



Dipartimento di Impresa e Management

Cattedra Revisione, Deontologia e Tecnica Professionale

La verificabilità del bilancio: applicazione al ciclo delle vendite

RELATORE
Prof. Antonio Chirico

CANDIDATO
Lorenzo Maria Sciacca Matr. 176611

ANNO ACCADEMICO 2015/2016

Indice

Introduzione.....	3
1 Cenni su bilancio e sua revisione.....	4
1.1 Cos'è un bilancio?.....	4
1.2 Postulati di bilancio.....	4
1.3 Cos'è la revisione aziendale?.....	5
1.4 Classificazioni di revisione.....	6
1.5 Approcci alla revisione.....	6
1.6 Fasi della revisione.....	7
1.7 Obiettivi della revisione di bilancio.....	9
2 Postulati e finalità del bilancio.....	10
2.1 Cenni sulle finalità del bilancio.....	10
2.2 Evoluzione dei principi contabili e di revisione.....	12
2.3 Importanza dei principi contabili internazionali.....	14
2.4 Postulati di bilancio.....	16
3 Il ciclo delle vendite.....	19
3.1 Cos'è il ciclo delle vendite.....	19
3.2 La revisione del ciclo vendite.....	21
3.3 Obiettivi della revisione del ciclo vendite e del sistema di controllo interno.....	24
Conclusioni.....	29

Introduzione

La *verificabilità del bilancio: applicazione al ciclo delle vendite* è il tema che ho scelto quale argomento principale dell'elaborato finale in quanto ritengo sia uno degli aspetti più interessanti da approfondire nell'ambito della revisione di bilancio.

Tali approfondimenti risulteranno utili sia nell'ambito del percorso di studio programmato per il biennio di specializzazione sia per le future esperienze in campo lavorativo.

In considerazione dell'idea di poter realizzare il sogno, coltivato fin dai tempi del liceo, di esercitare la professione di dottore commercialista ed esperto contabile, gli aspetti della redazione e revisione del bilancio hanno catturato la mia attenzione fin dai primi anni in cui mi sono avvicinato alla facoltà di Economia e Management e, nel corso del triennio, l'interesse per la materia si è sempre accresciuto.

Ho svolto questo lavoro utilizzando come fonti principali il libro di testo e le slide del mio professore e relatore Prof. Antonio Chirico in quanto questi documenti si sono dimostrati validi ed esaurienti per analizzare quello che è l'argomento principale dell'elaborato. A queste fonti si sono aggiunti alcuni documenti reperiti online per integrare ed ampliare qualche concetto di contabilità e di revisione di bilancio.

Ho diviso il lavoro in tre capitoli nei quali affronto vari temi che serviranno per analizzare l'importanza del postulato della verificabilità del bilancio come elemento chiarificatore e come aiuto al revisore nello svolgimento della sua attività.

Nel primo capitolo ho descritto in breve la funzione e l'utilità del bilancio, rivolgendo poi la mia attenzione sulla revisione aziendale in generale, parlando delle sue molteplici caratteristiche e classificazioni e dei suoi obiettivi.

Nel secondo capitolo ho inquadrato tutta l'evoluzione della normativa che ha portato alla creazione dei vari principi contabili nazionali e internazionali e dei principi di revisione. Punto principale di questo capitolo è la definizione di tutti i postulati di bilancio in cui è presente e descritto brevemente per ultimo, quello della verificabilità.

Nel terzo capitolo ho cercato di dare una breve definizione e spiegazione di come si articola il ciclo delle vendite con gli opportuni schemi. Una volta fatto questo ho focalizzato l'attenzione su come si attua la revisione di questo ciclo terminando poi questo capitolo con un campione di domande frequenti nei questionari utilizzati dai revisori. Ho concluso questo capitolo trattando di come il revisore giunge all'espressione del suo giudizio.

1 Cenni su bilancio e sua revisione

1.1 Cos'è un bilancio?

Prima di iniziare a trattare l'argomento centrale di questo elaborato, è opportuno dare dei cenni su almeno due elementi: il bilancio e gli obiettivi della revisione.

“Il bilancio di esercizio è un insieme di documenti contabili che ogni impresa deve redigere periodicamente alla fine di ogni esercizio amministrativo per stabilirne la situazione patrimoniale, finanziaria e stabilire il risultato dell'esercizio”. È composto da stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa. Per la sua redazione è necessario rispettare le norme stabilite dal codice civile agli articoli 2424, 2425 e 2427 (che indicano rispettivamente come devono essere composti stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa) e tener conto dei principi contabili nazionali (OIC)¹ o internazionali (IAS-IFRS) se il bilancio viene redatto secondo la specifica disciplina.

Attribuire un'origine certa al bilancio è pressoché impossibile. L'uomo ha sempre sentito l'esigenza di “tenere un conto”. Tuttavia, solo con la nascita delle aziende moderne la contabilità e il bilancio hanno assunto una certa struttura e rilevanza. I primi bilanci giunti a noi come registrazioni contabili in partita doppia risalgono al XIII-XIV secolo ed erano considerati come semplici bilanci di verifica².

1.2 Postulati di bilancio

Un compito importante del bilancio è quello di informare gli *stakeholders* sull'andamento dell'azienda per permettere a questi ultimi di prendere decisioni in merito all'intrattenere delle relazioni con l'impresa o meno.

L'art. 2423 bis del codice civile stabilisce quelli che sono comunemente chiamati postulati di bilancio³:

1. Prudenza;
2. Prospettiva di funzionamento dell'impresa (*going concern*);
3. Prevalenza della sostanza sulla forma;
4. Realizzazione degli utili;
5. Competenza;
6. Valutazione separata delle voci di bilancio;
7. Continuità nell'applicazione dei criteri di valutazione.

1 BARBARISI, 2014.

2 CORONELLA, 2006.

3 PINTO, 2010.

Prudenza

Il bilancio di esercizio è un insieme di documenti contabili che l'organo amministrativo di ogni impresa deve redigere nei termini previsti dal codice civile alla fine di ogni esercizio amministrativo per stabilirne la situazione patrimoniale, finanziaria e determinare il risultato dell'esercizio. Secondo tale postulato, le perdite vanno contabilizzate anche se presunte, mentre i ricavi solo se realizzati.

Prospettiva di funzionamento dell'impresa (*going concern*)

La valutazione delle voci di bilancio va fatta tenendo conto che la vita dell'impresa è ripartita convenzionalmente in periodi amministrativi di durata un anno. Quindi l'impresa va considerata come un qualcosa in funzionamento.

Prevalenza della sostanza sulla forma

Questo postulato è un'innovazione introdotta dalla riforma del diritto societario. Con questa innovazione si è introdotto un principio secondo il quale si deve andare oltre la forma giuridica di una determinata operazione per tenere conto della sua sostanza economica, al fine di fornire maggiori informazioni ai potenziali investitori presenti nei mercati finanziari.

Realizzazione degli utili

Gli utili di esercizio quale diretta conseguenza della contrapposizione dei componenti positivi e negativi di reddito, possono essere iscritti in bilancio solo quando sono stati realizzati.

Competenza

Nella redazione del bilancio di esercizio deve essere rispettato il principio secondo il quale i costi sono di competenza dell'esercizio quando trovano la loro corrispondente manifestazione nei ricavi ad essi correlati.

Valutazione separata delle voci di bilancio

Questo principio, nel rispetto delle disposizioni del codice civile in materia di bilancio, è utile perché permette di evitare la compensazione tra valutazioni cumulative di segno opposto.

1.3 Cos'è la revisione aziendale?

La revisione aziendale (in senso ampio) è il "complesso dei processi di controllo amministrativo, contabile e gestionale che tende a consentire verifiche sul funzionamento del complesso aziendale"⁴.

La revisione inizia ad intrecciarsi con la contabilità con lo sviluppo della società moderna. Dal momento in cui avviene la separazione tra proprietà e *management* si vengono a formare due classi distinte di operatori all'interno dell'azienda: da un lato i proprietari (azionisti) che hanno come unico interesse quello di incrementare le proprie disponibilità finanziarie attraverso la creazione di valore per l'impresa o mediante la vendita dei propri asset finanziari (*capital gain*); dall'altro i manager che hanno il compito di gestire l'impresa. In questo modo si va a creare un'asimmetria informativa tra le due parti in quanto i manager

4 CHIRICO, 2015 [1].

hanno a disposizione maggiori informazioni utili per l'azienda. Tale asimmetria può far nascere dei problemi perché se entrambe le parti puntano alla massimizzazione dei propri interessi, può capitare che i manager assumano decisioni che sono in contrasto con la base sociale. Per questo nasce il bisogno di un controllo specifico da parte dei detentori delle partecipazioni sociali.

