

Comprende versione
ebook



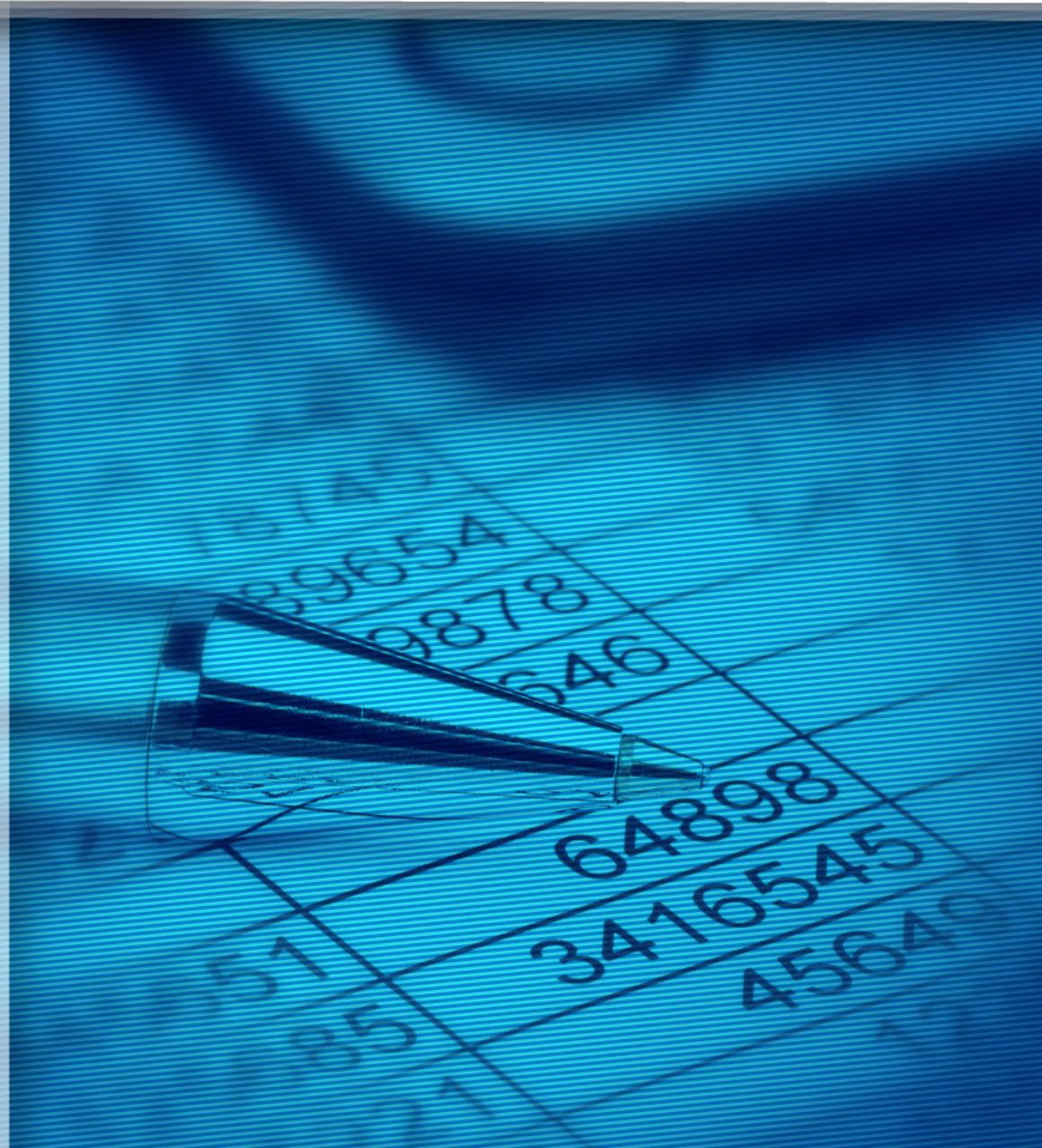
Raffaele D'Alessio • Valerio Antonelli

Principi di Auditing

Concetti, modelli, metodologie, applicazioni

SECONDA EDIZIONE INTERAMENTE RIVEDUTA E AMPLIATA

Volume II



Accedi ai contenuti digitali

Espandi le tue risorse
un libro che **non pesa**
e si **adatta** alle dimensioni
del **tuu lettore!**



Utilizza il codice personale contenuto nel riquadro per registrarti al sito **edisesuniversita.it** e accedere ai contenuti digitali.

