

CORSO
“LA REVISIONE LEGALE DEI CONTI”

La revisione delle voci dell’attivo

Dott. Filippo Genna
Dott. Salvatore Apolito

Napoli, 6 novembre 2014

1. INTRODUZIONE

I crediti si riferiscono alle seguenti voci dell'attivo di bilancio, siano esse a breve o a lungo termine:

- i crediti verso la clientela;
- i crediti verso società controllate, collegate, controllanti;
- gli altri crediti (verso dipendenti, per prestazioni non derivanti dall'attività tipica dell'azienda, per *royalties*, per prestiti, ecc.);
- gli effetti attivi (incluso le ricevute bancarie).

Revisione contabile - Crediti

2. OBIETTIVI DELLA REVISIONE CONTABILE DEI CREDITI

Gli obiettivi principali della revisione (asserzioni di bilancio) per la voce crediti prevedono che il revisore accerti quanto segue:

2.1 ESISTENZA

I crediti esistono e derivano da operazioni effettivamente avvenute e correttamente rilevate.

2.2 CORRETTA VALUTAZIONE

I crediti sono 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.

Revisione contabile - Crediti

2.3 COMPETENZA DI PERIODO DELLE OPERAZIONI DA CUI DERIVANO

I crediti esposti in bilancio sono originati da operazioni (es.: la vendita di merci e le prestazioni di servizi) rilevate per competenza entro la data di riferimento del bilancio.

2.4 CORRETTA ESPOSIZIONE IN BILANCIO

I crediti sono rappresentati in bilancio in conformità degli statuiti principi contabili, con particolare riferimento alla loro classificazione ed alla completezza delle informazioni integrative relative alla disponibilità dei crediti, garanzie, condizioni, ecc..

2.5 UNIFORMITA' DEI PRINCIPI CONTABILI RISPETTO ALL'ESERCIZIO PRECEDENTE

I motivi del cambiamento e l'influenza prodotta sulla situazione patrimoniale e sul risultato di esercizio, qualora i principi contabili adottati siano diversi da quelli utilizzati nell'esercizio precedente.

Revisione contabile - Crediti

3. CARATTERISTICHE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO RILEVANTI AI FINI DELLA REVISIONE

L'esame delle principali caratteristiche del sistema di controllo interno costituisce normalmente la premessa essenziale per permettere al revisore di predisporre il proprio programma di lavoro.

Revisione contabile - Crediti

3.1 ESISTENZA

a) Separazione dei compiti e delle responsabilità

Le diverse fasi dell'acquisizione, rilevazione e gestione dei crediti dovrebbero essere svolte da persone e/o funzioni aziendali diverse, le cui principali attività possono essere così individuate:

- acquisizione degli ordini;
- accettazione degli ordini e controllo del limite di credito concepibile;
- consegna della merce o prestazione del servizio e predisposizione dei relativi documenti;
- fatturazione;
- rilevazione contabile del credito;
- autorizzazione alla rettifica dei crediti per sconti, abbuoni, annullamenti, resi, ecc.;
- incasso;
- valutazione ai fini del bilancio.

Revisione contabile - Crediti

b) Uso e controllo di documenti idonei ed approvati

Questa prassi prevede che ogni operazione suscettibile di originare, modificare od estinguere i crediti sia accompagnata e comprovata da appositi documenti e che tali documenti siano controllati ed approvati prima della loro trasmissione a terzi e della loro rilevazione contabile. La prenumerazione dei documenti ne facilita il controllo di sequenza e la corretta archiviazione.

Revisione contabile - Crediti

- c) Analisi periodica delle risultante contabili da parte di personale indipendente da quello addetto alla loro tenuta:
- la tenuta di corrette registrazioni contabili presuppone l'esistenza di sistemi di rilevazione più o meno complessi secondo la natura e le dimensioni dell'azienda, il numero ed il tipo dei suoi debitori, l'eventuale esistenza di società controllate e collegate.
 - la correttezza e l'attendibilità delle scritture contabili devono essere periodicamente controllate da personale indipendente da quello addetto alla tenuta delle scritture stesse.

I controlli normalmente effettuati includono:

- riscontro tra i saldi dei conti individuali ed i saldi dei conti riepilogativi;
- riscontro delle risultanze contabili dell'azienda con quelle dei clienti, mediante invio a questi ultimi di estratti conto o di lettere con la richiesta di conferma scritta del saldo a credito dell'azienda stessa;
- riscontro degli incassi con le registrazioni nei conti individuali.

Revisione contabile - Crediti

3.2 CORRETTA VALUTAZIONE

Il sistema di controllo interno deve dare la possibilità di procedere ad una corretta valutazione dei crediti, tenendo conto di tutti i fatti che possono influire sul valore degli stessi quali:

a) Rischio di inesigibilità

Procedure da effettuare *prima* della formazione del credito:

- raccolta ed aggiornamento di *informazioni sulla solvibilità dei clienti*;
- determinazione dei *limiti di credito da concedere ai clienti*;
- riesame documentato della *posizione del cliente* nei casi in cui i limiti di credito siano stati superati od il cliente sia in ritardo con i pagamenti.

Procedure da effettuare *dopo* la formazione del credito:

- evidenza periodica dei crediti scaduti divisi per classi temporali di scaduto (*anzianità dei crediti*);
- procedure di *sollecito dei clienti* in ritardo con i pagamenti;
- *azioni legali* per il recupero del credito;
- evidenza statistica delle *perdite su crediti* sostenute negli anni al fine di quantificare il rischio generico di inesigibilità;
- procedure di determinazione del *fondo svalutazione crediti*.

Revisione contabile - Crediti

b) Crediti in valuta diversa da quella di conto

Il sistema di controllo interno deve permettere l'identificazione dei crediti in valuta estera e stabilire i criteri di conversione al momento della registrazione del credito ed in sede di bilancio d'esercizio in conformità agli statuiti principi contabili.

c) Costo finanziario di crediti a lungo termine

Il sistema di controllo interno deve permettere l'identificazione e la valutazione dei crediti a lungo termine, tenendo conto del costo finanziario connesso al differimento del credito raffrontato con gli eventuali interessi attivi che il credito matura. La conseguente valutazione del credito deve essere determinata in conformità agli statuiti principi contabili.

d) Sconti, abbuoni, ecc.

