

Comprende versione

ebook



Raffaele D'Alessio • Valerio Antonelli • Ermando Bozza

Principi di Auditing

Concetti, modelli, metodologie, applicazioni

Volume II

Con il contributo di

Emanuela Mattia **Cafaro**

Teresa **Puca**



**RAFFAELE D'ALESSIO
VALERIO ANTONELLI
ERMANDO BOZZA**

PRINCIPI DI AUDITING

Concetti, modelli, metodologie, applicazioni

Volume II

Con il contributo di Emanuela Mattia Cafaro, Teresa Puca



PRINCIPI DI AUDITING

Concetti, modelli, metodologie, applicazioni - Volume II

Copyright © 2017 EdiSES S.r.l. – Napoli

9	8	7	6	5	4	3	2	1	0
2021	2020	2019	2018	2017					

Le cifre sulla destra indicano il numero e l'anno dell'ultima ristampa effettuata

A norma di legge è vietata la riproduzione, anche parziale, del presente volume o di parte di esso con qualsiasi mezzo.

L'Editore

L'Editore ha effettuato quanto in suo potere per richiedere il permesso di riproduzione del materiale di cui non è titolare del copyright e resta comunque a disposizione di tutti gli eventuali aventi diritto.

Fotocomposizione:

doma book di Di Grazia Massimo – Napoli

Fotoincisione e stampa:

Petruzzi S.r.l. – Via Venturelli, 7/B – 06012 Città di Castello (PG)

per conto della

EdiSES s.r.l. – Piazza Dante, 89 – Napoli

Tel. 0817441706/07 Fax 0817441705

www.edises.it info@edises.it

ISBN 9788879599771

Raffaele D'Alessio dottore commercialista e revisore legale dei conti in Avellino.

Professore ordinario presso il Dipartimento di scienze aziendali – Management & Innovation Systems dell'Università degli Studi di Salerno, dove insegna “Ragioneria generale e applicata”, “Bilanci d'impresa” e “Audit e revisione legale”. È autore di oltre centocinquanta pubblicazioni in ambito economico-aziendale. È stato presidente della commissione principi di revisione e coordinatore di molteplici gruppi di lavoro presso il CNDCEC. È autore dei capitoli 2, 5-9 e coautore dei capitoli 10-11, 14-15, 17-24.

Valerio Antonelli è professore ordinario presso il Dipartimento di scienze aziendali – Management & Innovation Systems dell'Università degli Studi di Salerno,

dove insegna “Bilanci e comunicazione economico-finanziaria” e “Audit e revisione legale”. È autore di oltre duecentocinquanta pubblicazioni in ambito economico-aziendale, di cui numerose su riviste internazionali. È vice-presidente uscente della Società Italiana di Storia della Ragioneria. È direttore scientifico delle collane RIREA Opera Prima e Quaderni Monografici RIREA. È autore del capitolo 1 e coautore dei capitoli 10-11, 14-15, 17-24.

Ermando Bozza dottore commercialista e revisore legale dei conti in Lanciano.

È stato presidente dell'ODCEC di Lanciano. Docente di “Audit e revisione legale” presso l'Università degli studi di Salerno. Vanta una lunga esperienza nel campo della revisione dei bilanci, sia in società di revisione appartenenti a network internazionali sia in qualità di presidente o componente di collegi sindacali. È autore dei capitoli 12, 13, 16.

Emanuela Mattia Cafaro assegnista di ricerca, abilitata alla professione di dotto-

re commercialista. È autrice dei capitoli 3-4, del paragrafo 6.2.1 e coautrice delle appendici dei capitoli.

Teresa Puca laureata magistrale. È coautrice delle appendici dei capitoli. Ha lavorato in una *Big Four*.



Materiale di supporto per i docenti

I docenti che utilizzano il testo a scopo didattico possono scaricare dal sito www.edises.it, previa registrazione all'area docenti, le immagini del libro in formato PowerPoint.

Lo studio della revisione contabile nei corsi universitari non ha mai occupato lo spazio che meritava. La situazione è cominciata a cambiare da quando le convenzioni tra il MIUR e il CNDCEC hanno fatto nascere le lauree professionalizzanti, nelle quali la revisione ha, inevitabilmente, assunto un ruolo non secondario. In questi ultimi anni, poi, la riforma della disciplina della revisione “legale” ha aperto uno spazio nuovo per creare conoscenze, competenze, abilità, strumenti per una funzione professionale rinnovata, nella quale i giovani che si affacciano sul mondo della professione possono giocare da protagonisti.

Per formare tali figure professionali, si devono seguire vari stadi, a livello di corsi universitari e post-universitari, di tirocinio triennale, di esame di abilitazione professionale e, una volta iscritto nel registro dei revisori, di formazione continua.

Rispetto a tale sequenza di stadi, il volume è orientato ai corsi universitari e, quindi, ha carattere introduttivo, ma guarda con attenzione alle pratiche tanto delle società di revisione quanto dei dottori commercialisti ed esperti contabili. L'intento è, quindi, di fornire conoscenze teoriche e applicazioni pratiche, insegnando a ragionare e ad agire.

L'opera è articolata in quattro sezioni e in due volumi, ciò per facilitare un apprendimento progressivo, che si svolge dalla parte teorica a quella applicativa.

Il primo volume comprende le prime tre sezioni.