Scopri il tuo **codice personale** grattando delicatamente la superficie

Il volume NON può essere venduto, né restituito, se il codice personale risulta visibile.
L'accesso ai contenuti digitali sarà consentito per 18 mesi.

Per attivare i **servizi riservati**, collegati al sito **edisesuniversita.it** e segui queste semplici istruzioni

Se sei registrato al sito

- clicca su *Accedi al materiale didattico*
- inserisci email e password
- inserisci le ultime 4 cifre del codice ISBN, riportato in basso a destra sul retro di copertina
- inserisci il tuo **codice personale** per essere reindirizzato automaticamente all'area riservata

Se non sei già registrato al sito

- clicca su *Accedi al materiale didattico*
- registrati al sito o autenticati tramite facebook
- attendi l'email di conferma per perfezionare la registrazione
- torna sul sito **edisesuniversita.it** e segui la procedura già descritta per *utenti registrati*



I contenuti digitali sono accessibili dalla propria **area riservata** secondo la procedura indicata nel frontespizio.

Dalla sezione **materiali e servizi** della tua area riservata potrai accedere all'**Ebook**, ovvero la versione digitale del testo in formato epub, standard dinamico che organizza il flusso di testo in base al dispositivo sul quale viene visualizzato. Fruibile mediante l'applicazione gratuita BookShelf, consente una visualizzazione ottimale su lettori e-reader, tablet, smartphone, iphone, desktop, Android, Apple e Kindle Fire.

L'accesso ai contenuti digitali sarà consentito per **18 mesi**.

RAFFAELE D'ALESSIO
VALERIO ANTONELLI

PRINCIPI DI AUDITING

Concetti, modelli, metodologie, applicazioni

Volume II

II edizione



PRINCIPI DI AUDITING - II Edizione

Concetti, modelli, metodologie, applicazioni - Volume II

Copyright © 2021, EdiSES Edizioni S.r.l. – Napoli

9 8 7 6 5 4 3 2 1 0
2025 2024 2023 2022 2021

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:

Fotocomposizione TPM S.a.s. – Città di Castello (PG)

Fotoincisione e stampa:

PrintSprint - Napoli

per conto della

EdiSES Edizioni S.r.l. – Piazza Dante Alighieri, 89 – Napoli

www.edisesuniversita.it

assistenza.edises.it

ISBN 978-88-3623-0464

I curatori, l'editore e tutti coloro in qualche modo coinvolti nella preparazione o pubblicazione di quest'opera hanno posto il massimo impegno per garantire che le informazioni ivi contenute siano corrette, compatibilmente con le conoscenze disponibili al momento della stampa; essi, tuttavia, non possono essere ritenuti responsabili dei risultati dell'utilizzo di tali informazioni e restano a disposizione per integrare la citazione delle fonti, qualora incompleta o imprecisa.

Realizzare un libro è un'operazione complessa e, nonostante la cura e l'attenzione poste dagli autori e da tutti gli addetti coinvolti nella lavorazione dei testi, l'esperienza ci insegna che è praticamente impossibile pubblicare un volume privo di imprecisioni. Saremo grati ai lettori che vorranno inviarci le loro segnalazioni e/o suggerimenti migliorativi sulla piattaforma assistenza.edises.it



Raffaele D'Alessio è professore ordinario di Economia aziendale presso l'Università degli studi di Salerno, dove è attualmente docente di "Bilanci e principi contabili", "Ragioneria generale e applicata" e "Audit e revisione legale". È stato membro e presidente di commissioni CNDCEC in tema di revisione legale. Nella sua carriera, è stato autore di libri e articoli in tema di network, controllo di gestione, bilancio, revisione e storia della ragioneria. È autore del capitolo 27 e coautore dei capitoli 1, 3-24.

Valerio Antonelli è professore ordinario di Economia aziendale presso l'Università degli studi di Salerno, dove è attualmente docente di "Risk management" e "Audit e revisione legale", coordinatore del dottorato di ricerca in "Big Data Management" (per i cicli 34-35) e presidente del consiglio didattico di economia aziendale. Nella sua carriera, è stato autore di libri e articoli in tema di strategie, network, controllo di gestione, bilancio, revisione e storia della ragioneria. È autore dei capitoli 2 e 25 e coautore dei capitoli 1, 10-24.