1.4 Classificazioni di revisione

La revisione può essere effettuata a livelli diversi e da organi diversi. Per questo motivo si usa classificarla in base a due aspetti principali⁵:

1. Per quanto riguarda il grado di approfondimento dell'indagine abbiamo:
 - ispettorato amministrativo;
 - revisione contabile;
 - revisione gestionale.

L'ispettorato amministrativo, normalmente costituito da dipendenti dell'impresa, ha il grado di approfondimento più basso e si basa su indagini svolte sul comportamento delle persone in rapporto a norme di legge e direttive aziendali. Serve per individuare irregolarità nella gestione corrente quali ad esempio furti, frodi e irregolarità amministrative in senso lato.

L'obiettivo della revisione contabile è “quello di esprimere un giudizio sull'attendibilità delle informazioni”. Si svolge attraverso l'analisi della documentazione aziendale nel suo complesso sia per quanto riguarda i rapporti con soggetti esterni (banche, clienti, fornitori, ecc.) e sia per quanto riguarda i processi interni, al fine di esaminare i singoli valori del bilancio di esercizio (revisione di bilancio).

La revisione gestionale ha il compito di “esprimere un giudizio sull'efficacia, efficienza ed economicità delle operazioni”. Ha anche il compito di dare suggerimenti ai manager per intervenire sui sistemi di controllo interni all'azienda.

2. Per quanto riguarda i soggetti incaricati della revisione distinguiamo:
 - Revisione interna
 - Revisione esterna

La prima è frequente nelle aziende medio-grandi e riporta le informazioni ai massimi organi amministrativi e direzionali: le revisioni esterne si dividono in revisioni volontarie e obbligatorie. Le revisioni volontarie sono “promosse o accettate per ottenere dei vantaggi altrimenti non ottenibili”, mentre quelle obbligatorie sono “promosse da terzi che hanno ampi mezzi e facoltà di controllo”.

1.5 Approcci alla revisione

Esistono quattro principali tipi di approccio alla revisione⁶:

1. Analisi dei sistemi di controllo interno;
2. Verifiche dirette degli elementi reali;

5 GIANNESI, 2012 pp. 3-6.

6 Ibid. pp. 7-13.

3. Analisi documentali;
4. Analisi comparative o di coerenza.

Con l'analisi del sistema di controllo interno il revisore cerca risposta a tre domande: qual è il sistema ufficiale? Qual è il suo funzionamento? È adeguato per realizzare un soddisfacente controllo interno?

Le informazioni sul sistema ufficiale vengono raccolte attraverso interviste al personale dipendente dell'impresa e attraverso l'osservazione diretta dei fenomeni aziendali. Più precisamente queste due azioni servono per verificare se il sistema è diverso da come statuito dalle procedure aziendali. Con le successive verifiche di conformità si verifica la corretta comprensione del sistema del quale si è venuti a conoscenza grazie ai manuali delle procedure.

Le verifiche dirette degli elementi reali non sono altro che metodi di verifica della sostanza rappresentata dagli elementi oggetto di revisione. In questo caso si parla di verifiche sostanziali. “È importante che il metodo di verifica sia il più possibile indipendente dalla qualità delle informazioni disponibili sul sistema oggetto di revisione, dalle opinioni e dai giudizi delle persone facenti parte del sistema stesso”.

Per quanto riguarda le analisi documentali, i documenti contabili vengono utilizzati come strumenti di controllo. Con questo tipo di analisi il revisore può individuare e quantificare le violazioni delle procedure. Le verifiche utilizzate per questo tipo di analisi devono produrre un risultato quantificabile. Per questo motivo si parla di verifiche sostanziali che, nella specifica delle analisi documentali, non sono altro che delle verifiche sulle debolezze evidenziate dal sistema. Hanno come obiettivo quello di “stimare l'impatto che le debolezze accertate sul sistema di controllo interno possono avere sugli elementi componenti il sistema oggetto di revisione”.

Le analisi comparative o di coerenza mettono a confronto dati economici, di bilancio e altri indici nello spazio e nel tempo. Queste permettono di individuare “le aree di rischio e la definizione del tipo e dell'estensione delle altre procedure revisionali” se usate in fase preliminare. Mentre, se usate in fase finale, permettono di valutare “la ragionevolezza e la coerenza dei dati e delle relazioni in rapporto alle aspettative.

1.6 Fasi della revisione

Il processo di revisione può essere scomposto in varie fasi. In caso di revisione esterna, il revisore ha bisogno di acquisire delle informazioni preliminari sull'azienda da revisionare. Questo è importante per quantificare il compenso da richiedere e per definire quali sono gli obiettivi che verranno indicati nella lettera d'incarico⁷. Questa fase è molto importante anche per definire il rischio dato dalla scelta di acquisizione dell'incarico di revisione. Infatti, il revisore deve, *in primis*, verificare l'esistenza di dettagli che possano impedirgli di accettare l'incarico come ad esempio⁸:

- L'esistenza di situazioni di non indipendenza dal punto di vista sia giuridico formale che sostanziale;
- La mancanza di personale competente per lo svolgimento dello specifico incarico.

⁷ Ibid. p. 19.

⁸ Ibid. p. 20.

Fatto ciò deve valutare i fattori di rischio della revisione⁹:

- Le caratteristiche dell'azienda in rapporto al settore di appartenenza;
- Lo scopo perseguito da coloro che richiedono la revisione;
- La reputazione e la stabilità dei principali azionisti, amministratori e dirigenti aziendali;
- L'identità e la reputazione dei consulenti;
- La struttura degli investimenti aziendali;
- La struttura delle fonti di finanziamento e la solvibilità aziendale a medio-lungo termine;
- Il tasso di crescita in rapporto a mezzi finanziari disponibili ed alla competenza del management;
- L'adeguatezza e l'affidabilità del sistema di controllo interno.

Una volta che il revisore ha assolto questi compiti deve intraprendere un colloquio con il cliente per definire lo scopo dell'intervento, gli obiettivi della revisione, il compenso del revisore e il lavoro che può essere svolto dal cliente per diminuire il tempo di revisione. Ovviamente il compenso della revisione dipende dal numero di ore che il revisore impiega per svolgere la revisione. Nella pratica, però, il revisore stabilisce un prezzo in base ad una sua stima per il tempo che pensa di impiegare a svolgere la revisione, fissa come limite le ore di lavoro corrispondenti e dopo cerca di far rientrare il proprio lavoro nel tempo stimato¹⁰.

Tutto quello che accade nel colloquio si concretizza con la lettera di incarico che ha il compito principale di formalizzare l'accettazione del revisore dell'incarico fornito dal cliente. Da questo momento il revisore accetta il rischio di revisione che è costituito da vari fattori¹¹:

- Il rischio che le diverse classi di valori di bilancio siano inficiati da errori che alterino significativamente la rappresentazione dei dati di bilancio (rischio di errore materiale);
- Il rischio che tali errori non siano individuati dal revisore, ovvero il rischio che le procedure di revisione adottate non evidenzino errori significativi (rischio di individuazione).

Nel caso di rischio materiale possiamo dire che questo dipende da¹²:

- Rischio inerente (attitudine di una classe di valori a presentare errori significativi);
- Rischio di controllo (rischio che il sistema di controllo interno dell'azienda non eviti o non scopra tempestivamente errori significativi).

9 Ibid. p. 21.

10 Ibid. pp. 21-22.

11 Ibid. pp. 22-23.

12 Ibid. pp. 23-24.

1.7 Obiettivi della revisione di bilancio

L'obiettivo principale della revisione è quello di "esprimere un giudizio professionale sull'attendibilità con cui il bilancio presenta la situazione finanziaria-patrimoniale ed il risultato economico secondo prestabiliti principi contabili.