La prima sezione è dedicata alle nozioni introduttive alla revisione contabile. In tale sezione sono esaminati gli aspetti evolutivi della revisione contabile (cioè una storia generale degli ultimi due secoli di pratiche di revisione), il quadro di riferimento della revisione legale, considerato nell'aspetto giuridico, la natura dei servizi di revisione e di attestazione e il mercato della revisione in Italia, i principi di comportamento nell'attività di revisione, con particolare riferimento agli aspetti etici.

La seconda sezione riguarda la metodologia di revisione contabile e il processo di revisione. Qui si prende le mosse dall'analisi dell'evoluzione dalla “certificazione dei bilanci” all'approccio al rischio, si disegna l'audit risk model, si definiscono gli errori, le frodi e la significatività, il processo e le tecniche di campionamento, le asserzioni di bilancio, gli elementi probativi, la documentazione del lavoro.

Nella terza sezione, si esaminano i profili del processo di revisione. Qui si considerano le fasi della revisione: l'accettazione ed il mantenimento dell'incarico; la pianificazione; le risposte al rischio; il completamento della revisione; la relazione di revisione.

Il presente testo, che rappresenta il secondo volume, dedicato agli aspetti applicativi, costituisce la quarta sezione dell'opera che – focalizzata sulle risposte di revisione ai rischi individuati – considera l'approccio per cicli operativi e, selezionandone i più importanti, considera la revisione del ciclo attivo, del ciclo passivo, del ciclo magazzino, del ciclo incassi-pagamenti, del ciclo immobilizzazioni, del ciclo lavoro.

Per conferire la massima efficacia didattica, ogni capitolo ha una struttura tipizzata nella quale si propongono: gli obiettivi didattici, l'introduzione al capitolo, il testo, la sintesi finale, le parole chiave, le domande di comprensione del testo, i test a scelta multipla, gli esercizi e casi, la letteratura di riferimento.

Come ogni testo didattico, si è fatto un uso parco delle note benché alla base di esso stia una vastissima letteratura, soprattutto internazionale, della quale si è comunque dato conto nei singoli capitoli. Non è, invece, presentata una bibliografia finale.

Il testo, data la sua vastità, può essere impiegato in numerosi modi e potrebbe persino essere impiegato per corsi introduttivi, poi avanzati, sulla revisione contabile.

Il testo ha numerosi debiti di riconoscenza, prossimi e remoti. Il primo, il più risalente, è verso il prof. Luciano Marchi che in anni “non sospetti” insisteva sull'importanza dell'insegnamento della revisione contabile nei corsi universitari, con testi che sono stati alla base dei primi passi degli autori sul tema, ormai molti anni or sono. Il secondo, più recente, è nei confronti dei molti revisori che gli autori hanno incontrato nel corso di questi anni e ai quali hanno “cercato di rubare il mestiere”. Il terzo verso il dott. Raffaele Marcello, consigliere CNDCEC delegato alla revisione legale, che ha permesso più volte agli autori, negli ultimi anni, di tradurre alcuni approcci teorici in documenti applicativi utili ai sindaci-revisori italiani. L'ultimo verso l'editore che ha creduto in un'opera complessa e laboriosa da preparare, in un'epoca in cui il libro sembra un prodotto non più alla moda, mettendo a disposizione degli autori una redazione efficiente ed efficace e strumenti di lavoro innovativi. Nonostante il lavoro di impostazione e rilettura, errori, imprecisioni, contraddizioni sono sempre possibili. Gli Autori saranno grati a chi vorrà farli loro notare.

Fisciano, Campus universitario, 31 luglio 2017

*Raffaele D'Alessio
Valerio Antonelli
Ermando Bozza*



Parte IV - Risposte di revisione ai rischi individuati

18	La sistematica delle risposte al rischio secondo i cicli operativi	621
19	La revisione del ciclo attivo	629
20	La revisione del ciclo passivo	689
21	La revisione del ciclo magazzino	739
22	La revisione del ciclo incassi-pagamenti	789
23	La revisione del ciclo immobilizzazioni	839
24	La revisione del ciclo lavoro	883

LA REVISIONE DEL CICLO ATTIVO

Panoramica del capitolo

Il ciclo attivo include, convenzionalmente, attività, procedure, documenti e valori relativi alla cessione dei beni e alla prestazione di servizi. La revisione del ciclo attivo si inquadra nell'ambito delle risposte al rischio e include – pur in assenza di principi internazionali di revisione, orientati alle procedure e non alle poste di bilancio – le procedure necessarie. Il capitolo, dopo aver brevemente ricordato cosa si intenda per ciclo attivo, esamina le principali di tali procedure.

OBIETTIVI DI APPRENDIMENTO

1. Definire il ciclo attivo
2. Valutare il rischio relativo al ciclo attivo
3. Definire le asserzioni di bilancio e gli obiettivi di revisione per il ciclo attivo
4. Delineare le procedure di revisione applicabili al ciclo attivo
5. Descrivere le procedure di conformità per il ciclo attivo
6. Descrivere le procedure di validità per il ciclo attivo
7. Applicare procedure di validità al ciclo attivo

19.1 Quadro di riferimento

I riferimenti utili per la revisione del ciclo attivo sono costituiti da quei principi di revisione internazionali che forniscono indicazioni (indirette) sulle procedure di conformità e di validità da applicare a tale ciclo e dal quadro normativo dell'informazione finanziaria.¹

I principi di revisione internazionali rilevanti per la revisione del **ciclo attivo** possono essere ricondotti principalmente a:

- **ISA Italia 200**, “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali”;
- **ISA Italia 240**, “Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio”;
- **ISA Italia 300**, “Pianificazione della revisione contabile del bilancio”;
- **ISA Italia 315**, “L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera”;
- **ISA Italia 330**, “Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati”;
- **ISA Italia 400**, “La valutazione del rischio e sistema di controllo interno”;
- **ISA Italia 500**, “Elementi probativi”;
- **ISA Italia 505**, “Conferme esterne”;

ISA di riferimento

- ISA Italia 520, “Procedure di analisi comparativa”;
- ISA Italia 530, “Campionamento di revisione”;
- ISA Italia 230, “La documentazione della revisione contabile”.