Emanuela Mattia Cafaro è ricercatrice a tempo determinato senior (B) di Economia aziendale presso l'Università degli studi di Salerno, dove è attualmente docente di "Management accounting" e "Bilanci e principi contabili". Nella sua carriera, è stata autrice di libri e articoli in tema di revisione e storia della ragioneria. È co-autrice dei capitoli 3-6, 9 e delle appendici e ha coordinato la redazione della seconda edizione.

Teresa Puca, phd, è dottore commercialista e ha lavorato per numerose società di revisione. È coautrice delle appendici e del paragrafo 16.7.

Lucia Lauri, laureata magistrale. È autrice del capitolo 26 e coautrice delle appendici dei capitoli 2, 25-27.

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 presente testo, primo volume dell'opera, comprende tre sezioni, dedicate agli aspetti teorici della revisione.

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 pianifica-

zione; le risposte al rischio; il completamento della revisione; la relazione di revisione.

Il secondo volume include la quarta sezione – 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



Parte IV - Risposte di revisione ai rischi individuati

| | | |
|----|--|-----|
| 18 | La sistematica delle risposte al rischio secondo i cicli operativi | 527 |
| 19 | La revisione del ciclo attivo | 535 |
| 20 | La revisione del ciclo passivo | 595 |
| 21 | La revisione del ciclo magazzino | 645 |
| 22 | La revisione del ciclo incassi-pagamenti | 693 |
| 23 | La revisione del ciclo immobilizzazioni | 743 |
| 24 | La revisione del ciclo lavoro | 785 |

Parte V - Altri aspetti dell'audit

| | | |
|----|---|-----|
| 25 | La revisione contabile nelle aziende di minori dimensioni | 829 |
| 26 | Audit e attività investigativa: il <i>forensic audit</i> | 849 |
| 27 | L'audit nell'era dei big data e dell'intelligenza artificiale | 865 |

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.

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 finanziaria¹.

I principi di revisione internazionali rilevanti per la [revisione del ciclo attivo](#) possono essere ricondotti principalmente a:

- [ISA Italia n. 200](#), Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali;
- [ISA Italia n. 240](#), Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio
- [ISA Italia n. 300](#), Pianificazione della revisione contabile del bilancio;
- [ISA Italia n. 315](#), L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera;
- [ISA Italia n. 330](#), Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati;
- [ISA Italia n. 400](#), La valutazione del rischio e sistema di controllo interno;
- [ISA Italia n. 500](#), Elementi probativi;
- [ISA Italia n. 505](#), Conferme esterne;
- [ISA Italia n. 520](#), Procedure di analisi comparativa;

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

ISA di riferimento

- ISA Italia n. 530, Campionamento di revisione;
- ISA Italia n. 230, La documentazione della revisione contabile.

OIC di riferimento

Struttura del capitolo

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.

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.

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; Galling 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](#)).