Da questo derivano i vari obiettivi generali della revisione che comportano il conseguimento di una ragionevole sicurezza su vari aspetti¹³:

- Esistenza fisica e corretto titolo di proprietà o di credito delle attività iscritte nello stato patrimoniale;
- Completa e corretta esposizione delle passività nello stato patrimoniale;
- Corretta valutazione delle attività, delle passività e del patrimonio netto in accordo agli statuiti principi contabili;
- Effettivo conseguimento dei ricavi ed effettivo sostenimento dei costi;
- Corretta imputazione dei ricavi e dei costi al periodo, in accordo agli statuiti principi contabili;
- Corretta classificazione e descrizione delle voci dello stato patrimoniale e del conto economico, opportunamente corredate da note esplicative (o illustrative) delle voci medesime (le informazioni attualmente inserite nella nota integrativa);
- Rispondenza delle voci di bilancio alle risultanze dei libri e delle scritture contabili;
- Esattezza dei computi aritmetici;
- Completezza, accuratezza e validità delle rilevazioni contabili sottostanti.

Applicando gli obiettivi generali alle singole voci di bilancio si ottengono quelli che chiamiamo obiettivi particolari o analitici.

13 Ibid. pp. 239-240.

2 Postulati e finalità del bilancio

2.1 Cenni sulle finalità del bilancio

Come abbiamo già detto nel capitolo precedente, il bilancio ha un compito delicato e importante: deve informare un'ampia platea di persone affinché questi possano, con le informazioni ricevute, prendere delle decisioni riguardo i rapporti che vogliono intraprendere/mantenere/terminare con l'impresa¹.

Per rendere possibile questa fruizione di informazioni, è necessario che il redattore del bilancio e chi lo deve leggere parlino "la stessa lingua". Più precisamente chi lo redige deve rispettare delle regole contabili che gli permettono di convertire gli andamenti aziendali in cifre; mentre chi lo utilizza, attraverso le stesse regole contabili attua il procedimento inverso e quindi converte le cifre del bilancio in andamenti aziendali. Questo processo, chiamato normalizzazione contabile, necessita di norme utili per uniformare i criteri su cui si basa l'interpretazione e la rappresentazione dei valori di bilancio². Dette norme possono derivare da prassi contabile o possono essere codificate da disposizioni legislative³. Il primo caso è classico nei paesi anglosassoni; mentre nel secondo, dove si demanda al legislatore il compito di emanare le regole, è classico in Italia.

Nel nostro paese è presente un *corpus* di norme che riguardano la normalizzazione del bilancio contenute nel codice civile. Questo, però, comporta poca flessibilità al sistema di regolamentazione contabile e quindi non si ha la possibilità di effettuare rapidi cambiamenti ad esempio per risolvere problemi contabili non regolati nel corpus legislativo.

Per ovviare a questo problema, sono state emanate ulteriori regole contabili non di origine legislativa, stabilite da una commissione congiunta del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri (CNDC-CNR). Così si è cercato di interpretare la norma di legge quando questa si è mostrata sintetica e generica o integrarla quando minimale o assente⁴.

Il bilancio, per permettere all'ampia gamma di *stakeholders* di ricevere tutte le informazioni a loro necessarie per prendere delle decisioni, deve essere chiaro ed attendibile. Questo significa che ogni bilancio di esercizio deve essere in grado di "rappresentare correttamente la situazione economica, patrimoniale e finanziaria dell'azienda". Un problema è rappresentato dalle varie componenti soggettive e di incertezza che caratterizzano la redazione del documento. Per ovviare a questo problema entra in gioco il ruolo del revisore il quale ha come compito principale quello di esprimere un giudizio sul grado di approssimazione del bilancio.

Da ciò possiamo intuire che i principi contabili non sono altro che un mezzo per permettere la comprensione e l'interpretazione del bilancio. La loro efficacia ed efficienza come linguaggio della comunicazione economico finanziaria dipende da alcuni requisiti⁵:

1 GIANNESI, 2012 p. 123.

2 Ibid. p. 123.

3 Ibid. p. 124.

4 Ibid. 125.

5 Ibid. 126-129.

1. Generale accettazione;
2. Attendibilità;
3. Oggettività;
4. Analiticità;
5. Applicabilità.

La generale accettazione dei principi contabili non è altro che una conseguenza del ruolo che detti principi sono chiamati a svolgere e si identifica nel “riconoscimento da parte dei soggetti interessati alla comunicazione economico-finanziaria dell’idoneità del principio a regolare specifiche problematiche contabili”. Può essere *ex ante* o *ex post*. La prima si riferisce al momento in cui viene formulato il principio, mentre la seconda si riferisce al momento che succede la sua pubblicazione.

L’attendibilità riguarda la veridicità dell’informazione presente nel bilancio di esercizio. Questo comporta che un principio è attendibile quando applicandolo si ha come conclusione un bilancio che ha un buon grado di rappresentazione della realtà aziendale.

L’oggettività deve “essere specificata in due aspetti fondamentali: come riduzione o addirittura assenza di trattamenti contabili consentiti e tra loro alternativi e come chiarezza delle prescrizioni contenute nel principio”. Il primo aspetto favorisce il principio della comparabilità spazio-temporale dei bilanci; mentre il secondo è utile al revisore perché ne facilita il lavoro aiutandolo a giungere tempestivamente a un giudizio sull’attendibilità del bilancio.

L’analiticità riguarda il grado di dettaglio del principio contabile. È indubbiamente collegata al carattere dell’oggettività perché maggiore è il grado di dettaglio e minore sarà la sua ambiguità.

L’applicabilità riguarda l’adozione e la verifica del principio contabile. Più precisamente possiamo ritenere valido un principio quando i vantaggi che derivano dalla sua applicazione ne superano gli oneri.

2.2 Evoluzione dei principi contabili e di revisione

La professione della revisione contabile viene avviata in Italia negli anni 50, su sollecitazione delle società estere che richiedevano un maggior controllo dei bilanci delle loro controllate situate nel territorio italiano⁶. Da questo momento si susseguono una serie di leggi e direttive atte a regolare la redazione del bilancio e la sua revisione. Per quanto concerne la revisione contabile abbiamo⁷:

- Legge n. 1966 del 31 marzo 1939;
- Legge n. 216 del 7 giugno 1974
- DLGS n. 88 del 27 gennaio 1992
- DLGS n. 58 del 24 febbraio 1998 (Testo Unico della Finanza)
- DLGS n. 6 del 17 gennaio 2003 (Riforma del diritto societario)
- Legge n. 262 del 28 dicembre 2005
- DLGS 39 del 27 gennaio 2010
- DLGS n. 5/2012
- Legge n. 116 dell'11 agosto 2014

Il primo provvedimento viene preso negli anni 70 con la legge 216/74 la quale impone la revisione contabile alle aziende per avere maggiore credibilità sui mercati internazionali⁸.

In seguito viene emanato il D.P.R. 136/1975 che rende obbligatoria la revisione per tutte le imprese quotate in borsa attribuendo nel contempo a tutte le società iscritte all'albo della neo-costituita CONSOB varie funzioni di controllo⁹:

- Controllo della regolare tenuta della contabilità sociale;
- Controllo della corrispondenza del bilancio alle risultanze delle scritture contabili e degli accertamenti effettuati ai fini revisionali;
- Controllo dell'osservanza delle norme stabilite dall'art. 2423 e successivi del codice civile per la redazione e contenuto del bilancio e la valutazione del patrimonio sociale;
- Controllo dell'esatta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture secondo "corretti" principi contabili.

Con questo decreto si riconosce alla CONSOB il potere di "raccomandare l'adozione dei principi e criteri per il controllo contabile delle società e per la certificazione del bilancio, richiedendo preventivamente il parere del CNDC e del CNR". Questa disposizione era stata prevista solamente per i principi di revisione, però viene interpretata in maniera estensiva in modo da comprendere anche i principi contabili¹⁰.

6 D'ANGELO, 2015.

7 CHIRICO, 2015 [2].

8 D'ANGELO, 2015.

9 GIANNESI, 2012 pp. 129-130.

10 D'ANGELO, 2015.

Altro importante intervento normativo è rappresentato dal decreto legislativo n. 58/1998 anche detto Testo Unico della Finanza (TUF)¹¹. Tale decreto introduce numerose novità in materia di revisione delle società emittenti di titoli quotati. Inoltre vengono cambiate le funzioni e i compiti delle società di revisione e dei collegi sindacali. “Alle società di revisione vengono attribuiti compiti relativi all’effettuazione di controlli contabili e all’espressione del giudizio sul bilancio di esercizio; mentre al collegio sindacale viene attribuito un potere di vigilanza sull’adeguatezza della struttura organizzativa delle società e del sistema di controllo interno”.

La riforma Vietti (Decreto Legislativo 17 gennaio 2003 n. 6) ha “esteso l’obbligo del controllo contabile, da parte di una società di revisione o di un revisore unico abilitato, alla maggior parte delle società di capitali”¹².