OIC di riferimento

Il quadro normativo dell’informazione finanziaria strettamente attinente al ciclo attivo è costituito dagli artt. 2424, 2425, 2426, 2427, 2435-bis c.c. e dai **OIC 12** e **OIC 15**.

Struttura del capitolo

Il capitolo mette in evidenza, a partire dai principali conti reddituali e patrimoniali che si generano nel ciclo attivo, la dimensione del rischio, identificata e valutata a livello di asserzioni, definendo, di conseguenza, gli obiettivi di revisione.

Le procedure di revisione conseguenti, in risposta ai rischi identificati e valutati, potranno consistere in test sul funzionamento del sistema di controllo interno, congiuntamente a procedure di analisi comparativa, se il rischio residuo è basso, o in verifiche di dettaglio, sulle transazioni e, soprattutto, sui saldi, nel caso di rischio residuo alto (**Figura 19.1**).

All’esito delle procedure svolte, il revisore avrà raccolto, seguendo la propria pianificazione del lavoro, elementi probativi sufficienti e appropriati (o avrà subito limitazioni a tale lavoro), sulla base dei quali potranno emergere carenze nel sistema di controllo interno, errori (significativi o no), frodi, alimentando la fase conclusiva del lavoro o domandando di ripianificare il lavoro nei casi di:

- stima iniziale del rischio di controllo come basso non confermato dai test sul funzionamento del sistema di controllo interno (che ne rivelano carenze e debolezze impreviste);
- frodi, anche con impatto non significativo, che impongono di articolare risposte generali al rischio;
- altre circostanze rilevanti.

Definizione

19.2 Il ciclo attivo

Il **ciclo attivo** (*revenue cycle* o ciclo vendite o ciclo crediti-ricavi) può essere definito come il complesso funzionale e integrato di strutture, procedure, flussi documentali e reali, archivi, rilevazioni elementari e sistematiche, attinenti le operazioni aziendali di cessione di beni, prestazione di servizi, accensione di credito di fornitura, concessione di resi, ribassi, abbuoni, sconti (Marchi, 2002; Livatino, 2005; Gamling et al., 2012; Hall, 2015).

Fasi del ciclo

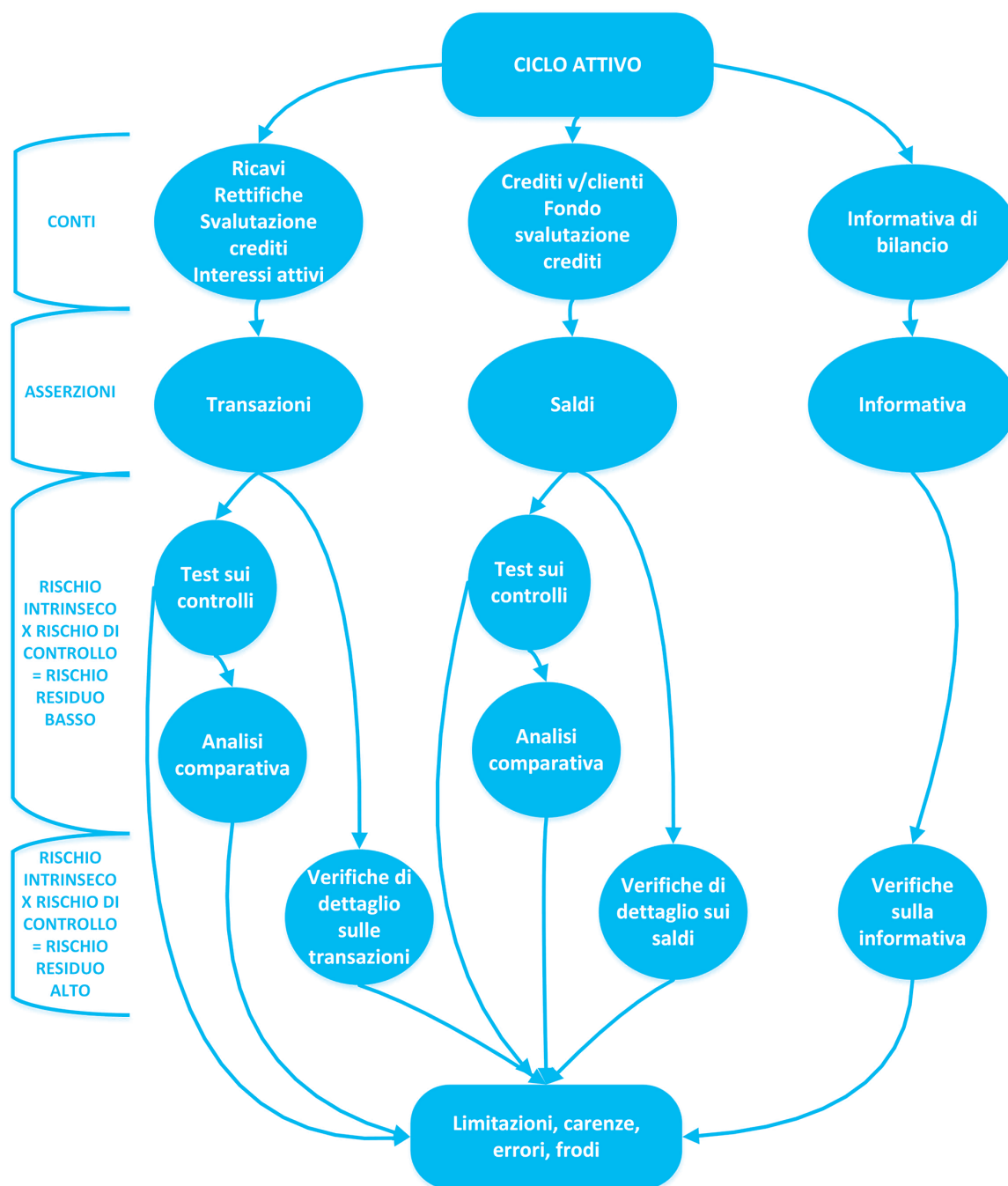
Il ciclo attivo viene di solito partizionato nelle seguenti **fasi** (AA.VV., 2013a):