Figura 19.1

Le procedure di revisione per il ciclo attivo

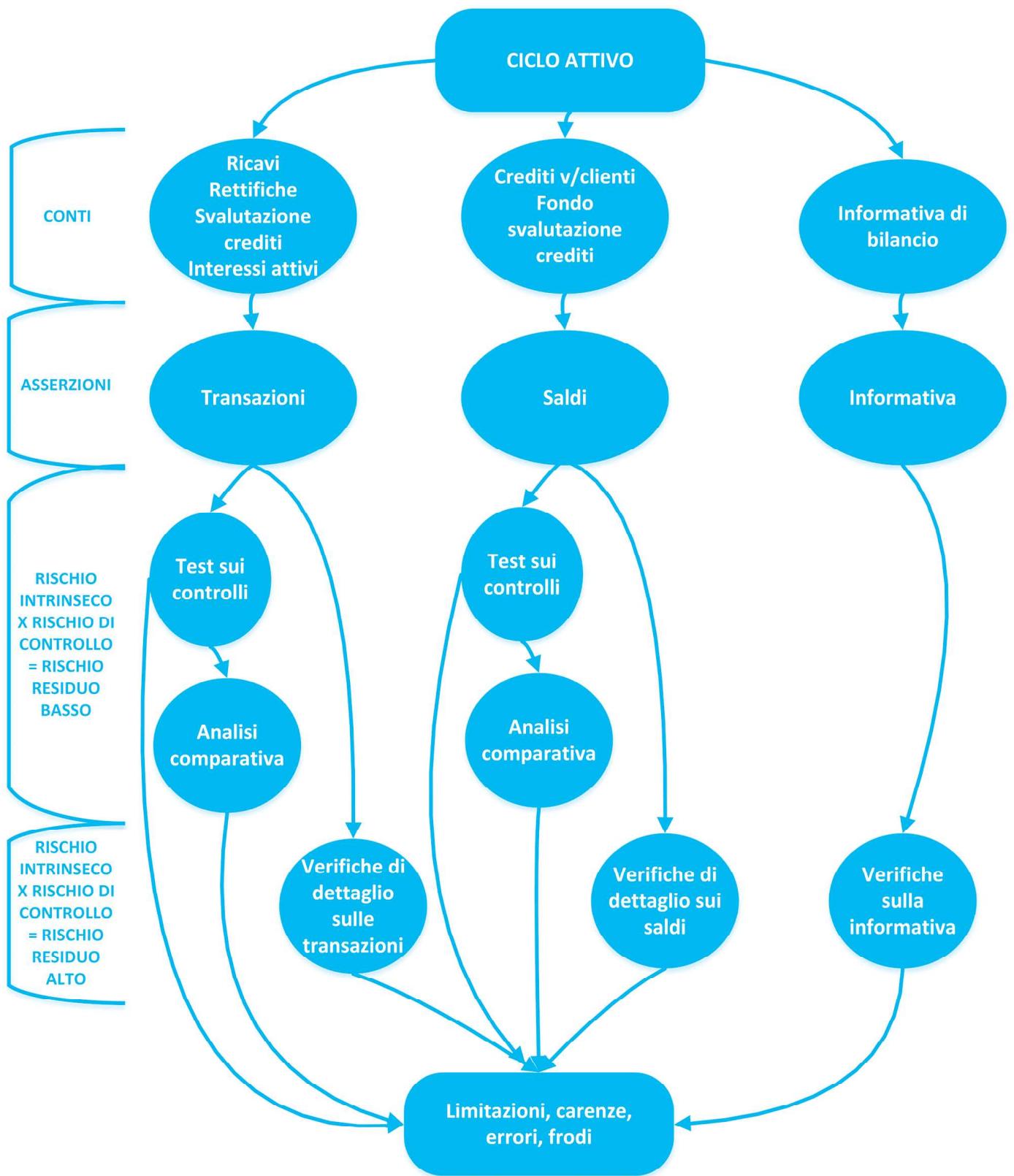
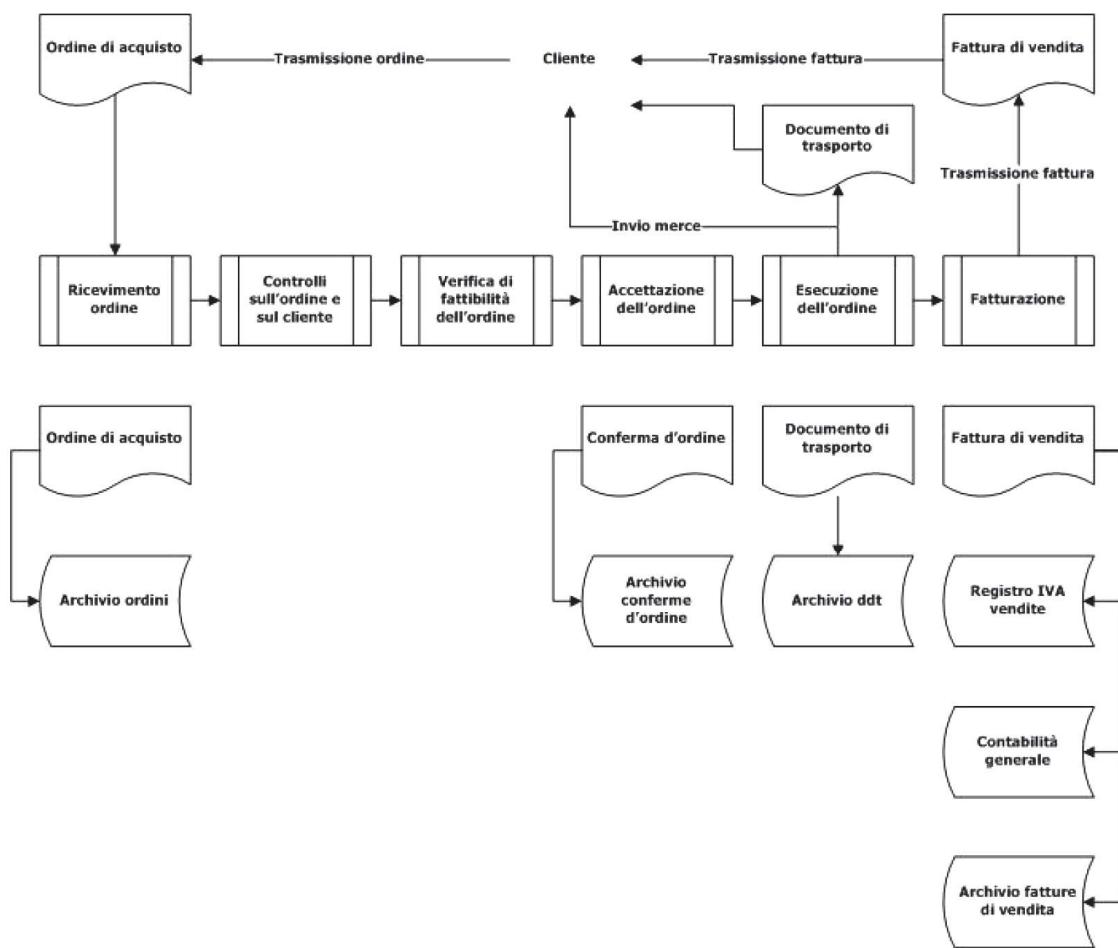


