necessario svolgere altre procedure di revisione.

Se il bilancio dell'esercizio precedente fosse stato verificato da un altro soggetto, l'attuale professionista incaricato può ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi a supporto dei saldi di apertura anche dall'esame dei fogli di lavoro del

suo predecessore. In questo caso si deve considerare la competenza professionale e l'indipendenza del precedente revisore, nonché valutare l'adeguatezza del lavoro svolto³. Se la relazione di quest'ultimo riporta un giudizio diverso da un giudizio senza rilievi, bisogna porre particolare attenzione ai motivi dell'espressione di tale giudizio.

Se, dopo aver svolto le procedure di cui sopra, non si fosse in grado di ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi sui saldi di apertura, nella relazione sul bilancio dell'esercizio sottoposto a controllo, si deve:

- esprimere un giudizio con rilievi per limitazioni relative al processo di revisione;
- dichiarare l'impossibilità ad esprimere un giudizio per gravi limitazioni al processo di revisione;
- dichiarare l'impossibilità ad esprimere un giudizio sul risultato del periodo, esprimendo un giudizio sulla situazione patrimoniale; tale ultima previsione non è tuttavia applicabile agli incarichi di revisione svolti a seguito di obblighi di legge, in cui il giudizio espresso dal revisore deve riguardare il bilancio nella sua interezza.

Se il revisore dovesse accertare che i saldi iniziali contengono errori tali da influenzare in misura significativa il bilancio dell'esercizio in esame, deve informare di ciò la direzione e, dopo avere ottenuto autorizzazione da quest'ultima, l'eventuale professionista che aveva svolto l'incarico in precedenza.

Se l'effetto degli errori non fosse adeguatamente contabilizzato e descritto nel bilancio, si deve esprimere un giudizio con rilievi o un giudizio negativo, a seconda dei casi.

Se i principi contabili utilizzati nell'esercizio in esame dovessero risultare non coerenti con quelli utilizzati per i saldi di apertura e se tale variazione e i suoi effetti non fossero stati correttamente contabilizzati in bilancio, si deve esprimere un giudizio con rilievi o un giudizio negativo in base alla significatività degli effetti di tale variazione.

Se il revisore nell'esercizio precedente avesse espresso un giudizio diverso da un giudizio senza rilievi, il professionista in carica deve valutare se gli effetti delle problematiche che hanno influito su detto giudizio interessino anche il bilancio dell'esercizio in esame.

Ad esempio, una limitazione al lavoro di revisione che abbia condotto il professionista precedente a dichiarare l'impossibilità di verificare le rimanenze iniziali dell'esercizio da lui esaminato, potrebbe non avere più effetti sul giudizio del bilancio in esame.

Se, invece, gli effetti delle problematiche riscontrate nel precedente esercizio dovessero risultare ancora significativi, il revisore deve esprimere un giudizio che

³ Si veda il Principio di revisione n. 600 – *L'utilizzo del lavoro di altri revisori*.

tenga adeguatamente conto di tali effetti.

In caso di *primo incarico in un'impresa costituita nell'esercizio in corso*, molte delle operazioni di verifica previste per i primi incarichi di revisione non possono essere attuate.

La verifica sui saldi di apertura è sostituita dal controllo degli adempimenti legali relativi alla costituzione dell'impresa, dal reperimento di sufficienti elementi probativi dell'effettiva consistenza patrimoniale dell'impresa e dell'esistenza del capitale, dal controllo della valutazione degli eventuali conferimenti in natura.

In questo caso è sufficiente verificare solo i più rilevanti, come l'iscrizione nel registro imprese, l'autorizzazione all'esercizio di determinate attività soggette a vigilanza come l'attività bancaria, quella di intermediazione mobiliare o quella assicurativa.