- ricezione dell’ordine dal cliente;
- controlli economici, finanziari e commerciali sull’ordine e sul cliente;
- verifica di fattibilità dell’ordine;
- accettazione dell’ordine;
- esecuzione dell’ordine;
- trasporto dei beni (eventuale);
- fatturazione;
- rilevazioni aziendali;
- controlli sul ciclo (**Figura 19.2**).

19.2.1 Ricezione dell’ordine dal cliente

L’**ordine** è la richiesta di effettuare una fornitura (tipicamente di beni, ma anche di servizi) rivolta dal cliente, normalmente in forma scritta (cartacea o elettronica).

Figura 19.1 Le procedure di revisione per il ciclo attivo

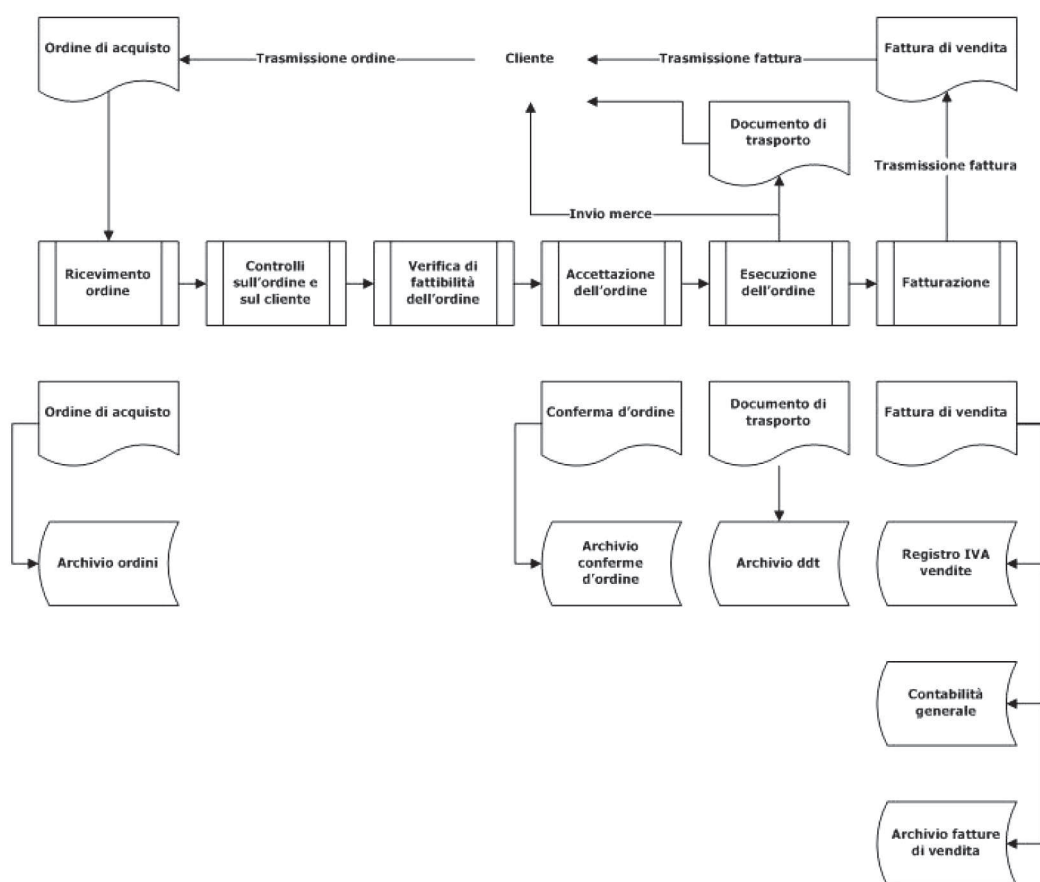


L'ordine impegna il cliente all'acquisto dei beni (o dei servizi) in attesa che il fornitore decida se accettarlo o no e, se sì, se eseguirlo per intero o no.