Figura 19.2

Il ciclo attivo



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). 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 *e-mail*, 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.

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, 21/2021) 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, accettare, 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.

19.2.2.1 Verifica di fattibilità dell'ordine

Per poter effettivamente evadere l'ordine potenzialmente accettabile occorre accettare 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.

19.2.2.2 Accettazione dell'ordine

L'accettazione dell'ordine (o conferma d'ordine) è la risposta ufficiale, di solito per scritto (o via *e-mail*), 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

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;
- predisponde 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 predisponde a emettere la fattura) e quella incaricata della gestione dei rapporti con il cliente.

19.2.2.4 Trasporto dei beni

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

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

L'obbligo di fatturazione elettronica, inizialmente previsto solo per i rapporti di fornitura con la pubblica amministrazione, poi esteso (da luglio 2018) alle cessioni di carburanti per autotrazione e alle prestazioni rese da subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese nel quadro di un appalto pubblico, infine inclusivo, da gennaio 2019, di tutte le operazioni tra soggetti privati (con esclusione dei soggetti passivi che rientrano nel "regime di vantaggio" *ex art. 27, commi 1 e 2, del D.L. 98/2011* e quelli ai quali si applica il regime forfettario *ex art. 1, commi da 54 a 89, della L. 190/2014*), modifica profondamente le modalità di documentazione fiscale delle operazioni commerciali del ciclo attivo.

La fatturazione elettronica riguarda, infatti, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati in Italia, comprese le relative variazioni (cioè le note di variazione che accompagnano i resi) e può essere gestita su una piattaforma pubblica, resa disponibile dall'Agenzia delle Entrate, o da *provider* privati.

Le fatture possono essere compilate soltanto per via telematica in formato .xml. Esse sono inviate ai clienti mediante il cosiddetto "Sistema di Interscambio" (gestito dall'Agenzia delle Entrate). A seguire, il Sistema di Interscambio esegue una serie di controlli, accertando:

- la presenza delle informazioni minime obbligatorie previste per legge (gli estremi identificativi del fornitore e del cliente, il numero e la data della fattura, la descrizione della natura, quantità e qualità del bene ceduto o del servizio prestato, l'imponibile, l'aliquota e l'IVA);
- la presenza dei valori della partita IVA del fornitore (cedente/prestatore) e di partita IVA o codice fiscale del cliente (cessionario/ committente) in Anagrafe tributaria;
- la coerenza tra i valori dell'imponibile, dell'aliquota e dell'IVA.