Il sistema di controllo interno deve permettere di stimare, in base all'esperienza storica ed alla prassi corrente, l'incidenza di sconti ed abbuoni normalmente concessi al momento dell'incasso, per considerarne l'effetto nella valutazione di bilancio.

Revisione contabile - Crediti

3.3 COMPETENZA DI PERIODO DELLE OPERAZIONI CHE HANNO GENERATO I CREDITI

Le procedure che possono essere adottate per consentire la rilevazione del credito nel periodo di competenza, come definito dai principi contabili statuiti, sono le seguenti:

- tempestiva emissione di appositi documenti per le merci uscite dal magazzino;
- raffronto tra i documenti di uscita e le fatture di vendita;
- registrazione dei documenti di uscita e delle relative fatture di vendita nel periodo di competenza;
- opportuno trattamento contabile dei documenti di uscita non coperti da fattura e delle fatture non corrispondenti a documenti di uscita.

Revisione contabile - Crediti

3.4 CORRETTA ESPOSIZIONE IN BILANCIO IN ADERENZA AGLI STATUITI PRINCIPI CONTABILI

Il sistema di controllo interno esistente nell'azienda deve essere in grado di fornire i dati necessari per la corretta classificazione e descrizione dei crediti in bilancio. Tali dati possono essere facilmente reperiti qualora l'azienda disponga di:

- a) un piano dei conti che permetta la classificazione e la descrizione dei crediti secondo quanto richiesto dagli statuiti principi contabili;
- b) rilevazioni extra contabili che riassumano particolari condizioni dei crediti, quali: vincoli, garanzie, maturazione di interessi, accordi di compensazione con debiti, ecc.

Revisione contabile - Crediti

3.5 UNIFORMITA' DEI PRINCIPI CONTABILI RISPETTO ALL'ESERCIZIO PRECEDENTE

Il sistema di controllo interno deve garantire l'applicazione di principi contabili uniformi rispetto a quelli adottati nell'esercizio precedente e consentire l'individuazione delle eventuali difformità.

Qualsiasi variazione suscettibile di produrre un effetto significativo sui risultati d'esercizio o sulla situazione patrimoniale deve essere approvata dalla direzione dell'azienda, la quale deve altresì spiegarne i motivi ed evidenziarne gli effetti.

Revisione contabile - Crediti

4. PROCEDURE DI REVISIONE

In base agli obiettivi che si è posto ed alla sua valutazione dell'affidabilità del sistema di controllo interno, il revisore determina il proprio programma di lavoro stabilendo la tipologia delle procedure di revisione da svolgere e l'estensione delle stesse. Le principali procedure di revisione che possono applicarsi con riferimento ai singoli obiettivi di revisione (asserzioni di bilancio) sono indicate di seguito.

4.1 ESISTENZA

Le procedure di revisione generalmente adottate per raggiungere questo obiettivo sono le seguenti:

4.1.1 Richiesta di conferma scritta positiva

La richiesta è normalmente fatta a conferma del totale credito esistente (comprensivo delle ricevute bancarie in circolazione) alla data prescelta. Tuttavia, ove le circostanze lo rendano opportuno, la richiesta può essere effettuata con riferimento a specifiche operazioni componenti il credito in esame.

Revisione contabile - Crediti

4.1.2 Procedure alternative in caso di mancato ottenimento di conferma scritta positiva

Qualora le richieste di conferma scritta siano rimaste senza risposta, il revisore deve effettuare le procedure alternative atte a produrre "elementi di evidenza" tali da soddisfarlo sull'esistenza dei saldi confermati. Tali procedure alternative possono includere:

- a) esame dei pagamenti ricevuti dall'azienda successivamente alla data di riferimento della conferma;
- b) controllo dei crediti sulla base dei documenti relativi alle operazioni che li hanno originati.

4.1.3 Verifica delle operazioni del periodo immediatamente successivo alla chiusura dell'esercizio

Come per altre voci di bilancio, è particolarmente indicativo esaminare, con appropriato sondaggio, le operazioni relative ai crediti contabilizzate successivamente alla data di chiusura del bilancio. In particolare, per i crediti è importante identificare le eventuali note di credito emesse, le note di debito ricevute e gli abbuoni concessi nel periodo fra la data di bilancio ed il completamento della revisione, al fine di valutare se tali operazioni hanno negato in tutto o in parte l'esistenza del credito originario.

Revisione contabile - Crediti

4.2 CORRETTA VALUTAZIONE

Il conseguimento di questo obiettivo comporta l'adozione di molteplici procedure di revisione, alcune delle quali sono esposte di seguito, con riferimento ad alcuni dei tipici aspetti che ne influenzano la valutazione.

E' importante considerare che l'ottenimento di conferma scritta dai debitori è una prova significativa dell'esistenza del credito, ma non fornisce la dimostrazione della sua esigibilità e della sua corretta valutazione.

4.2.1 Rischio di inesigibilità

La valutazione del rischio di inesigibilità è normalmente verificata con le seguenti procedure di revisione:

- a) analisi delle procedure utilizzate dall'azienda per valutare il rischio e relativa efficacia;
- b) esame dell'anzianità dei crediti;
- c) esame dei " crediti in sofferenza";
- d) esame delle perdite su crediti degli esercizi precedenti.

Revisione contabile - Crediti

4.3 COMPETENZA DI PERIODO DELLE OPERAZIONI CHE HANNO GENERATO I CREDITI

La competenza di periodo delle operazioni che hanno generato i crediti è normalmente esaminata mediante le seguenti procedure:

- 1) confronto fra le ultime bolle di uscita relative alle merci spedite immediatamente prima della data di bilancio con le fatture a clienti e controllo che i crediti relativi siano stati registrati prima della data di bilancio. Il confronto deve essere effettuato partendo sia dalle bolle d'uscita che dalle fatture;
- 2) effettuazione dello stesso controllo per le bolle di uscita, per le fatture e per la registrazione dei crediti relative alle merci spedite immediatamente dopo la data di bilancio;
- 3) ripetizione dei controlli di cui sopra, risalendo dalle registrazioni contabili ai documenti (fatture e bolle) anziché dai documenti alle registrazioni.

Nei casi in cui non vi sia la consegna fisica del bene contestualmente alla formazione del credito, le procedure dovranno essere appropriatamente adattate.