In Europa la direttiva 2006/43/CE del 17 maggio 2006, recepita in Italia con il Decreto Legislativo n. 39 del 27 gennaio 2010, “riformula alcuni aspetti in ambito di revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati. In particolare, mira a migliorare la credibilità dell’informazione finanziaria e a rafforzare la protezione dell’Unione Europea contro scandali finanziari, stabilendo norme che attengono all’armonizzazione della funzione della revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati”¹³.

L’art. 2409-bis del codice civile è stato riscritto dal legislatore e prevede, al primo comma, che “la revisione legale dei conti delle società deve essere esercitata da un revisore legale o da una società di revisione iscritta nell’apposito registro. Al secondo comma aggiunge che lo statuto delle società che non sono tenute alla redazione del bilancio consolidato può prevedere che la revisione sia effettuata dal collegio sindacale (che in questo caso deve essere composto da revisori legali iscritti nell’apposito registro)”. L’articolo 2409-ter del codice civile è stato abrogato¹⁴.

Il d. LGS 39/2010 si riferisce alle società di grandi dimensioni e ha fatto venire meno la distinzione che era presente tra società quotate e società non quotate e ha inoltre introdotto una nuova categoria di soggetti a cui si applicano le regole previste dagli articoli 16-19 di detto decreto. Questa nuova categoria è rappresentata dagli enti di interesse pubblico. “Un’altra novità introdotta da questo decreto è in materia di società a responsabilità limitata (SRL) tramite la rivisitazione dell’art. 2477 del codice civile ampliando i casi di nomina obbligatoria del collegio sindacale”. Con questo provvedimento il collegio sindacale diviene obbligatorio anche nel caso in cui la SRL redige un bilancio consolidato o quando controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti. “Inoltre il Decreto Legge 24 giugno 2014 n. 91, convertito in Legge 11 agosto 2014 n. 116, ha ulteriormente modificato l’art. 2477 abrogando l’obbligatorietà della nomina dell’organo di controllo della SRL quando viene superato il capitale sociale minimo della SPA”. In sostanza la nomina dell’organo di controllo nelle SRL diviene obbligatorio quando si verifica una delle seguenti condizioni¹⁵:

11 Ibid.

12 Ibid.

13 Ibid.

14 Ibid.

15 Ibid.

- La società è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;
- La società controlla una società obbligata alla revisione dei conti;
- La società ha superato per due esercizi consecutivi due dei limiti indicati dall'art. 2435-bis del codice civile.

Il D.P.R. 196/1975 ha dato il via, nel 1982, all'emanazione di 8 documenti contabili (due di carattere generale e sei di carattere specifico). Dopo questi documenti la commissione del CNDC e CNR rallentano la corsa e promuovono solo altri due documenti dal 1983 al 1991. Dal 1993 ad oggi sono stati emanati in totale 30 documenti che, a partire dal documento 11, sono applicabili alle attuali regole civilistiche.

I documenti 11 e 12 vanno a sostituire i vecchi 1 e 2. Più precisamente "il documento 11 enuncia i principi generali del bilancio interpretando le norme civilistiche contenute nell'art. 2423 e 2423-bis del codice civile". Il documento 12 invece integra le norme del codice civile agli art. 2423-ter, 2424 e 2425 ed espone gli schemi di bilancio¹⁶.

2.3 Importanza dei principi contabili internazionali

Ogni paese ha un diverso sistema di regole contabili. "Alcuni paesi hanno un sistema contabile *common law*, nei quali i sistemi contabili sono di natura pragmatica, poco codificati e flessibili e paesi con un sistema contabile *civil law* nei quali i sistemi contabili si informano a norme codificate e sovraordinate". Altre differenze sono il tipo di sistema aziendale che può essere di stampo imprenditoriale o manageriale, il tipo di sistema fiscale e fattori socio-culturali¹⁷.

Possiamo capire che l'eterogeneità dei sistemi contabili è un ostacolo per la comunicazione economico-finanziaria tra imprese facenti parte di nazioni differenti. È necessario superare questo ostacolo vista la globalizzazione dei mercati. Si elencano ora quali sono i problemi di queste molteplicità di linguaggi contabili¹⁸:

- Le aziende che operano su più mercati sono spesso costrette a redigere diverse forme di bilancio sostenendo quindi costi di produzione e di organizzazione delle informazioni;
- Gli stakeholders, in particolare gli investitori, non possono attuare una corretta comparazione dei bilanci e rischiano di prendere delle decisioni infruttuose;
- I revisori devono formulare il loro giudizio su parametri di riferimento differenti e questo può trasformarsi in un lavoro estremamente difficile in caso di revisioni di aziende multinazionali.

Per ovviare a questi problemi abbiamo 3 soluzioni:

- La riconciliazione;
- La standardizzazione;
- L'armonizzazione.

¹⁶ GIANNESSE, 2012 p. 134.

¹⁷ Ibid. p. 143.

¹⁸ Ibid. pp. 144-146.

Con la riconciliazione ogni volta che le imprese si rivolgono a mercati diversi operano una riclassificazione del loro bilancio secondo il sistema di regole vigente in quel mercato. Ovviamente questa soluzione non è efficiente perché, per attuare questa riclassificazione, l'impresa impiega risorse e tempo. Inoltre, i dati ottenuti dopo la riclassificazione potrebbero non essere attendibili.

Con la standardizzazione si emana un *corpus* di regole univoco per tutte le aziende. In teoria questa soluzione è la più efficace, solo che risulta difficilmente attuabile.

L'armonizzazione è la soluzione intermedia tra le due precedentemente descritte. "Questa tecnica consiste nel ridurre le variabilità delle regole contabili dei vari paesi, aumentandone la compatibilità pur rispettando le tradizioni contabili di ciascun paese".

Seguendo questa ultima soluzione, nel 1973 è stato istituito l'Organismo IASC con il compito principale di favorire l'armonizzazione contabile attraverso l'emanazione di principi contabili internazionali denominati IAS (*international accounting standard*). Questi principi hanno favorito principalmente l'armonizzazione. La presenza di molte soluzioni contabili alternative tra loro, la cui applicazione era demandata ai paesi aderenti all'organismo internazionale era un ostacolo all'armonizzazione. Per questo motivo lo IASC è intervenuto per eliminare i possibili trattamenti contabili alternativi per non compromettere il postulato della comparabilità. Quindi possiamo notare che lo IASC, partito come organismo che promuove l'armonizzazione contabile, si è trasformato in un'entità che cerca di avviare un vero e proprio processo di standardizzazione dei principi contabili.

2.4 Postulati di bilancio

Il documento n. 11, dopo aver ribadito il ruolo dei principi contabili quale “criterio tecnico meramente interpretativo ed integrativo delle norme di legge, che disciplinano la formazione ed il contenuto dei documenti contabili”, definisce quelli che sono i postulati del bilancio. Grazie a ciò possiamo definire il documento n. 11 come la “carta costituzionale” dei principi contabili. In questo documento sono presenti tutti i postulati di bilancio che sono in parte contenuti negli art. 2423 e 2423-bis del nostro codice civile¹⁹.

Nel capitolo precedente abbiamo dato una breve descrizione dei postulati di bilancio presenti nell’art 2423-bis. Per evitare ripetizioni ora elencherò solamente i postulati di cui non ho parlato nel capitolo precedente²⁰:

- Utilità;
- Comprensibilità;
- Neutralità;
- Periodicità della misurazione del risultato economico e del patrimonio aziendale;
- Comparabilità;
- Omogeneità;
- Significatività e rilevanza dei fatti economici ai fini della loro presentazione in bilancio;
- Il costo come criterio di base delle valutazioni di bilancio dell’impresa;
- Conformità del complessivo procedimento di formazione del bilancio ai corretti principi contabili;
- Funzione informativa della nota integrativa al bilancio e delle altre informazioni necessarie;
- Verificabilità dell’informazione.

Utilità

Questo è il primo postulato a venir descritto nel documento n. 11 e ciò perché l’utilità può essere considerata come il fine stesso del bilancio. Questo postulato sostiene che il bilancio di esercizio debba essere redatto in modo tale da poter essere utile a tutti gli *stakeholders*, per indirizzare le loro decisioni. Essa si realizza quando tutti i postulati vengono applicati. Da qui si capisce quanto i postulati di bilancio siano degli utili strumenti di comunicazione in quanto rendono il bilancio facilmente leggibile da tutti.