L'ordine è di solito inviato direttamente dal cliente all'apposita unità organizzativa aziendale (tipicamente l'ufficio vendite) per posta, via email, per telefono o fax, ma può pervenire all'azienda anche tramite i propri agenti e rappresentanti i quali hanno proprio il compito di procurare affari e, quindi, di raccogliere gli ordini presso i clienti.

Figura 19.2

Il ciclo attivo



L'ordine deve essere sempre (anche se perviene telefonicamente) redatto per scritto in quanto costituisce il documento iniziale sul quale si costruisce la sequenza operativa e di controllo del ciclo vendite. In quanto documento, esso, di solito, riporta:

- la data di emissione;
- i dati anagrafici e la firma del cliente;
- il nome del rappresentante o agente che l'ha eventualmente procurato;
- il luogo e la data di consegna dei beni;
- la natura, la qualità, la quantità dei beni/servizi venduti;
- il prezzo di vendita convenuto e gli eventuali sconti da praticare.

Gli ordini ricevuti devono essere numerati progressivamente (di solito per anno solare, come, per esempio, 21/2018) e duplicati per essere inoltrati alle altre unità organizzative coinvolte nel ciclo attivo: gli originali sono, invece, archiviati presso l'ufficio che li ha ricevuti il quali li cataloga per data di ricezione.

19.2.2 Controlli economici, finanziari e commerciali sull'ordine e sul cliente

L'**ordine ricevuto** dal cliente rappresenta, giuridicamente, una proposta di acquisto alla quale l'azienda deve dare una risposta, potendola essa accettare o anche rifiutare. Per decidere, occorre un'attività istruttoria volta a verificare l'economicità e la sostenibilità finanziaria della proposta, con particolare attenzione alla capacità dell'azienda di concedere dilazioni di pagamento. Il soggetto incaricato (per esempio, in quelle più grandi il credit manager) deve, poi, accertare, rispetto al cliente proponente e all'ordine ricevuto, due profili del primo:

- la solvibilità e la puntualità di pagamento;
- la capacità prospettica di acquisto.

La solvibilità e la puntualità di pagamento, cioè la capacità del cliente di pagare il proprio debito, e di farlo a scadenza, è stimata, di solito, sulla base di dati storici (se il cliente è già noto e, quindi, è già stata accertata la sua condizione finanziaria) o di altre informazioni su piazza.

La capacità prospettica di acquisto, cioè la possibilità del cliente di sviluppare un flusso regolare (o anche crescente) di domanda nel tempo, dipende da numerosi fattori e deve essere stimata sulla base di altri criteri, come la motivazione, l'impegno sul lavoro, l'onestà, la professionalità del cliente.

La considerazione congiunta della solvibilità/puntualità di pagamento e della capacità prospettica di acquisto consente di determinare la misura massima del credito accordabile al cliente in un certo momento o in un certo lasso di tempo.

L'ordine è potenzialmente accettabile se l'esposizione complessiva del cliente verso l'azienda cui ha inviato l'ordine non eccede l'entità complessiva del credito che questa intende concedergli.

Ordine ricevuto

19.2.2.1 Verifica di fattibilità dell'ordine

Per poter effettivamente evadere l'ordine potenzialmente accettabile occorre accertare se in azienda si dà la disponibilità dei beni richiesti (se quella è commerciale o industriale) o la possibilità di programmare il servizio (negli altri casi), cioè la fattibilità di quell'ordine.

Il controllo sulla disponibilità dei beni richiesti è esercitato su:

- le quantità esistenti in magazzino;
- i carichi programmati in magazzino, in relazione agli ordini di acquisto/lavorazione;
- gli scarichi programmati, in relazione agli impegni di vendita già assunti, ai quali corrispondono altrettante consegne già pianificate e pronte da eseguire.

Dal confronto tra le quantità-qualità di beni richiesti dal cliente e la disponibilità aziendale, possono discendere tre risultati:

- **Disponibilità \geq Ordine.** In tal caso, è possibile evadere l'ordine interamente;
- **$0 < \text{Disponibilità} < \text{Ordine}$.** In tal caso, è possibile evadere l'ordine solo parzialmente;
- **Disponibilità = 0.** In tal caso, è impossibile evadere l'ordine.

In caso di una fornitura di servizi, non dandosi alcuna disponibilità pregressa, poiché essi non sono immagazzinabili, occorrerà programmare l'attività in modo da poter soddisfare la richiesta del cliente.

Fattibilità dell'ordine

19.2.2.2 Accettazione dell'ordine

Accettazione dell'ordine

L'**accettazione dell'ordine** (o **conferma d'ordine**) è la risposta ufficiale, di solito per scritto (o via email), che l'azienda restituisce al cliente, dopo aver verificato le condizioni economiche (convenienza dei prezzi della fornitura), finanziarie (credito accordabile al cliente) e produttive (disponibilità di beni per l'invio). La conferma d'ordine impegna in modo esplicito l'azienda e consente di tenere più chiara traccia della successiva spedizione al cliente.

La conferma d'ordine è sancita in un documento interno il quale è indirizzato a tutte le unità organizzative coinvolte nel processo, oltre che al cliente.