Revisione contabile - Crediti

4.4 CORRETTA ESPOSIZIONE IN BILANCIO

Il controllo dell'esistenza e della valutazione dei crediti fornisce normalmente al revisore sufficienti elementi per verificare che la loro classificazione e descrizione in bilancio sia corretta in conformità agli statuiti principi contabili. Alcuni degli elementi rilevanti al fine di questa verifica sono:

- a) la corrispondenza fra la descrizione della voce di bilancio (crediti verso clienti, crediti verso società controllate e collegate, altri crediti, ecc.) ed i crediti in essa iscritti;
- b) l'evidenziazione dei vincoli, garanzie, ecc. relativi ai crediti;
- c) l'esistenza di saldi creditori compensati nel saldo totale;
- d) durata contrattuale dei crediti.

4.5 UNIFORMITA' DEI PRINCIPI CONTABILI RISPETTO ALL'ESERCIZIO PRECEDENTE

L'uniformità dei principi contabili applicati nell'esercizio rispetto a quelli adottati nell'esercizio precedente deve essere controllata mediante opportuni raffronti fra:

- a) contenuto e classificazione delle voci incluse tra i crediti;
- b) metodi adottati per la valorizzazione dei crediti con particolare riferimento al fondo svalutazione crediti.

Revisione contabile - Crediti

5. CREDITI VERSO SOCIETA' DEL GRUPPO, ALTRI CREDITI ED EFFETTI ATTIVI

La revisione dei crediti verso altre società del gruppo, degli altri crediti e degli effetti attivi (incluso le ricevute bancarie) è effettuata con procedure simili a quelle della revisione dei crediti verso clienti.

5.1 CREDITI VERSO ALTRE SOCIETA' DEL GRUPPO

Alcune considerazioni che il revisore deve tenere presenti nel definire i controlli su questi crediti sono:

- a) la relazione esistente fra l'azienda e le altre società del gruppo non è, di per sé, garanzia dell'esigibilità del credito, per cui questi crediti devono essere assoggettati ad un controllo sulla loro esigibilità non meno approfondito di quello effettuato sugli altri crediti. La disponibilità di bilanci e di informazioni specifiche relative alla capacità finanziaria di questi debitori deve essere utilizzata dal revisore per trarre le proprie conclusioni;
- b) date le relazioni esistenti, è opportuno che le procedure di conferma scritta siano applicate con maggiore estensione;
- c) la valutazione dei crediti intercompany è da verificare anche in relazione alla politica di *transfer pricing* adottata all'interno del gruppo e questo rappresenta un'area sensibile ai fini dei rischi sui dati di bilancio.

Revisione contabile - Crediti

5.2 ALTRI CREDITI NON COMMERCIALI

Gli altri crediti presentano, generalmente, le seguenti caratteristiche:

a) Derivano da operazioni di natura particolare, quali ad esempio:

- concessione di anticipi o prestiti a dipendenti e/o terzi;
- anticipi a fornitori e/o agenti;
- affitti, locazioni, noleggi e simili, non derivanti dall'attività tipica dell'azienda;
- royalties verso terzi e/o società del gruppo;
- acconti d'imposte.

b) Spesso interessano un limitato numero di debitori e derivano da un limitato numero di operazioni.

Qualora si verificassero le condizioni su esposte, il revisore potrebbe applicare procedure di revisione diverse da quelle precedentemente descritte.

Si potrebbe, se le circostanze lo richiedessero e lo consentissero, diminuire le verifiche sul controllo interno ed accentrare le procedure di revisione sull'analisi dei documenti e delle registrazioni contabili da cui i crediti hanno tratto origine.

Revisione contabile - Crediti

5.3 EFFETTI ATTIVI E RICEVUTE BANCARIE

Gli effetti attivi e le ricevute bancarie possono rappresentare crediti di natura sia commerciale che finanziaria e possono essere stati emessi od accettati dai debitori dell'azienda sia in virtù di condizioni di pagamento concordate in origine, sia in sostituzione di pagamenti non regolarmente avvenuti alle condizioni precedentemente pattuite.

5.3.1 Obiettivi della revisione degli effetti attivi e delle ricevute bancarie

Gli obiettivi della revisione di queste voci dell'attivo sono, oltre all'accertamento dell'esistenza fisica, quelli enunciati per i crediti in generale.

5.3.2 Caratteristiche del sistema di controllo interno rilevanti ai fini della revisione degli effetti attivi

Anche le principali caratteristiche del sistema di controllo interno rilevanti ai fini della revisione sono simili a quelle descritte in precedenza. Ad esse si possono aggiungere le seguenti:

Revisione contabile - Crediti

- a) l'emissione ed il rinnovo degli effetti, così come tutti i successivi movimenti degli stessi, devono essere sottoposti al benestare di responsabili a ciò autorizzati;
- b) l'emissione di effetti, in sostituzione di precedenti condizioni di pagamento non rispettate, deve essere segnalata ai responsabili del controllo dei limiti di credito e non deve essere considerata come un normale pagamento;
- c) devono esistere registrazioni ausiliarie o simili mezzi idonei ad evidenziare analiticamente gli effetti ricevuti od emessi, quelli inviati allo sconto od all'incasso, quelli accreditati dalle banche salvo buon fine, quelli riaddebitati dalle banche benché, insoluti, quelli esistenti in portafoglio; in altri termini devono essere evidenziati analiticamente sia il movimento che la consistenza del conto o dei conti accesi agli effetti attivi;
- d) gli effetti in portafoglio devono essere adeguatamente custoditi;
- e) l'esistenza fisica degli effetti deve essere periodicamente controllata da parte di personale indipendente da quello addetto alla loro gestione.

Revisione contabile - Crediti

5.3.3 Procedure di revisione degli effetti attivi e delle ricevute bancarie

Le procedure di revisione non si discostano da quelle viste per i crediti verso clienti.

Ad esse si aggiunge normalmente il riscontro della esistenza fisica degli effetti in portafoglio e conferma da parte delle banche. Tale riscontro può essere effettuato alla data di bilancio o ad una data diversa; in questo secondo caso, i movimenti intervenuti tra la data del bilancio e quella del riscontro devono essere controllati a sondaggio con i relativi documenti e registrazioni contabili.