Comprensibilità

Questo postulato è molto semplice e spiega quali caratteristiche il bilancio deve avere per essere comprensibile. Detto bilancio di esercizio deve essere chiaro, analitico ed intellegibile. Inoltre la sua comprensibilità deve essere facilitata dalla presenza della nota integrativa. Quest’ultima deve riportare le informazioni necessarie a facilitare la corretta lettura del bilancio di esercizio.

¹⁹ Ibid. p. 136.

²⁰ Ibid. pp. 137-143.

Neutralità

Secondo il postulato dell'utilità del bilancio, devono essere soddisfatte le perplessità di tutti i soggetti interessati alle sorti dell'azienda. Conseguenza di questo postulato è proprio la neutralità, in quanto il bilancio, per soddisfare tutti gli *stakeholders*, deve essere redatto in modo da soddisfare ogni categoria di aventi interesse. L'imparzialità si ottiene con "l'applicazione competente ed onesta del procedimento di formazione del bilancio, che richiede discernimento, oculatezza e giudizio per quanto concerne gli elementi soggettivi".

Periodicità della misurazione del risultato economico e del patrimonio aziendale

Questo è un postulato molto semplice. Il bilancio deve essere redatto in ogni esercizio. Esso è riferito al singolo periodo amministrativo e non all'intera vita aziendale.

Comparabilità

La comparabilità riguarda sia gli aspetti sostanziali sia quelli formali del bilancio. La comparabilità degli aspetti formali presuppone che "siano mantenuti costanti gli schemi di bilancio e con essi i criteri di esposizione delle singole voci e che siano separatamente indicati nel conto economico i componenti ordinari da quelli straordinari". A tal proposito deve segnalarsi che con effetto dalla redazione del bilancio dell'anno 2016, il DL n. 139/2015, intervenendo sugli artt. 2424 e 2425 del Codice Civile, ha modificato gli schemi di stato patrimoniale e di conto economico. Fra le modifiche apportate al conto economico, assume rilevanza l'eliminazione della sezione straordinaria del bilancio. Altro elemento che agevola la comparabilità dei valori è "l'indicazione per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico dell'importo della voce corrispondente nell'esercizio precedente". La comparabilità sostanziale si riferisce ai criteri di valutazione del bilancio e fa in modo che questi vengano applicati in modo continuativo per non pregiudicare la comparabilità spazio-temporale del bilancio. In generale la comparabilità temporale è più facile da realizzare, mentre quella spaziale incontra maggiori difficoltà per i frequenti casi in cui possono essere applicati criteri alternativi e anche perché ogni azienda adotta criteri diversi e se questi sono divergenti tra loro impediscono la possibilità di una comparazione di bilanci.

Omogeneità

Semplice postulato che parla di adottare un'unica moneta di conto. Ovviamente questo postulato è molto importante per permettere la realizzazione del postulato della chiarezza.

Significatività e rilevanza dei fatti economici ai fini della loro presentazione in bilancio

Secondo questo postulato si devono riportare in bilancio solo le informazioni rilevanti per gli *stakeholders*. Errori, semplificazioni ed arrotondamenti che sono "tecnicamente imprescindibili nel processo di redazione del bilancio trovano il loro limite nella rilevanza, in quanto non devono essere di portata tale da avere degli effetti sul significato dei valori per i destinatari".

Il costo come criterio di base delle valutazioni di bilancio dell'impresa

Il documento n. 11 ha esplicitamente definito il criterio del costo come "base di valutazione di un'impresa in funzionamento apportando a suo favore tre motivazioni":

1. Il costo è espressione del valore di funzionamento di un bene, cioè il valore minimo di utilità che l'azienda attribuisce ad un determinato bene;
2. Il criterio del costo lascia minore discrezionalità al redattore del bilancio;
3. Esso è facilmente applicabile.

Con la riforma del diritto societario il criterio del costo nella valutazione delle singole voci di bilancio ha ridotto il suo valore primario, in quanto per alcuni beni è richiesto nella nota integrativa una loro valutazione al costo corrente (*fair value*).

Conformità del complessivo procedimento di formazione del bilancio ai corretti principi contabili

Nel redigere il bilancio si devono rispettare alcune fasi:

- Rilevazione dei fatti aventi rilevanza contabile;
- Inventariazione dei componenti attivi e passivi del capitale d'impresa;
- Procedimenti di rappresentazione o esposizione della situazione patrimoniale-finanziaria e dei risultati conseguiti.

Funzione informativa della nota integrativa al bilancio e delle altre informazioni necessarie

Possiamo dire che questo postulato è una specificazione di quello della chiarezza. Si richiede in nota integrativa di iscrivere le informazioni aggiuntive che possano rendere comprensibili le informazioni contenute nel bilancio di esercizio.

Verificabilità dell'informazione

L'informazione del bilancio deve essere sempre verificabile per attestarne l'attendibilità tenendo conto anche degli elementi soggettivi.

3 Il ciclo delle vendite

3.1 Cos'è il ciclo delle vendite

Il ciclo delle vendite comprende “tutte le operazioni di cessione di beni e servizi prodotti dall’impresa nonché i relativi regolamenti monetari ad esse riconducibili”¹. I principali sotto-processi di cui questo ciclo si compone sono il ricevimento dell’ordine, la spedizione dei beni o l’erogazione delle prestazioni, la contabilizzazione della fattura e la gestione degli incassi². Esso comprende varie attività³:

- Acquisizione dell’ordine;
- Controllo e approvazione dell’ordine
 - Controllo limiti di fido
 - Controllo condizioni di vendita
 - Controllo disponibilità magazzino
- Consegna beni e prestazioni di servizi
- Emissione della fattura di vendita
- Rilevazioni contabili
 - Ricavo di vendita
 - Crediti verso clienti
 - Poste rettificatrici
 - Poste fiscali

Ora cercherò di spiegare brevemente e con l’aiuto di piccoli *flow charts* il funzionamento del ciclo delle vendite⁴.

Per prima cosa l’impresa decide l’affidabilità da concedere ad ogni cliente come mostrato nella figura seguente.



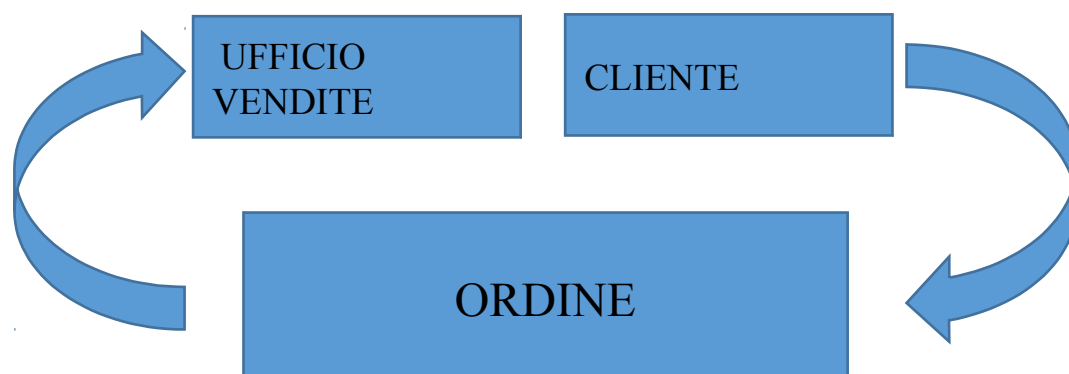
1 CHIRICO, 2015 [3].

2 Ibid.

3 Ibid.

4 Ibid.

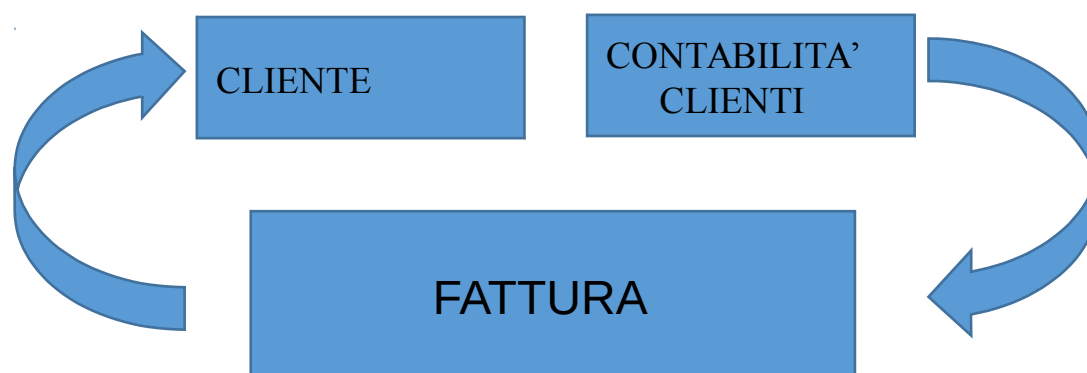
Quando il cliente decide di un bene o un servizio dall'impresa, invia l'ordine di acquisto a quest'ultima. Ricevuto l'ordine, l'impresa verifica le condizioni del cliente.