19.2.2.3 Esecuzione dell'ordine

Esecuzione

I beni ordinati dal cliente sono spediti dall'unità organizzativa deputata alla gestione del magazzino. Tale unità, sulla base degli ordini confermati:

- programma quotidianamente le consegne da effettuare;
- prepara e controlla la merce, il suo imballaggio e il carico sul mezzo di trasporto;
- predispone la documentazione fiscale di accompagnamento della merce (documento di trasporto);
- fa firmare al vettore il documento di trasporto, del quale trattiene una copia;
- informa della spedizione della merce (anche mediante immissione diretta dei dati) l'unità organizzativa deputata alla fatturazione (che così si predispone a emettere la fattura) e quella incaricata della gestione dei rapporti con il cliente.

19.2.2.4 Trasporto dei beni

Trasporto

Una volta che l'ordine è stato evaso e la merce è pronta per la spedizione, essa viaggia verso il magazzino del cliente potendo il vettore essere:

- azienda specializzata, esterna alla società revisionata;
- diretta emanazione della società revisionata (la quale impiega mezzi e personale proprio).

Normalmente, nel caso di trasporto su ferro, via aereo o mare, la società revisionata si servirà di un vettore specializzato, mentre nel caso di trasporto su gomma potrà trovare conveniente eventualmente realizzarlo in proprio.

Pertanto, mentre nel caso di vettore esterno, il ciclo attivo prevede la fase di consegna della merce al vettore, che firma il documento di trasporto, lasciandone una copia alla società revisionata (venditrice), nell'ipotesi di trasporto effettuato con mezzi propri, il ciclo attivo include anche la fase di spostamento della merce e di consegna al cliente finale. In tal caso, occorre prevedere, nel contratto di compravendita, apposite clausole relative all'assicurazione e al rimborso delle spese di trasporto.

19.2.2.5 Fatturazione

Fatturazione

Una volta intervenuta l'evasione dell'ordine, l'unità organizzativa deputata procede all'emissione della fattura.

La fattura costituisce il documento fondamentale che alimenta il ciclo attivo in quanto con essa si misura il ricavo di vendita e il credito verso il cliente.

L'unità organizzativa deputata alla fatturazione traduce l'ordine in fattura, associando alle quantità i prezzi, gli sconti, l'IVA, le spese di trasporto, gli anticipi even-

tualmente ricevuti (e già fatturati). Dopo la redazione, la fattura è inviata al cliente.

Fanno eccezione le fatture in cui il cliente è una pubblica amministrazione. Come precisa l'Agenzia delle Entrate, l'obbligo di fatturazione in forma elettronica impone la trasmissione delle fatture elettroniche destinate alle Amministrazioni dello Stato (mediante il Sistema di Interscambio, SdI).

19.2.3 Documentazione

I documenti prodotti, dall'azienda o da terzi, nello svolgimento del ciclo, sui quali si potranno esercitare le procedure di revisione (test sui controlli, *tracing*, *vouching*, *scanning*) sono numerosi.

Fase del ciclo	Documento	Descrizione
Ricezione dell'ordine dal cliente	Ordine	Quantità e qualità dei beni richiesti dal cliente
Controlli sul cliente	Scheda cliente	Anagrafica, informazioni economico-finanziarie
Verifica di fattibilità dell'ordine	Programma di produzione	Quantità, tempi, luoghi di produzione dei beni richiesti dal cliente
Esecuzione dell'ordine	Bolla di scarico	Qualità e quantità dei beni in uscita dal magazzino
Trasporto dei beni	Documento di trasporto	Qualità e quantità dei beni presi in carico dal vettore
Fatturazione	Fattura	Qualità, quantità, prezzi dei beni venduti + IVA; condizioni di pagamento
Resi, ribassi, abbuoni	Nota di credito	Quantità e qualità dei beni resi dal cliente o differenze qualitative (con o senza IVA)
Rendicontazione periodica	Estratto conto cliente	Data, fatture, importi, scadenze e pagamenti ancora dovuti dal cliente
Valutazione	<i>Aging list</i>	Elenco dei clienti e partite, con evidenza delle scadenze

19.2.4 Rilevazioni aziendali

Le **rilevazioni aziendali** elementari e sistematiche, del ciclo attivo sono innescate dall'emissione della fattura. Infatti, soltanto in questo momento si ha l'“operazione di scambio” e, di conseguenza, la formazione del credito di funzionamento, del debito IVA e, per differenza, del ricavo di vendita. La transazione produce i suoi effetti sulla prima nota, sul giornale e sul mastro. Inoltre, le fatture di vendita devono essere annotate nel registro IVA delle vendite (entro quindici giorni se immediate, entro il mese successivo, se a emissione differita o riepilogativa).

L'unità organizzativa incaricata della rilevazione delle fatture di vendita:

- aggiorna il partitario clienti sulla base delle fatture e delle note debito/credito

Rilevazioni aziendali

emesse (invero, tale aggiornamento dovrebbe scaturire automaticamente dal *data entry* nel sistema informativo aziendale);

- aggiorna lo scadenziario clienti (evidenziando, secondo le modalità di pagamento previste in fattura, la data o le date alle quali dovrà avvenire l'incasso, totale o rateale, del credito);
- invia periodicamente gli estratti-conto a tutti i clienti;
- tiene in evidenza le posizioni in sofferenza, per attivare le procedure di recupero;
- gestisce l'accesso a tutti i dati di cui ai punti precedenti, riservandolo solo alle persone autorizzate.