- ALLEGATO
- (Esempio di lettera per la richiesta di conferma positiva di crediti)

•**CARTA INTESTATA DELL'AZIENDA**

- Spett.
- (indirizzo del debitore)
- 20...

•Ci preghiamo informarVi che alla data del 31 dicembre 20.... il Vostro conto presentava un saldo a nostro credito di Euro, di cui Euro per ricevute bancarie in circolazione, come risulta dall'estratto conto che accludiamo.

•In relazione al normale controllo della nostra contabilità, Vi saremo grati se vorrete confermare direttamente ai nostri revisori contabili:

- Sigg.
- (indirizzo)

•che il suddetto saldo corrisponde a quello a Voi risultante, firmando nello spazio sotto segnato. Se non concordate, Vi preghiamo di scrivere direttamente ai nostri revisori contabili indicando il diverso saldo a Voi risultante e possibilmente i motivi della discordanza.

•Vi preghiamo di porre attenzione alla data della conferma. Le operazioni avvenute successivamente a tale data non sono state da noi considerate (1).

•Al fine di evitarvi, per quanto possibile, il disturbo di tale comunicazione, Vi accludiamo altra copia della presente da ritornare ai nostri revisori con il Vostro benestare e con le Vostre eventuali osservazioni. Alleghiamo busta affrancata ed indirizzata per la risposta e, nel ringraziarvi, distintamente Vi salutiamo.

•Firma

- (*) Concordiamo con l'importo sopra segnato
- (*) Non concordiamo con l'importo sopra segnato per le ragioni sotto indicate

•1) Per agevolare l'accertamento della esigibilità del credito, può essere opportuno richiedere l'elencazione dei pagamenti effettuati successivamente alla data di riferimento della conferma.

1. INTRODUZIONE

Tale posta costituisce un'area critica e delicata non solo per la sua entità e importanza relativa rispetto alle altre, ma altresì per il suo contenuto e le modalità di determinazione del suo valore.

La presentazione si riferisce specificamente alle giacenze di magazzino di aziende che trasformano materie prime o commerciano prodotti, ma deve intendersi esteso anche alle aziende che prestano servizi, in quanto le procedure di revisione relative al controllo dei servizi in corso di esecuzione alla fine del periodo sono sostanzialmente simili.

2. OBIETTIVI DELLA REVISIONE

Gli obiettivi principali della revisione (asserzioni di bilancio) delle rimanenze comportano per il revisore la necessità di accertare i seguenti aspetti:

- esistenza fisica delle giacenze;
- titolo di proprietà o di possesso;
- corretta valutazione mediante:
- determinazione del costo;
- determinazione del prezzo di mercato, in termini comparativi rispetto al costo;
- competenza dei costi e dei ricavi rilevati nel periodo, rispetto alle giacenze di magazzino;
- uniformità dei principi contabili rispetto all'esercizio precedente;
- trattamento contabile dei profitti interni.

Revisione contabile - Rimanenze

2.1 *ESISTENZA FISICA*

E' necessario verificare che le quantità valorizzate ai fini del bilancio corrispondano alle giacenze esistenti alla fine dell'esercizio, sia che tali quantità risultino da un inventario fisico sia che esse vengano desunte da un inventario contabile.

2.2 *TITOLO DI PROPRIETA' O DI POSSESSO*

Il revisore deve porsi l'obiettivo di verificare se le giacenze di magazzino sono di proprietà dell'azienda (es. merci presso la stessa, presso terzi o in viaggio) o di proprietà di terzi, nonché la correttezza del relativo trattamento contabile.

Si tratta di accertare quindi che le giacenze di magazzino comprendano tutte e solo quelle di proprietà dell'azienda, includendo anche quelle presso terzi o in viaggio, ed escludendo quelle di proprietà di terzi che sono presso l'azienda.

Revisione contabile - Rimanenze

2.3 CORRETTA VALUTAZIONE

2.3.1 Controllo della determinazione del costo

Sia per le giacenze di magazzino derivanti da acquisti, sia per quelle che l'azienda stessa produce, occorre accertare la determinazione dei costi, con specifico riferimento a:

- a) *configurazione del costo*, ossia gli elementi confluiti nello stesso (es. costo d'acquisto, oneri accessori d'acquisto, costi di trasformazione, ecc.);
- b) *sistema di calcolo del costo* (es.: per commessa o per processo);
- c) *metodo di attribuzione* dei costi alle giacenze di magazzino (es.: metodo L.I.F.O., F.I.F.O., costo medio ponderato, ecc.).

2.3.2 Controllo della determinazione del prezzo di mercato, in termini comparativi rispetto al costo

La determinazione del costo delle giacenze non può andare disgiunta dal confronto con il prezzo o valore di mercato delle stesse.

Il revisore deve pertanto accertare che tale confronto venga operato dall'azienda, soprattutto per le giacenze che presentano problemi di scarsa redditività, lenta movimentazione, obsolescenza ed eccedenza rispetto ai normali fabbisogni.

Revisione contabile - Rimanenze

2.4 COMPETENZA DEI COSTI E DEI RICAVI RILEVATI NEL PERIODO

Il revisore deve porsi l'obiettivo di verificare che, per le giacenze di magazzino alla chiusura dell'esercizio, sia stato contabilizzato il rispettivo costo desunto dalle fatture d'acquisto. Per i beni prodotti dall'azienda, il controllo andrà esteso anche ai costi di trasformazione. Analogamente, è necessario assicurarsi che le merci vendute prima della chiusura dell'esercizio siano state escluse dalle giacenze di magazzino e che sia stato contabilizzato il relativo ricavo di vendita.

2.5 UNIFORMITA' DEI PRINCIPI CONTABILI RISPETTO ALL'ESERCIZIO PRECEDENTE

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

2.6 TRATTAMENTO CONTABILE DEI PROFITTI INTERNI

Ai fini di un bilancio consolidato, il revisore deve - analogamente - verificare la correttezza del trattamento riservato ai profitti derivanti da cessioni tra società del gruppo, non realizzati all'esterno del gruppo medesimo.

3. CARATTERISTICHE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO RILEVANTI AI FINI DELLA REVISIONE

L'esame delle principali caratteristiche del sistema di controllo interno costituisce normalmente la premessa essenziale per permettere al revisore di predisporre il proprio programma di lavoro.