Dopo aver ricevuto l'ordine dal cliente, l'ufficio vendite inoltra quest'ultimo al magazzino. L'ordine viene evaso con la spedizione della merce.



L'ufficio clienti della contabilità controlla l'evasione dell'ordine. Fatto ciò, emette la relativa fattura di vendita, specificando i relativi termini di pagamento contrattualizzati.



Parlando di ciclo delle vendite è opportuno anche dare una definizione di ricavo e di credito⁵.

Denominiamo ricavo la contropartita dei beni e servizi venduti nell'esercizio dell'attività principale e di quelle accessorie dell'azienda.

⁵ Ibid.

Il credito è il diritto di esigere dai clienti ed altri terzi, determinate somme a determinate scadenze. A seconda della loro funzione, i crediti possono essere registrati nell'attivo circolante o nelle immobilizzazioni.

L'articolo 2426 del codice civile stabilisce che i crediti devono essere iscritti in bilancio secondo il loro valore di presumibile realizzo. Con questo articolo si introduce un tema molto importante che è quello della svalutazione dei crediti. Quando la riscossione di un credito non è più certa, bisogna istituire in bilancio un apposito fondo denominato fondo svalutazione crediti. Questo fondo mira a coprire⁶:

- Perdite già manifestate;
- Perdite non ancora manifestatesi ma temute o latenti;
- Perdite che si potranno subire sui crediti ceduti a terzi per i quali sussista ancora un'obbligazione di regresso.

Il processo di definizione delle svalutazioni comporta⁷:

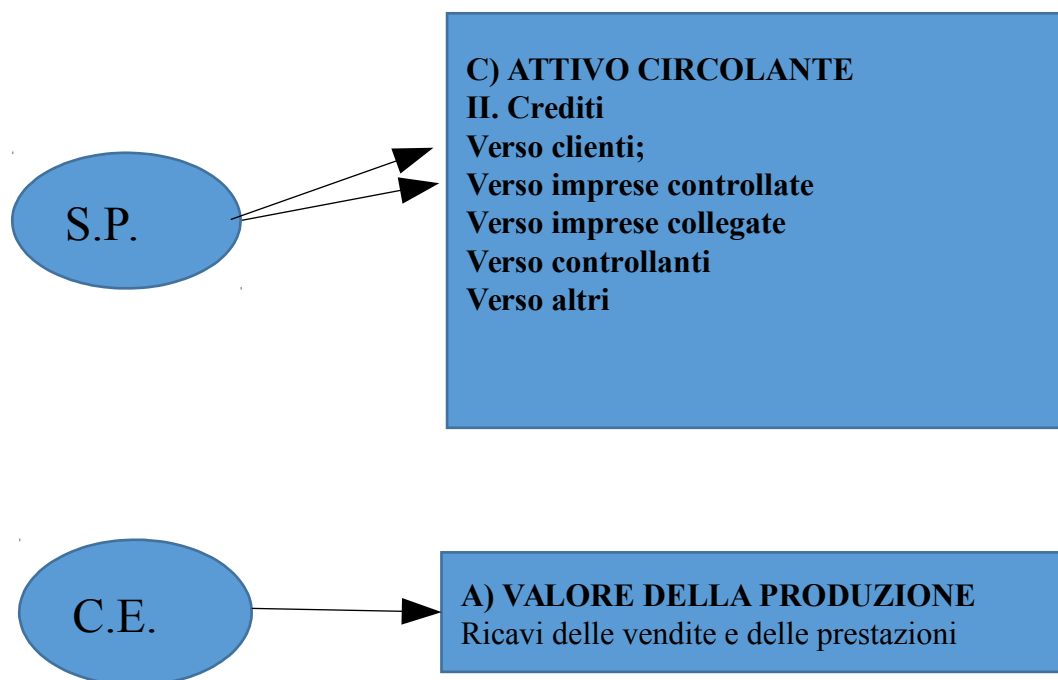
- Un'analisi dei singoli crediti;
- La stima, in base all'esperienza e ad ogni altro elemento utile, delle perdite (manifeste e presunte) in essere alla data di bilancio;
- La valutazione dell'andamento degli indici di anzianità dei crediti scaduti rispetto a quelli degli esercizi precedenti;
- La valutazione delle condizioni economiche generali, di settore e di rischio paese.

6 Ibid.

7 Ibid.

3.2 La revisione del ciclo vendite

Il processo revisionale, per quanto riguarda il ciclo delle vendite, comporta una serie di controlli atti a verificare affidabilità, attendibilità e correttezza delle procedure effettuate e dei valori esposti nel bilancio di esercizio. Parlando di ciclo delle vendite, ovviamente i valori del bilancio oggetto di verifica sono solo quelli relativi alla vendita di beni e servizi e quelli relativi al conseguimento di ricavi.



“Il controllo interno dell’area vendite-crediti deve essere in grado di prevenire, rilevare e correggere eventuali errori che si possono verificare dal momento in cui arriva l’ordine dal cliente al momento in cui perviene il pagamento della fattura relativa”⁸.

Per permettere ciò è importante che il ciclo ordini-vendite-crediti non presenti anomalie. Più precisamente, è fondamentale che i vari documenti abbiano tante copie quanti sono gli uffici interessati più una copia che è destinata al cliente. “Ogni ufficio deve avere una copia di quei documenti che lo interessano a garanzia e prova della correttezza del proprio operare, soprattutto ogni qual volta si renda necessario individuare eventuali responsabilità”⁹. Da ciò si evince che un ordine deve essere redatto almeno in quattro copie, ciascuna delle quali va consegnata:

1. Al cliente;
2. All’ufficio commerciale che ha ricevuto l’ordine dal cliente;
3. All’ufficio amministrativo, che deve autorizzare la vendita a quelle condizioni al cliente;
4. Al magazzino per permettergli l’evasione dell’ordine.

⁸ GIANNESI, 2012 p. 194.

⁹ Ibid. p. 194.

“Al momento in cui viene predisposta la spedizione della merce, viene emessa la bolla di uscita dal magazzino e di trasporto dei beni”. Come per l’ordine di acquisto, anche il documento di trasporto, detto DdT, viene redatto in quattro copie che vengono consegnate rispettivamente:

1. Al cliente;
2. Al magazzino come giustificazione della diminuzione delle scorte;
3. All’ufficio amministrativo per notificare l’avvenuta evasione dell’ordine;
4. All’ufficio commerciale per lo stesso motivo.

La fattura di vendita viene redatta in tre copie dall’ufficio amministrativo. Queste copie sono consegnate:

1. Al cliente il documento originale;
2. All’ufficio commerciale per permettere l’aggiornamento delle sue statistiche di vendita;
3. All’ufficio amministrativo per memoria del credito sorto nel momento in cui la merce viene spedita.¹⁰

“Ma ciò che importa rilevare è che ad ogni passaggio sussista un appropriato controllo in modo che sia spedita solo la merce che è stata ordinata, che la spedizione sia indirizzata a clienti sicuramente solvibili, che sia fatturato tutto e solo quanto è già stato inviato e infine che venga curato il pagamento di quanto è stato addebitato al cliente”¹¹. Per permettere ciò è necessaria l’esistenza di numerosi controlli lungo tutta la durata del ciclo (preventivi, concomitanti e successivi).

L’ufficio commerciale ha come obiettivo quello di vendere, anche concedendo particolari condizioni ai clienti, per raggiungere i target previsti in modo da riuscire a dimostrare la propria efficienza. Il magazzino, a sua volta, ha il compito di spedire la sola merce ordinata e autorizzata dall’ufficio commerciale e/o amministrativo. Quindi ogni ufficio deve rispettare il proprio ruolo senza oltrepassare i limiti posti. Al comando di questi uffici sta la direzione generale che può smentire o favorire un ufficio a vantaggio/discapito di un altro¹².

