

IL PRESENTE MATERIALE E' STAMPATO DALLA  
CASA EDITRICE "DOTT. A. GIUFFRE"

CONSIGLIO NAZIONALE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E  
CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONIERI

COMMISSIONE PARITETICA PER I PRINCIPI DI REVISIONE

LA VERIFICA DEI SALDI D'APERTURA A SEGUITO  
DELL'ASSUNZIONE DI UN NUOVO INCARICO

Documento n° 510

*Ottobre 2002*

INDICE

Introduzione

Procedure di revisione

Conclusioni e relazione del revisore

## **Introduzione**

1. Lo scopo del presente documento è di definire le regole di comportamento e di fornire una guida relativamente alle procedure di revisione da seguire sui saldi di apertura quando il bilancio di una società è sottoposto a revisione contabile per la prima volta ovvero quando il bilancio dell'esercizio precedente sia stato esaminato da un altro revisore. Questo documento, inoltre, fornisce una guida per conoscere impegni e rischi della società presenti all'inizio del periodo in esame. Il presente documento non riguarda la revisione contabile dei dati relativi all'esercizio precedente presentati ai fini comparativi e l'informativa ad essi pertinente.
2. Durante lo svolgimento di un lavoro di revisione su una nuova società, il revisore deve ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi che:
  - a) i saldi di apertura non includano errori che influenzino significativamente il bilancio in esame;
  - b) i saldi di chiusura del periodo precedente siano stati correttamente riportati a nuovo;
  - c) i principi contabili adottati siano appropriati e coerentemente applicati da un esercizio all'altro, ovvero che le modifiche apportate agli stessi siano state correttamente contabilizzate e adeguatamente descritte.
3. Il termine "saldi di apertura" identifica i saldi contabili all'inizio del periodo, i quali corrispondono a quelli di chiusura del periodo precedente. Essi riflettono:
  - a) il risultato delle operazioni degli esercizi precedenti;
  - b) i principi contabili applicati nell'esercizio precedente.

Al suo primo incarico il revisore non dispone di elementi probativi già acquisiti a supporto dei saldi di apertura.

## **Procedure di revisione**

4. 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:
  - a) i principi contabili adottati dalla società in esame;
  - b) se il bilancio precedente sia stato sottoposto a revisione e quale sia stato il giudizio del revisore, in particolare se diverso da un giudizio senza rilievi;
  - c) l'attività svolta dalla società e di conseguenza la natura dei conti ed il rischio di errore nel bilancio sottoposto a revisione;
  - d) la significatività dei saldi di apertura rispetto al bilancio sottoposto a revisione.
5. Il revisore 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. Qualora vi siano cambiamenti nei principi contabili adottati o nelle loro modalità di applicazione, il revisore deve verificare se tali variazioni siano accettabili, correttamente contabilizzate e se sia fornita adeguata informativa.
6. Al fine di acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi sui saldi di apertura, il revisore deve svolgere appropriate procedure di revisione su tali saldi e sulle operazioni di periodi precedenti, acquisendo adeguata documentazione al riguardo. Il revisore deve svolgere, ad esempio, le procedure indicate di seguito nonché tutte le ulteriori procedure ritenute necessarie per l'acquisizione di tali elementi probativi.

7. Per quanto attiene le attività e le 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.

Per le rimanenze di magazzino, tuttavia, è più difficile per il revisore ottenere soddisfacenti elementi probativi sulle quantità esistenti all'inizio dell'esercizio. Egli deve pertanto svolgere procedure aggiuntive, quali, ad esempio, la rilevazione fisica nel corso dell'anno corrente e la sua riconciliazione con le quantità iniziali. Egli dovrà inoltre svolgere 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.

8. Per quanto attiene le attività e le passività a medio/lungo termine, quali ad esempio le immobilizzazioni tecniche e finanziarie, mutui e prestiti, il revisore deve 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 mediante la 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.
9. Qualora il bilancio dell'esercizio precedente sia stato verificato da un altro revisore, il revisore in carica può ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi a supporto dei saldi di apertura anche dall'esame delle carte di lavoro del suo predecessore. In questo caso deve considerare la competenza professionale e l'indipendenza del precedente revisore, nonché valutare l'adeguatezza del lavoro svolto dallo stesso. In circostanze normali, il precedente revisore deve rendersi disponibile per le consultazioni e per l'esame della documentazione.

Se la relazione di quest'ultimo riporta un giudizio diverso da un giudizio senza rilievi, il revisore deve porre particolare attenzione, nell'esercizio sottoposto a revisione, ai motivi dell'espressione di tale giudizio.

### **Conclusioni e relazione del revisore**

10. Qualora, dopo aver svolto le procedure di cui sopra, il revisore non fosse in grado di ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi sui saldi di apertura, nella relazione sul bilancio dell'esercizio sottoposto a revisione, egli deve:
- (a) esprimere un giudizio con rilievi per limitazioni relative al procedimento di revisione;
  - (b) dichiararsi impossibilitato ad esprimere un giudizio per gravi limitazioni al procedimento di revisione;
  - (c) dichiararsi impossibilitato 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.
11. 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 revisore precedente. Qualora l'effetto degli errori non fosse adeguatamente contabilizzato e descritto nel bilancio, il revisore deve esprimere un giudizio con rilievi o un giudizio negativo, a seconda dei casi.

12. Qualora i principi contabili utilizzati nell'esercizio in esame dovessero risultare non coerenti con quelli utilizzati per la determinazione dei saldi di apertura e qualora tale variazione non fosse correttamente contabilizzata ed i suoi effetti adeguatamente evidenziati nel bilancio, il revisore deve esprimere un giudizio con rilievi o un giudizio negativo in base alla significatività degli effetti di tale variazione.
13. Qualora il revisore nell'esercizio precedente abbia espresso un giudizio diverso da un giudizio senza rilievi, il revisore 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 revisore 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. Qualora gli effetti delle problematiche riscontrate nel precedente esercizio dovessero invece risultare ancora significativi, il revisore in carica deve esprimere un giudizio che tenga adeguatamente conto di tali effetti.

COMMISSIONE PARITETICA PER LA STATUZIONE DEI PRINCIPI DI REVISIONE CHE HA FORMULATO IL DOCUMENTO

- \*\* Rondelli Michelangelo - Presidente
- \* Loli Giorgio - Vice Presidente
- \*\* Portaluppi Pietro - Vice Presidente
  
- \* Adami Gianna
- \* Badalotti Claudio
- \*\* Baudo Sebastiano
- \* Bauer Riccardo
- \* Caratozzolo Matteo
- \*\* Cassandrelli Sergio
- \*\* Ciarcià Ulderico
- \* Colombo Dario
- \*\* Cossu Giovanni
  
- \* Ferrarese Giuseppe
- \* Gallassi Fabio
- \* Insaudo Gaspare
- \* Officio Gianluca
- \*\* Palma Emilio
- \*\* Pulcini Massimo
- \*\* Serafini Maurizio
- \* Tedde Vittorino
- \* Zanzi Ambrogina

Delegato del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti:

De Vecchi Lino

Delegato del Consiglio Nazionale dei Ragionieri:

Bond Giuliano

- \* Iscritti agli Albi dei Dottori Commercialisti
- \*\* Iscritti agli Albi dei Ragionieri

Questo documento è stato approvato all'unanimità dai componenti la Commissione per la Statuizione dei Principi di Revisione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri.

Il Documento è stato ratificato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri rispettivamente il 18 ottobre 2002 e 23 ottobre 2002.