Le rilevazioni del ciclo attivo, inoltre, includono anche altre operazioni di gestione quali:

- il ricevimento di anticipi da parte del cliente al momento della stipulazione del contratto o del ricevimento dell'ordine. Al ricevimento dell'anticipo, l'azienda deve emettere fattura per pari importo (scorporando l'IVA);
- la restituzione di beni da parte del cliente, con relativa emissione di nota di variazione (con o senza IVA), dando luogo a resi su vendite. Apposito reparto, normalmente, è deputato ad accogliere e gestire tali resi; esso provvede a contare, controllare e annotare il quantitativo nonché lo stato delle merci per determinare, poi, l'ammontare della nota di credito a favore del cliente, decidere se i beni ritornati necessitano di riparazione o, in caso contrario, se possono essere riposte in magazzino;
- la gestione dei reclami ai quali possono collegarsi concessioni di abbuoni o ribassi. Il reparto incaricato applica una procedura di controllo con cui s'intende stabilire la fondatezza dei reclami e determina l'ammontare della nota di credito a favore del cliente.

Le rilevazioni aziendali attinenti al ciclo attivo possono compendiarsi come segue.

Operazioni	Scritture		Asserzioni		
	Sistematiche	Extra-sistematiche	Transazioni	Saldi	Informativa
Spedizione		X			
Vendita	X		X		
Resi, ribassi, abbuoni	X		X		
Sconti o interessi	X		X		
Stima del fondo svalutazione crediti	X			X	
Perdite su crediti	X		X		
Riepilogo dei conti in bilancio					X
Nota integrativa					X
Rendiconto finanziario		X			X

19.2.5 Riflessi sul bilancio

I riflessi sullo stato patrimoniale civilistico del ciclo attivo sono i seguenti.

Stato patrimoniale al 31/12/X			
C.II) Crediti		D) Debiti	
1) Clienti		6) Acconti	
		E) Ratei e risconti passivi	

I riflessi sul conto economico civilistico sono i seguenti.

Conto economico dell'esercizio X	
A) Valore della produzione 1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni 5) Altri ricavi e proventi	
B) Costi della produzione 10.d) Svalutazioni dei crediti e delle disponibilità liquide 14) Oneri diversi di gestione	
C) Proventi e oneri finanziari 16.d) Altri proventi finanziari 17-bis) Utili e perdite su cambi	

19.3 La valutazione del rischio intrinseco e del rischio di controllo

Le procedure di identificazione e valutazione del rischio, secondo l'ISA Italia 315, consistono di inchieste, procedure di analisi comparativa e osservazioni.

La valutazione del rischio intrinseco e del rischio di controllo si esercita non soltanto a livello di società e di bilancio nel loro complesso, ma anche in ragione delle specificità commerciali, tecnologiche, operative, informatiche, contrattuali di ogni ciclo.

Il revisore, pertanto, deve identificare e valutare i rischi, a livello di asserzioni, tanto a livello di rischio intrinseco quanto a livello di rischio di controllo, onde stimare il rischio residuo ("Alto", "Basso", "Moderato", o qualsiasi altra scala) e, quindi, programmare le risposte a quei rischi.

Consideriamo, di seguito, i principali profili di rischio intrinseco e di rischio di controllo tipicamente identificabili nel ciclo attivo.

19.3.1 Rischio intrinseco

L'identificazione e la valutazione del rischio intrinseco collegato al ciclo attivo possono essere messe in relazione a:

- significatività delle voci di bilancio;
- complessità intrinseca delle voci di bilancio;

- rischio di frode;
- circostanze ambientali;
- condizioni aziendali.

Significatività della voce

La **significatività delle voci di bilancio** generate nel ciclo è la prima variabile da considerare. Infatti, se il saldo della voce appare, rispettivamente, particolarmente elevato o irrilevante, se considerato rispetto al totale di colonna e al livello di significatività complessiva e operativa, la voce di bilancio sarà, rispettivamente, molto rischiosa o poco rischiosa. Fa eccezione il caso in cui si nutrano dubbi sulla completezza della voce stessa, nel quale caso un saldo relativamente basso o persino nullo, di per sé, non sarebbe sintomo di rischio intrinseco basso (potendo una parte cospicua di quel saldo essere stata occultata).

Complessità delle voci di bilancio

La **complessità intrinseca delle voci di bilancio** tiene conto della natura delle rilevazioni, delle stime e delle congetture necessarie per iscrivere, valutare e rappresentare in bilancio i riflessi del ciclo. Infatti, le poste per le quali elevate sono le difficoltà applicative nel dare corretta rilevazione alle transazioni e soprattutto nel formulare stime e congetture sono intrinsecamente molto rischiose (giacché attirano, sul piano oggettivo, errore, incertezza e indeterminazione).

Rischio di frode

Il **rischio di frode** deve essere sempre considerato e per la sua stima assumono particolare rilievo le circostanze ambientali e le condizioni aziendali. Nel solo caso dei ricavi, l'**ISA Italia 240, §26**, chiede al revisore di presumere che vi siano rischi di frodi nella rilevazione dei ricavi e, quindi, si dovranno valutare quali tipi di ricavi, operazioni di vendita o asserzioni diano origine a tali rischi, specificando quale tale presunzione non sia applicabile allo specifico incarico, non avendo identificato nella rilevazione dei ricavi un rischio di errore significativo dovuto a frodi.

Contesto

In merito alle **circostanze ambientali**, secondo l'**ISA Italia 315, §6**, il revisore deve acquisire una comprensione specifica del contesto nel quale la società si trova a operare, con particolare riferimento al ciclo attivo, in termini di:

- settore di attività;
- regolamentazione e altri fattori esterni rilevanti per l'attività aziendale.