Di seguito sono esposte alcune caratteristiche che comunemente si riscontrano in un buon sistema di controllo interno relativo alle rimanenze. E' tuttavia possibile che altri controlli e caratteristiche diverse da quelle esposte possano garantire ugualmente un buon sistema di controllo interno.

Revisione contabile - Rimanenze

3.1 ESISTENZA FISICA DELLE GIACENZE

a) Determinazione di linee di responsabilità per le giacenze di magazzino

Le diverse fasi della gestione di magazzino dovrebbero essere affidate a singoli responsabili incaricati di garantire il rispetto di idonee procedure, quali:

1) ricevimento beni in magazzino (proprio o presso terzi)

- identificazione, controlli quantitativi e qualitativi, collaudi, riscontri con gli ordinativi d'acquisto;
- tempestivo inoltro al destinatario.

2) area di giacenza

- adeguata dislocazione e disposizione delle merci;
- controllo sui movimenti all'interno del magazzino e sui prelievi, versamenti e movimenti vari tra il magazzino ed i reparti di produzione, trasformazione, manutenzione o altri.

3) area di spedizione

- controllo sulla corrispondenza tra quantità e qualità dei beni da spedire e preventiva autorizzazione all'uscita, formalizzata su apposito documento;
- tempestivo inoltro dei beni al destinatario;
- segnalazione dell'avvenuta uscita dei beni agli uffici incaricati della fatturazione, delle registrazioni relative ai beni presso terzi e della tenuta della contabilità di magazzino.

Revisione contabile - Rimanenze

b) Adeguate protezione fisica delle giacenze

A questo fine è necessario che siano istituite appropriate misure per movimentare, immagazzinare e custodire le giacenze, salvaguardandole da incendi, fenomeni atmosferici, incuria, danneggiamenti colposi e dolosi, sottrazioni.

c) Uso e controllo di moduli prenumerati e approvati da responsabili autorizzati per la movimentazione fisica delle giacenze

Questa prassi prevede che ogni movimentazione delle giacenze sia accompagnata e comprovata da appositi documenti (buoni di entrata, uscita, prelievo e versamento, collaudo, scarto, ecc.). Tali documenti, emessi e firmati da responsabili a ciò autorizzati, possono consistere in moduli prenumerati per facilitarne il controllo di sequenza e la corretta archiviazione.

d) Esistenza di una contabilità della movimentazione di magazzino

La contabilità di magazzino risulta necessaria dal punto di vista gestionale per poter seguire i movimenti delle giacenze, i livelli di riordino e individuare fenomeni di lento rigiro, obsolescenza, eccedenza di scorta, ecc.

Facilita altresì l'esecuzione di ricognizioni fisiche e controlli periodici di magazzino.

Revisione contabile - Rimanenze

e) Rilevazione fisica delle giacenze effettuata periodicamente

Una rilevazione fisica delle giacenze deve essere effettuata periodicamente.

Tale ricognizione può essere attuata:

- in unica soluzione, mediante un inventario fisico completo;
- con inventari parziali, su base ciclica, aventi una frequenza tale da inventariare, almeno una volta all'anno, tutte le componenti di magazzino;
- con altri metodi (ad es.: campionamento statistico) idonei ad assicurare risultati altrettanto validi rispetto a quelli che si sarebbero ottenuti mediante inventari completi, di fine periodo o ciclici.

Le risultanze inventariali devono essere riscontrate con le esistenze della contabilità di magazzino, per poter ricercare le cause di eventuali discordanze e per apportare le dovute rettifiche alle rilevazioni fisiche o a quelle contabili.

Revisione contabile - Rimanenze

f) Idonee procedure di rilevazione fisica delle giacenze

Per un'adeguata esecuzione di un inventario fisico si richiede che siano previsti e risolti i punti seguenti:

- 1) una programmazione dell'inventario fisico che si concretizzi in appropriate norme scritte che disciplinino i settori di rilevazione, le modalità di esecuzione ed i soggetti responsabili;
- 2) una razionale predisposizione delle giacenze allo scopo di facilitarne i conteggi;
- 3) un chiaro sistema di identificazione e descrizione delle scorte;
- 4) l'individuazione delle giacenze a lento rigiro, obsolete, difettose;
- 5) predisposizione di adeguate procedure di conteggio, riepilogazione e controllo delle quantità risultanti da inventario, mediante l'adozione di una idonea modulistica (cartellini prenumerati o simili);
- 6) un controllo sulle eventuali movimentazioni di magazzino che intervengono nel corso dell'inventario;
- 7) l'identificazione delle merci di terzi presso l'azienda e delle merci di proprietà dell'azienda che si trovano in viaggio o presso terzi;
- 8) corrette procedure di imputazione su base di competenza delle vendite e degli acquisti effettuati nel periodo precedente e in quello successivo all'inventario fisico.

3.2 TITOLO DI PROPRIETA' O DI POSSESSO

L'azienda deve disporre di una documentazione e di un sistema di rilevazioni tali da poter provare e salvaguardare il suo diritto di proprietà sulle merci acquistate, siano esse in suo possesso oppure in viaggio o giacenti presso terzi.

Per avere un costante controllo delle merci di sua proprietà ma giacenti presso terzi, l'azienda deve disporre di adeguate procedure, quali:

- a) emissione di appositi documenti per le uscite di merci a titolo non traslativo di proprietà, con l'indicazione della causale dell'uscita, del tipo e quantità della merce, del destinatario e di ogni altro elemento utile;
- b) emissione di documenti di rientro atti ad essere ricollegati con quelli correlativi di uscita;
- c) rilevazioni contabili dei documenti suddetti, idonee a consentire la definizione del rapporto con i terzi e la determinazione delle quantità ancora giacenti presso di essi;
- d) periodiche ispezioni fisiche presso i terzi o richieste agli stessi di conferme scritte relative alla quantità e qualità delle merci in loro possesso, ma di proprietà dell'azienda.

Revisione contabile - Rimanenze

I beni di terzi presso l'azienda devono essere identificate o identificabili sia fisicamente che contabilmente.

A tal fine, oltre ad una documentazione di base e ad una contabilità del tipo già citato per le merci dell'azienda presso terzi, occorre disporre di apposite aree di giacenza, oppure di cartellini o simili mezzi atti a separare le merci di terzi da quelle di proprietà dell'azienda.