Un tipo di controllo successivo la spedizione della merce è costituito dall’abbinamento dei documenti pervenuti dopo l’inizio della merce con quelli antecedenti quest’ultima. Questo significa che la bolla di emissione dovrà essere abbinata con l’ordine del cliente in modo da verificarne la corrispondenza. Da questo abbinamento si può verificare se la merce richiesta corrisponde per tipo e quantità a quella che è effettivamente stata inviata. “Se non c’è corrispondenza i documenti vengono inseriti in un archivio temporaneo, denominato ad esempio, «ordini da evadere»”. Le copie delle bolle vengono inviate agli uffici amministrativo e commerciale, in particolare quello amministrativo deve utilizzare la bolla per espletare le proprie funzioni. Infatti quest’ultimo deve, sulla base della merce spedita, emettere la relativa fattura di vendita tempestivamente, in modo da ridurre al minimo i tempi per la ricezione del denaro come contropartita della vendita. Facendo così si riducono i costi finanziari della vendita che gravano sull’impresa. L’ufficio amministrativo deve anche aggiornare la contabilità generale e del magazzino per far rappresentare

¹⁰ Ibid. pp. 194-195.

¹¹ Ibid. p. 195.

¹² Ibid. pp. 195-196.

ad entrambe la realtà in qualsiasi momento. Come ultima operazione, deve curare l'incasso della fattura. Questa operazione si effettua aggiornando una particolare scrittura "la *aging list*, in cui vengono riportati per cliente e per anzianità i crediti non ancora onorati". Grazie a questa lista l'ufficio amministrativo è facilitato nel compito di decidere se autorizzare o meno la vendita al cliente¹³.

Per quanto riguarda il processo degli incassi collegato a quello delle vendite, sappiamo che anche qui deve essere presente una separazione tra i ruoli dei vari uffici, in modo che nessuno possa intervenire nell'attività che non sia di sua competenza. "quindi l'ufficio abilitato a ricevere il pagamento deve essere diverso da quello incaricato del versamento in banca dell'ammontare o da quello addetto all'aggiornamento della contabilità"¹⁴.

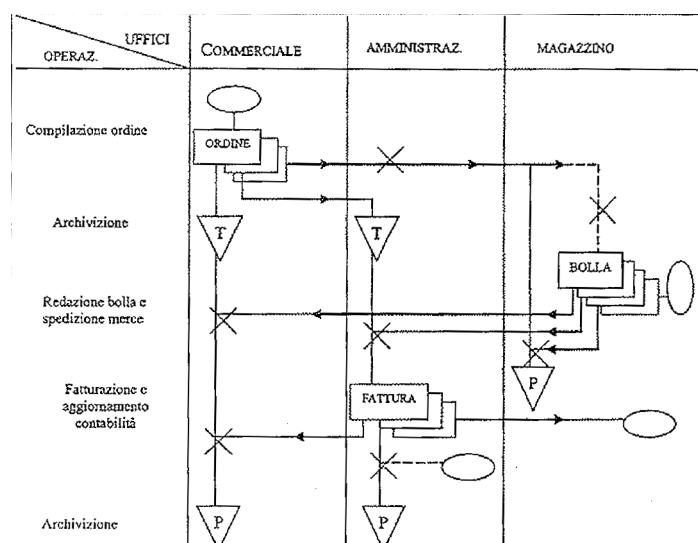


Illustrazione 1: Diagramma di flusso della procedura di vendita (GIANNESI, 2012 p. 198)

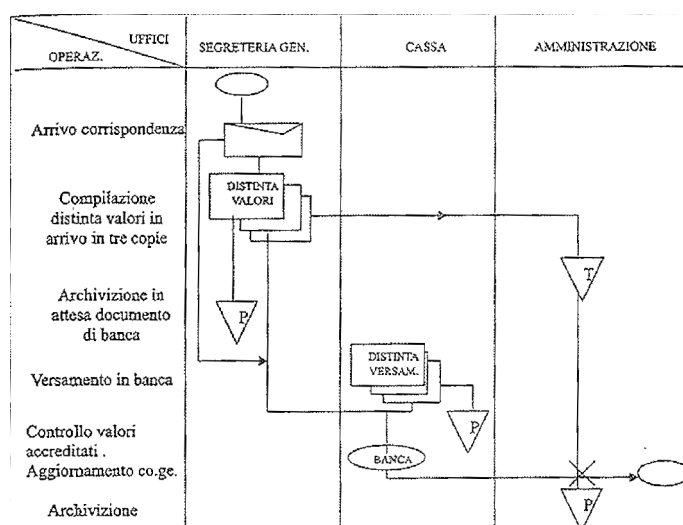


Illustrazione 2: Diagramma di flusso della procedura di incasso (GIANNESI, 2012 p.199)

3.3 Obiettivi della revisione del ciclo vendite e del sistema di controllo interno

Nel paragrafo precedente abbiamo esaminato il ciclo delle vendite. Spetta al revisore effettuare controlli su detto ciclo per verificarne il corretto funzionamento. Ma quali sono gli obiettivi che il revisore deve perseguire durante il controllo del ciclo vendite-crediti? Possiamo individuare cinque obiettivi principali:

- Accertamento dell'esistenza;
- Accertamento della corretta valutazione;
- Verifica della competenza di periodo delle operazioni che hanno generato i crediti;
- Accertamento della corretta esposizione in bilancio;
- Accertamento dell'uniformità dei principi contabili rispetto all'esercizio precedente.

Accertamento dell'esistenza

"Il revisore deve accertare che i crediti esistano e che derivino da operazioni effettivamente avvenute e correttamente rilevate".

13 Ibid. pp. 196-197.

14 Ibid. p. 197.

Accertamento della corretta valutazione

“Il revisore deve accertare se i crediti siano stati valutati in conformità dei principi contabili statuiti, tenendo conto dei fattori che possono influire sul loro valore quali, ad esempio, il rischio di inesigibilità, la presenza di crediti in valuta diversa da quella di conto, la presenza di crediti a lungo termine, l’eventualità di rettifiche dovute a sconti, abbuoni, ecc.”.

Verifica della competenza di periodo delle operazioni che hanno generato i crediti

“Il revisore deve accertare che i crediti esposti in bilancio siano originali da operazioni (es.: la vendita di merci e le prestazioni di servizi) rilevate, per competenza, entro la data di riferimento del bilancio”.

Accertamento della corretta esposizione in bilancio

“Il revisore deve accertare che i crediti siano rappresentati in bilancio in conformità degli statuiti principi contabili, con particolare riferimento alla classificazione del credito ed alla completezza delle informazioni integrative relative alla disponibilità del credito, garanzie, condizioni, ecc.”.

Accertamento dell’uniformità dei principi contabili rispetto all’esercizio precedente

“Qualora i principi contabili adottati nell’esercizio in esame siano diversi da quelli utilizzati nell’esercizio precedente, il revisore deve accertare i motivi del cambiamento e l’influenza prodotta dallo stesso sulla situazione patrimoniale e sul risultato di esercizio”.

In merito al ciclo delle vendite il sistema di controllo interno si pone i seguenti obiettivi:

- Gli ordini dei clienti devono essere opportunamente registrati, al fine di poter disporre di un’evidenza degli impegni di vendita assunti ancora da evadere;
- Gli ordini ricevuti devono essere sottoposti a controllo da parte di persone indipendenti che approvino le condizioni ed accertino l’affidabilità del cliente;
- Devono essere spedite merci solo a fronte di ordini approvati;
- Tutte le merci spedite ed i servizi resi devono essere tempestivamente fatturati;
- Deve essere possibile quantificare l’ammontare delle merci spedite o dei servizi resi ancora da fatturare.

Sappiamo che è compito del revisore quello di effettuare controlli sul corretto funzionamento del sistema di controllo interno. Una volta stabilita l’affidabilità del sistema di controllo interno il revisore può stabilire il proprio programma di lavoro e le procedure di revisione che intende effettuare.