I fattori esterni capaci maggiormente di influenzare il rischio intrinseco del ciclo attivo sono i seguenti:

- la variabilità della disciplina del settore;
- le politiche di prezzo dei concorrenti;
- la variabilità dei tassi di cambio;
- il tasso di inflazione;
- la disciplina IVA;
- il ciclo di vita del settore;
- l'instabilità dei mercati di provvista delle materie prime;
- la crisi del settore in cui operano i clienti.

Tali fattori esterni possono influenzare il rischio intrinseco in quanto la loro azione, separata o congiunta, può rendere più facili gli errori involontari (variabilità della disciplina, tasso d'inflazione, disciplina IVA), può favorire la sottostima del fondo svalutazione crediti (la crisi del settore), può portare a iscrivere i ricavi a un controvalore in euro non corretto (variabilità dei tassi di cambio), o può indurre il management a pratiche di manipolazione della contabilità dei ricavi per compensare o attenuare gli andamenti non favorevoli delle vendite (in conseguenza delle politiche di prezzo dei concorrenti o l'instabilità dei mercati di provvista).

Secondo l'ISA Italia 315, §6, il revisore deve acquisire una comprensione specifica dell'attività aziendale in senso stretto. Lo scopo è comprendere (cioè costruirsi un modello mentale coerente e rappresentativo della realtà aziendale, fondato sugli elementi probativi raccolti) le transazioni, i saldi di bilancio e l'informativa di bilancio che, in termini generali, il revisore si dovrebbe attendere esposti nel bilancio (secondo, quindi, un giudizio di tipicità settoriale). L'analisi dell'attività aziendale, inoltre, consente di meglio focalizzare le aree di rischio connesse al ciclo attivo, individuando quali errori involontari possono essere più probabili o quali frodi sono tipiche e ricorrenti in un certo ambito, settore, territorio.

A livello di ciclo attivo, in particolare, il revisore deve prendere in considerazione una serie di profili, strategici e operativi, capaci di impattare, direttamente o indirettamente, sulle asserzioni di bilancio (che restano il baricentro della sua analisi, non dovendo il revisore inventarsi consulente strategico).

Gli **obiettivi e le strategie aziendali** (intese, interpretando l'ISA Italia 315, come linee di azione conseguenti a quegli obiettivi, e perciò da quelli separate) sono rilevanti nella misura in cui gli uni e le altre possono suscitare situazioni rischiose capaci, a loro volta, di impattare sulla formazione del bilancio in termini – secondo la metrica propria del revisore – di rischi di errori significativi. Costituiscono, in particolare, fattori di rischio del ciclo attivo legati agli obiettivi e alle strategie aziendali:

- le vendite all'estero (con effetti sul controvalore in euro);
- le vendite con formule contrattuali variegate (con difficoltà di rilevare correttamente i ricavi o di farlo al momento contrattualmente giusto);
- le vendite con una pluralità di listini prezzi e di sconti (potendo errare il calcolo del corrispettivo);
- la garanzia offerta sui prodotti (che, invero, impatta sull'accantonamento a fondo rischi garanzia, che può includersi nel ciclo attivo o considerarsi a parte);
- l'offerta di premi ai clienti (con relative rettifiche in corso d'anno e alla fine dello stesso);
- il controllo di qualità sui prodotti aziendali da parte dei clienti (con relative rettifiche per resi o abbuoni);
- i premi da riconoscere ai clienti (con relative rettifiche in corso d'anno e alla fine dello stesso);
- la stagionalità delle vendite (con andamenti altalenanti);
- l'accrescimento del parco clienti (che può portare a riconoscere dilazioni e prezzi più sfavorevoli e, quindi, a sovra-stima dei ricavi);
- la presenza in mercati di sbocco con elevata insolvenza (e, quindi, con una potenziale sotto-stima del fondo svalutazione crediti).

La **misurazione della performance economico-finanziaria aziendale** è il secondo profilo, se e nella misura in cui questa, traducendosi in modelli, metodi e strumenti, è capace di influenzare le condotte dei soggetti che hanno, a vario titolo, potere decisionale nella società. Poiché “la misurazione influenza il soggetto misurato”, il revisore deve considerare se strumenti di pianificazione e di controllo di gestione sono adottati in azienda (eventualità di solito rara nelle imprese minori), come le metriche utilizzate (*Budget*, *Balanced Scorecard*, *Skandia Navigator*, *Tableau de Bord*, ma anche indici di bilancio, se del caso) possono influenzare le decisioni e i comportamenti (anche opportunistici) dei soggetti destinatari di quelle metriche (nel caso del ciclo attivo, manipolando i ricavi e le loro rettifiche), infine quali

Obiettivi e strategie

Misurazione della performance

Raffaele D'Alessio • Valerio Antonelli • Ermando Bozza

Principi di Auditing

Concetti, modelli, metodologie, applicazioni

Accedi all'ebook e ai
contenuti digitali

➤ Espandi le tue risorse ➤

con un libro che **non pesa** e si **adatta**
alle dimensioni del tuo **lettore**



All'interno del volume il **codice personale** e le istruzioni per accedere alla versione **ebook** del testo e agli ulteriori servizi. L'accesso alle risorse digitali è **gratuito** ma limitato a **18 mesi dalla attivazione del servizio**.