Nel caso di merci confuse o comunque non specificamente identificabili, il sistema in atto deve permettere il confronto tra le quantità totali in giacenza con quelle di proprietà dell'azienda e di terzi.

Tutte le limitazioni della libera disponibilità delle merci di sua proprietà devono essere tenute presenti dall'azienda mediante apposite rilevazioni dei vincoli esistenti (riserve di proprietà, privilegi, ecc.).

3.3 CORRETTA VALUTAZIONE

Il sistema di controllo interno deve dare la possibilità di procedere alla valutazione delle giacenze di magazzino in base ai principi contabili statuiti, tenendo presente, oltre al costo d'acquisto o di produzione, la comparazione dello stesso con il prezzo o valore di mercato.

3.3.1 Determinazione del costo

I sistemi contabili che un'azienda può adottare per ottenere una corretta determinazione dei costi variano in funzione delle sue dimensioni e delle sue caratteristiche.

In alcuni casi possono essere sufficienti delle rilevazioni elementari, mentre per aziende con processi produttivi complessi può essere necessaria l'adozione di una contabilità analitica che consenta una migliore sistematicità e precisione nell'individuare i costi di fabbricazione e nell'imputarli ai singoli reparti, commesse, lavorazioni e quindi alle unità di prodotto.

Revisione contabile - Rimanenze

Alcune caratteristiche della contabilità analitica rilevanti ai fini del controllo interno sono:

- a) collegamento della contabilità analitica con la contabilità generale;
- b) determinazione degli scostamenti tra contabilità generale e analitica, al fine di stabilire il grado di attendibilità di quest'ultima;
- c) registrazioni effettuate in base a documenti prenumerati e regolarmente approvati;
- d) esistenza di elaborati (o prospetti) sui costi di produzione, schede di commessa e documenti similari;
- e) analisi particolarmente approfondita per le componenti di costo più rilevanti;
- f) tenuta dell'inventario permanente a valore oltre che a quantità.

3.3.2 Determinazione del prezzo di mercato

L'azienda deve attuare delle procedure atte a consentire il raffronto tra il costo delle giacenze ed il relativo valore di mercato, così come definito dagli statuiti principi contabili, in tutti i casi in cui vi sia una indicazione della necessità di procedere a tale raffronto.

A tal fine, è necessario che la contabilità analitica permetta un'agevole individuazione delle giacenze soggette a fenomeni di scarsa redditività, lenta movimentazione, obsolescenza ed eccedenza rispetto ai normali fabbisogni.

Revisione contabile - Rimanenze

3.4 COMPETENZA DEI COSTI E DEI RICAVI RILEVATI NEL PERIODO RISPETTO ALLE GIACENZE DI MAGAZZINO

Il sistema di controllo in atto deve assicurare la correlazione tra i movimenti di magazzino e le registrazioni contabili, attribuendo sia gli uni che le altre al periodo di competenza, antecedente o susseguente alla data di bilancio.

A tal fine, le procedure devono garantire, tra l'altro, quanto segue:

a) per gli acquisti:

- 1) tempestiva emissione di appositi documenti per le merci entrate in magazzino o delle quali si sia comunque acquisita la proprietà;
- 2) raffronto dei documenti d'entrata con le fatture dei fornitori;
- 3) registrazione dei documenti d'entrata e delle relative fatture nel periodo in cui è effettivamente avvenuta l'entrata o l'acquisizione della proprietà delle giacenze;
- 4) contabilizzazione dei costi accessori di acquisto (trasporto, assicurazione, ecc.) nel periodo in cui è registrato l'acquisto a cui si riferiscono;
- 5) opportuno trattamento contabile dei documenti di entrata non coperti da fattura e delle fatture non abbinate ad alcun documento d'entrata;

Revisione contabile - Rimanenze

b) per i costi di trasformazione:

- 1) adeguata documentazione dei movimenti all'interno dell'azienda, soprattutto dei passaggi di materie prime e materiali dal magazzino ai reparti e di prodotti finiti o semilavorati dai reparti al magazzino o da reparto a reparto;
- 2) contabilizzazione dei costi di mano d'opera, delle lavorazioni esterne e degli altri eventuali costi di trasformazione nel periodo in cui sono stati effettivamente sostenuti;
- 3) raffronto tra i costi sostenuti nel periodo e quelli attribuiti alle giacenze di magazzino.

c) per le vendite:

- 1) tempestiva emissione di appositi documenti per le merci uscite dal magazzino o comunque cedute a terzi;
- 2) raffronto tra i documenti di uscita e le fatture di vendita;
- 3) registrazione dei documenti di uscita e delle relative fatture di vendita nel periodo in cui è effettivamente avvenuto il movimento;
- 4) opportuno trattamento contabile dei documenti di uscita non coperti da fattura e delle fatture non corrispondenti a regolari documenti di uscita.

Revisione contabile - Rimanenze

- d) per le entrate e le uscite di merci a titolo non traslativo di proprietà:
- 1) emissione di appositi documenti, indicanti, tra l'altro, la clausola del movimento ed a che titolo lo stesso è avvenuto;
 - 2) tempestiva registrazione dei documenti suddetti in appositi libri o schedari, idonei a seguire il movimento della merce e ad individuare le giacenze dell'azienda presso terzi e quelle di terzi presso l'azienda;
 - 3) rilevazione nel periodo di competenza degli eventuali costi o ricavi connessi con i movimenti in questione (ad esempio, compensi per lavorazioni presso terzi o per conto di terzi).
- e) per i passaggi diretti da fornitore a cliente:
- 1) documentazione atta a consentire il confronto tra le dichiarazioni dei fornitori e quelle dei clienti;
 - 2) registrazione delle fatture dei fornitori e di quelle ai clienti nel periodo in cui è effettivamente avvenuto il movimento;
 - 3) opportuno trattamento contabile delle fatture dei fornitori per le quali non sia stata emessa la fattura al cliente e delle fatture ai clienti non abbinate alle corrispondenti fatture dei fornitori.

Revisione contabile - Rimanenze

3.5 UNIFORMITA' DEI PRINCIPI CONTABILI RISPETTO ALL'ESERCIZIO PRECEDENTE

Il controllo interno deve garantire l'applicazione di principi contabili uniformi rispetto a quelli applicati nell'esercizio precedente e consentire l'individuazione delle eventuali difformità.