Per analizzare il sistema di controllo interno, il revisore si serve di questionari formati da domande a risposta sì/no e a risposta aperta. Esempi caratteristici di domande sono:

1. Per quanto riguarda addebiti e accrediti a clienti:
 - a) Viene controllata la sequenza numerica delle fatture?
 - b) Tutte le fatture emesse vengono controllate circa:
 - 1 Prezzo?
 - 2 Descrizione prodotti/servizi?
 - 3 Calcoli?
 - 4 Sconti concessi?
 - 5 Credito concesso?
 - 6 Ordine ricevuto?
 - 7 Bolle di spedizione?
 - 8 Condizioni di vendita?
 - c) I suddetti controlli sono eseguiti da persone diverse da quelle che:
 - 1 Preparano le fatture?
 - 2 Sono addette alla accettazione degli ordini?
 - 3 Registrano le spedizioni?
 - 4 Registrano sulle schede contabili?
 - d) Le fatture relative a campionature o con condizioni di vendita particolari vengono approvate da un responsabile indipendente dal settore commerciale prima di essere inviate al cliente e registrate?
 - e) Le note di credito a clienti sono controllate con la documentazione che comprova l'effettiva restituzione delle merci o la validità dei reclami?
 - f) Le note di credito a clienti sono controllate circa la concordanza dei prezzi con quelli della fattura originale o altra documentazione valida?
 - g) I controlli di cui ai punti d, e, f sono evidenziati per scritto?
 - h) I controlli di cui ai punti d ed e sono effettuati da persone diverse da quelle che:
 - 1 Preparano le note di credito?
 - 2 Registrano i resi o i reclami?
 - 3 Registrano sulle schede clienti?
 - 4 Sono addette agli incassi?
 - i) Le note di credito sono approvate da un responsabile, indipendente dal settore commerciale, prima di essere inviate al cliente e registrate?
2. Per quanto riguarda i crediti scaduti e insoluti abbiamo:
 - a) Vengono inviati periodicamente estratti conto?
 - b) Si prepara periodicamente un elenco dei crediti ordinato per anzianità?

- c) Questo elenco viene sottoposto all'esame di un responsabile?
- d) I crediti scaduti vengono tempestivamente sollecitati?
- e) Eventuali differenze riscontrate su estratti conto o solleciti vengono analizzate da una persona diversa da quella che è addetta a:
 - 1 Partitario clienti?
 - 2 Incassi?
- f) Tali differenze vengono approvate da un responsabile?
- g) L'invio degli estratti conto e dei solleciti viene eseguito da persone diverse da quelle che:
 - 1 Tengono il partitario clienti?
 - 2 Ricevono gli incassi?
- h) È sempre richiesta l'approvazione di un responsabile per:
 - 1 Passare a contenzioso un credito?
 - 2 Prorogare la concessione di un credito?
 - 3 Passare a perdita un credito inesigibile?
 - 4 Modificare le condizioni di vendita?
- i) Il responsabile di cui al punto h è indipendente dal settore commerciale?
- j) I crediti dubbi contenziosi sono periodicamente esaminati per valutarne la possibilità di recupero?
- k) Il controllo di cui al punto j viene eseguito da persona diversa da quella:
 - 1 Addetta alle vendite?
 - 2 Addetta al partitario clienti?
 - 3 Addetta all'incasso?
 - 4 Responsabile del settore commerciale?

Al termine di questa analisi, il revisore ha la conoscenza necessaria del sistema di controllo interno. A questo punto egli deve avere conferma che questo sia il suo funzionamento effettivo. Per fare ciò, il revisore, si serve di test di conformità che hanno come scopo quello di “conseguire una ragionevole sicurezza che i meccanismi di controllo previsti sono effettivamente esistenti e propriamente applicati alle persone”¹⁵. Una volta attuati questi test, il revisore può finalmente esprimere un giudizio definitivo di affidabilità o meno del sistema di controllo interno evidenziando¹⁶:

- Le debolezze singole corrispondenti alle risposte no del questionario e alle risposte sì che non hanno trovato conferma nei test di conformità;
- Le combinazioni critiche di debolezze quando esistono legami tra varie debolezze che determinano rischi significativi in rapporto agli obiettivi stabiliti per il controllo interno;
- L’impatto sulla revisione e cioè la necessità che ha il revisore di eseguire test sostanziali nella loro massima estensione in seguito alla scoperta di combinazioni critiche di debolezze.

Nel caso in cui vengano rilevate delle debolezze significative, il revisore ha l’obbligo di informare tempestivamente la direzione e il collegio sindacale, di norma in forma scritta attraverso un documento chiamato *management letter*. Questa lettera deve essere composta da tre parti:

- Introduzione;
 - Descrizione incarico di revisione ricevuto;
 - Scopo principale del lavoro;
 - Limitazioni al controllo interno;
 - Accettazione dei punti di revisione.
- Corpo;
 - Un capitolo per ogni argomento.
 - Carezza riscontrata;
 - Suggerimento;
 - Commento dell’azienda cliente.
- Conclusione.
 - Disponibilità a ulteriori chiarimenti;
 - Apprezzamento per la collaborazione ricevuta;
 - Saluti.

15 Ibid. p. 227.

16 Ibid. pp. 227-228.

Conclusioni

Analizzando i vari temi elencati e discussi in questi capitoli si può sicuramente affermare che il postulato della verificabilità del bilancio, pur essendo breve e semplice, può certamente considerarsi uno dei più importanti per il lavoro del revisore.

Precedentemente abbiamo parlato degli obiettivi della revisione ed abbiamo definito come obiettivo principale quello di “esprimere un giudizio professionale sull’attendibilità con cui il bilancio rappresenta la situazione finanziaria-patrimoniale ed il risultato economico dell’esercizio secondo prestabiliti principi contabili”. Per giungere all’espressione di questo giudizio, il revisore ha bisogno di raccogliere e verificare un gran numero di informazioni. Dunque, se il postulato della verificabilità viene sempre rispettato, il revisore troverà meno articolato il lavoro da svolgere. Questo perché l’informazione contenuta nelle singole voci di bilancio sarà sempre verificabile. Quindi il revisore, nello svolgimento della sua attività, potrà contare su una totalità di informazioni reperibili e verificabili che gli permetteranno di ottimizzare il lavoro e di giungere in maniera efficace ad esprimere il suo giudizio. Tale situazione consentirà di ottenere indiscutibili vantaggi alle parti contraenti. Se da un lato il revisore attraverso una pianificazione ottimale del suo lavoro riuscirà ad esprimere un giudizio in un minor tempo, dall’altro l’impresa committente dovrà certamente sostenere costi minori per l’attività di revisione.

In tale direzione non si può certamente sottovalutare l’attività legislativa e di indirizzo in materia di bilancio in quanto l’insieme delle disposizioni ivi vigenti, costituiscono degli ottimi strumenti per prevenire gli errori nella redazione del bilancio e, nel contempo, di facilitare l’attività di controllo sullo stesso, al fine di evidenziare eventuali debolezze manifestate dal sistema nel suo complesso.

Bibliografia

Barbarisi, Giancarlo, *Cos'è il bilancio di esercizio e qual è la sua funzione*,

<<http://www.businessplanvincente.com/2014/11/cose-il-bilancio-di-esercizio-e-qual-e-la-sua-funzione.html>>, 2014 [Visitato il 2 ott. 2016]

Chirico, Antonio, *Il legame tra l'Economia Aziendale e la Ragioneria*,

<http://docenti.luiss.it/chirico/files/2015/02/01_-caratteristiche-e-classificazioni.pdf>, 2015 [Visitato il 2 ott. 2016]

Chirico, Antonio, *L'evoluzione della regolamentazione in materia di revisione legale (contabile)*,

<http://docenti.luiss.it/chirico/files/2015/02/03_-regolamentazione-revisione-2015-2016.pdf>, 2015 [Visitato il 2 ott. 2016]

Chirico, Antonio, *La revisione dell'Area Vendite-Crediti*, <<http://docenti.luiss.it/chirico/files/2015/02/rev-vendite-09032016.pdf>>, 2015 [Visitato il 2 ott. 2016]

Coronella, Stefano, *Il bilancio di esercizio. Profili storici ed evolutivi*,

<<http://economia.uniparthenope.it/isa/coronella/BILANCIO%20profili%20storici.pdf>>, 2006 [Visitato il 2 ott. 2016]

D'Angelo, Paola, *Evoluzione normativa della revisione legale in Italia ed in Europa*,

<<http://www.leggioggi.it/2015/07/20/evoluzione-normativa-revisione-legale-in-italia-ed-in-europa/>>, 2015 [Visitato il 2 ott. 2016]

Giannessi, Egidio (2012). *Revisione aziendale e sistemi di controllo interno*. 3. ed. Milano: Giuffrè

Pinto, Eugenio, *Principi di redazione del bilancio di esercizio*, <<http://docenti.luiss.it/pinto/previous-years/courses-2012-2013-3/contabilit%C3%A0-e-bilancio-basic-and-intermediate-accounting/course-materials>>, 2010 [Visitato il 2 ott. 2016]