Gli esiti possibili dei controlli effettuati dal Sistema di Interscambio sono tre:

- i controlli vanno a buon fine. In tal caso, la fattura elettronica è recapitata all'indirizzo telematico del cliente riportato nell'apposito campo della fattura e l'emittente riceve una ricevuta di consegna con l'indicazione della data e dell'ora della stessa;

Tabella 19.1**I controlli insiti nel processo di fatturazione elettronica**

| | |
|----------------------------------|--|
| Emittente | Verifica dell'esistenza dei valori della partita Iva del fornitore (cedente/prestatore) in Anagrafe Tributaria: ➤ Le fatture si riferiscono all'emittente ➤ Le fatture provengono dall'emittente |
| Acquirente | Verifica dell'esistenza della partita Iva oppure del Codice Fiscale del cliente (cessionario/committente) in Anagrafe Tributaria: ➤ Le fatture si riferiscono all'acquirente di beni e servizi ➤ Le fatture identificano univocamente l'acquirente di beni e servizi |
| Data e numerazione | ➤ Le fatture sono numerate e date univocamente dal sistema ➤ Il Sdl controlla inoltre che il file della stessa fattura elettronica non sia stato già inviato (duplicato). |
| Rinvio ad altri documenti | ➤ Le fatture richiamano il DDT |
| Parte tabellare | ➤ Le fatture descrivono univocamente quantità, prezzi, totali e IVA ➤ Il sistema effettua controlli di coerenza sui calcoli |
| Invio | Verifica dell'inserimento dell'indirizzo telematico dove recapitare il file, cioè che sia almeno compilato il campo «Codice Destinatario»: ➤ Le fatture sono inviate e verificate ➤ Le fatture sono archiviate e non possono scomparire |

- i controlli non vanno a buon fine. La fattura elettronica è scartata (e, quindi, non recapitata al destinatario) e all'emittente è consegnata una ricevuta di scarto con una sintetica descrizione del motivo. L'emittente dovrà, di conseguenza, correggere l'errore presente nella prima fattura e inviare nuovamente al Sistema di Interscambio il file con la fattura corretta;
- il destinatario non è raggiungibile. La fattura elettronica è correttamente emessa ma, non essendo stata recapitata, è messa a disposizione, come duplicato, in apposita area riservata.

Nell'apposita area riservata il cedente/venditore potrà agevolmente individuare:

- le fatture consegnate, marcate da un simbolo verde di spunta;
- le fatture non consegnate e da prendere in visione, marcate da un simbolo rosso di *alert*.

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 qualitativa (con o senza IVA) |
| Rendicontazione periodica | Estratto conto cliente | Data, fatture, importi, scadenze e pagamenti ancora dovuti dal cliente |
| Valutazione | Aging list | Elenco dei clienti e partite, con evidenza delle scadenze |

19.2.4 Rilevazioni aziendali

Le **rilevazioni aziendali**, elementari e sistematiche, del ciclo attivo sono innestate 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 primanota, 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 emesse (invero, tale aggiornamento dovrebbe scaturire automaticamente dal *data-entry* nel sistema informativo aziendale);
- aggiorna lo scadenzario 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.

Gli effetti prodotti dal processo di fatturazione elettronica sui processi amministrativo-contabili del ciclo attivo non sono trascurabili. Tra essi si segnalano i seguenti:

- non è più possibile emettere fatture con partite IVA non corrette, in quanto tali fatture sono scartate dal Sistema di Interscambio (e più in generale fatture con errori oggetto di controllo preventivo);
- la fatturazione elettronica agevola la registrazione contabile, riducendo i rischi di errori;
- le fatture scartate e le note di credito emesse nel corso dell'esercizio forniscono evidenze sulla efficacia dei controlli interni (tanto maggiore è la frequenza e la

numerosità delle une e delle altre quanto meno affidabile è il processo di predisposizione delle fatture elettroniche), mentre con l'emissione delle fatture cartacee, si dava la possibilità di eliminare fisicamente le fatture non corrette e procedere con l'emissione della nuova fattura senza lasciare traccia a posteriori;

- le fatture elettroniche sono conservate in modo completo, sicuro e accessibile (e, quindi, non è possibile operare sostituzioni o sottrazioni documentali);
- il processo di fatturazione elettronica velocizza i tempi richiesti per l'individuazione delle fatture da emettere a fine esercizio (infatti, tali fatture sono inviate nei primi giorni dell'anno successivo) e, allo stesso tempo, non è più possibile spedire fatture retrodate settimane o mesi dopo la loro emissione.

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 | | Transazioni | Asserzioni | |
|--------------------------------------|--------------|--------------------|-------------|------------|-------------|
| | Sistematiche | Extra-sistematiche | | 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 1) Clienti | | D) Debiti 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 della voce

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).

Frodi

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 compensa-

Raffaele D'Alessio • Valerio Antonelli

Principi di Auditing

Concetti, modelli, metodologie, applicazioni

SECONDA EDIZIONE INTERAMENTE RIVEDUTA E AMPLIATA

Accedi 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**.



€ 22,00