Qualsiasi variazione suscettibile di produrre un effetto significativo sui risultati d'esercizio e sulla situazione patrimoniale, deve essere approvata dalla direzione dell'azienda, la quale deve altresì spiegarne i motivi ed evidenziarne gli effetti.

3.6 CORRETTO TRATTAMENTO CONTABILE DEI PROFITTI INTERNI

E' necessario che l'azienda disponga di procedure atte a determinare l'ammontare dei profitti derivanti da scambi al suo interno. Si tratta, pertanto, di individuare le eventuali maggiorazioni del costo delle giacenze dovute al solo scambio di materie prime, semilavorati e prodotti finiti, tra magazzini, reparti, depositi e filiali.

Revisione contabile - Rimanenze

4. PROCEDURE DI REVISIONE

In base agli obiettivi che il revisore si è posto ed alla sua valutazione dell'affidabilità del sistema di controllo interno, il revisore determina il proprio programma di lavoro stabilendo le procedure di revisione da svolgere e l'estensione delle stesse.

Le principali procedure che possono applicarsi sono elencate di seguito.

4.1 ACCERTAMENTO DELL'ESISTENZA FISICA DELLE GIACENZE

Le procedure di revisione saranno diverse a seconda del metodo adottato dall'azienda per la rilevazione dell'esistenza fisica delle giacenze.

4.1.1 Nel caso in cui venga eseguito un inventario fisico in unica soluzione, il revisore deve:

- a) informarsi tempestivamente delle date dell'inventario fisico, della localizzazione delle giacenze da rilevare (comprese quelle di proprietà di terzi presso l'azienda), del valore approssimativo delle giacenze presso le varie località, dell'esistenza di merci presso terzi;

Revisione contabile - Rimanenze

b) esaminare le istruzioni predisposte per la rilevazione fisica e analizzarne l'adeguatezza rispetto:

- 1) alla individuazione dei responsabili dell'inventario;
- 2) alla sistemazione e dislocazione delle giacenze in modo da facilitarne il conteggio;
- 3) al controllo dei movimenti delle merci nel caso che le rilevazioni non si effettuino a magazzino fermo;
- 4) alla chiara individuazione delle merci movimentate prima e dopo la data dell'inventario;
- 5) alle norme per il conteggio e per la descrizione dei dati rilevati (articolo, codice, quantità, unità di misura, centro di costo, ecc.);
- 6) all'uso di cartellini prenumerati o altro idoneo mezzo di rilevazione;
- 7) alla segnalazione di merci danneggiate, obsolete, a lento rigiro;
- 8) al controllo delle giacenze presso terzi o delle giacenze di terzi presso l'azienda;

c) presenziare, nei limiti ritenuti necessari, alle operazioni di inventario fisico condotte dall'azienda e, nel corso di esso, ispezionare i magazzini ed i locali dove si svolgono i conteggi, allo scopo di accertare che le istruzioni di inventario siano correttamente applicate;

Revisione contabile - Rimanenze

d) effettuare dei sondaggi sull'accuratezza dei conteggi e pertanto:

- 1) controllare a campione, per le maggiori classi di giacenze, i conteggi effettuati, segnalando ogni differenza rispetto alle rilevazioni dell'azienda;
- 2) valutare la necessità di estendere il campione verificato, in base alle risultanze di questi controlli;
- 3) rilevare le informazioni annotate su alcuni cartellini di inventario, ai fini di un controllo successivo del loro esatto riporto sul riepilogo finale di inventario;
- 4) annotare la numerazione dei cartellini d'inventario distribuiti, utilizzati, non utilizzati e annullati nel corso dei conteggi;
- 5) ottenere una copia dei fogli o riepiloghi d'inventario già compilati, se possibile, o rilevare i dati annotati su alcuni fogli, al fine di controllare successivamente che i dati rilevati non siano stati alterati;
- 6) accertare la rilevazione delle merci obsolete, danneggiate, a lento rigiro o in quantità notevolmente eccedente il normale fabbisogno;

Revisione contabile - Rimanenze

- 7) controllare che tutte le giacenze siano state rilevate e che nessun articolo sia stato conteggiato due volte;
- 8) controllare l'identificazione e il trattamento delle merci di terzi in magazzino e dei prodotti fatturati ma non spediti, oppure spediti e non ancora fatturati;
- 9) controllare l'identificazione ed il trattamento delle merci entrate e non ancora coperte da fattura del fornitore e delle merci non ancora ricevute ma già coperte da fattura;
- 10) ottenere la numerazione delle ultime bolle di movimentazione delle merci prima dell'inventario fisico e delle ultime fatture emesse e ricevute prima dell'inventario stesso;

Revisione contabile - Rimanenze

- e) ottenere una copia dei riepiloghi finali dell'inventario fisico e verificare che i dati rilevati nel corso dell'inventario fisico siano stati esattamente riportati o cumulati, senza omissioni o duplicazioni;
- f) controllare se siano state accertate le cause delle eccedenze o deficienze delle quantità rilevate fisicamente rispetto alla loro esistenza contabile;
- g) verificare che l'azienda abbia rettificato prontamente i dati dell'inventario fisico o di quello contabile dopo l'accertamento e l'approvazione delle differenze riscontrate;
- h) accertare la corretta rilevazione da parte della azienda delle giacenze presso terzi, per il tramite di inventari fisici o per il tramite di richiesta di conferma scritta;
- i) se l'inventario non è stato effettuato alla data di bilancio, controllare a campione la movimentazione tra la data di inventario e quella di bilancio e accertare, alla data di bilancio, la correttezza della competenza di periodo dei costi e dei ricavi rispetto alle giacenze.

Revisione contabile - Rimanenze

4.1.2 Nel caso in cui venga effettuato un inventario fisico mediante inventari parziali o con altri metodi, il revisore deve:

- a) ottenere il programma annuale di inventari parziali e stabilire a quali inventari vuole presenziare;
- b) per ogni inventario parziale procedere analogamente a quanto descritto nel precedente punto 4.1.1;
- c) per inventari eseguiti in base a metodi di campionamento statistico, ottenere la descrizione del metodo e valutarne il grado di attendibilità (con ricorso ad esperti esterni, se il revisore non ha specifica competenza nelle tecniche di campionamento statistico).

4.1.3 L'effettuazione della rilevazione fisica delle giacenze a data diversa dalla data di bilancio o mediante rilevazioni cicliche o basate su metodi statistici, presuppone l'esistenza di una buona contabilità di magazzino e di un efficace sistema di controllo interno. Se i presupposti non vi sono o il revisore li considera insufficienti, il revisore stesso deve richiedere che l'azienda effettui una rilevazione in unica soluzione alla data di bilancio. Il rifiuto dell'azienda ad una tale richiesta deve essere considerato una limitazione allo svolgimento della revisione e come tale riportata nella relazione di certificazione.

Revisione contabile - Rimanenze

4.2 VERIFICA DEL TITOLO DI PROPRIETA' O DI POSSESSO

Nella generalità dei casi, il revisore non svolge specifiche procedure di verifica per individuare merci non di proprietà dell'azienda, tra quelle dichiarate come tali, a meno che le circostanze rendano necessaria l'adozione di procedure particolari.

Il titolo di proprietà delle giacenze in magazzino viene espressamente confermato per iscritto dal legale rappresentante dell'azienda stessa. Tale conferma è peraltro suffragata dalla conoscenza delle condizioni di mercato e dell'azienda che il revisore si è formato, e, in particolare dalla metodologia seguita per gli acquisti e le vendite, nonché dai risultati di altri sondaggi, quali le conferme di clienti, fornitori, banche, ecc.

Per le merci che l'azienda identifica come merci di proprietà di terzi o merci proprie presso terzi, il revisore richiede conferma, a campione, delle risultanze contabili dell'azienda stessa.

Per le merci in viaggio il revisore verifica che la società abbia provveduto ad identificare e registrare quelle merci di cui ha acquistato la proprietà e, ove lo ritenga necessario, effettua appositi sondaggi delle procedure in essere.

Revisione contabile - Rimanenze

4.3 ACCERTAMENTO DELLA CORRETTA VALUTAZIONE DELLE GIACENZE DI MAGAZZINO

Per l'accertamento della corretta valutazione delle giacenze di magazzino non si può prescindere dal raffronto del valore unitario attribuito dall'azienda alle giacenze stesse con il loro costo e con il relativo prezzo di mercato.

4.3.1 Controllo della determinazione del costo

Il costo attribuito alle giacenze è normalmente controllato con le seguenti procedure:

- a) individuare le componenti di costo ed il metodo di determinazione del costo per accertarne la corrispondenza agli statuiti principi contabili;
- b) verificare a campione la valutazione delle merci d'acquisto, riferendosi alle fatture di fornitori del periodo appropriato in rapporto al metodo di determinazione del costo adottato ed alle quantità delle giacenze di magazzino; considerare anche la correttezza di ogni inclusione di componenti accessori di costo (trasporti, spese di magazzinaggio, sconti, ecc.) e la ragionevolezza della loro incidenza;

Revisione contabile - Rimanenze

c) controllare le componenti di materiale, mano d'opera e spese cumulate nel costo dei prodotti in corso di lavorazione o dei prodotti finiti, in rapporto al metodo di determinazione del costo adottato:

- 1) per il materiale, accertare le quantità, con riferimento alle distinte-base di lavorazione, ed i prezzi, con riferimento alle fatture dei fornitori;
- 2) per la mano d'opera, esaminare le distinte di lavorazione o i cartellini segnatempo ed il relativo costo unitario;
- 3) per le spese, controllare il metodo di imputazione, la corretta base di inclusione delle voci di costo, raffrontare le aliquote di imputazione adottate con le aliquote di incidenza effettiva per l'anno in corso e per gli anni precedenti.

Revisione contabile - Rimanenze

d) nel caso l'azienda usi un sistema a costi standard o a costi stimati si deve:

- 1) accertare i criteri seguiti nell'elaborazione dei costi e stabilire se siano appropriati;
- 2) analizzare le fonti dei dati-base di calcolo dei costi;
- 3) verificare l'accuratezza delle operazioni aritmetiche nelle tabelle di computo dei costi;
- 4) controllare lo scostamento fra dati standard o di stima e dati consuntivi del periodo, rispetto alla quantità consumata ed al costo unitario dei materiali, ai tempi ed al costo unitario di mano d'opera, al cumulo di spese generali ed alle quantità prodotte;
- 5) accertare la frequenza con cui l'azienda aggiorna gli standard e le cause delle variazioni apportate agli elementi del costo standard nel corso del loro ultimo aggiornamento;
- 6) controllare i conti alle varianze e l'accuratezza delle registrazioni in detti conti;
- 7) considerare l'effetto delle varianze o degli scostamenti fra dati consuntivi e dati standard o stimati e stabilire se detti scostamenti siano stati considerati nella valutazione delle giacenze di magazzino.

Revisione contabile - Rimanenze

4.3.2 Controllo della determinazione del prezzo di mercato

Le procedure di revisione ai fini di questo controllo si possono così sintetizzare:

- a) esaminare il confronto effettuato dall'azienda fra i costi ed il relativo valore di mercato, rappresentato dai prezzi correnti di riacquisto e dal valore netto di realizzo determinato in base alle più recenti fatture di acquisto, ai listini in corso dei fornitori, ai listini dei prezzi di vendita dell'azienda, alle quotazioni di mercato;
- b) verificare che l'azienda abbia effettuato una ricerca delle giacenze soggette a fenomeni di scarsa redditività, lenta movimentazione, obsolescenza ed eccedenza rispetto ai normali fabbisogni ed abbia determinato il valore di mercato di tali voci al fine di compararlo con il costo;
- c) controllare che la distinta delle giacenze di cui al punto b) approntata dall'azienda sia completa e in particolare:
 - 1) includa le merci che, nel corso dell'inventario fisico od all'esame della contabilità di magazzino, si siano rivelate soggette a tali fenomeni;
 - 2) non esistano, anche sulla base delle informazioni ottenute, altre voci da aggiungere alla predetta distinta.
- d) accertare che l'azienda abbia determinato le eventuali perdite previste sul completamento di lavori in corso ed ordini inevasi.

Revisione contabile - Rimanenze

4.4 COMPETENZA DEI COSTI E DEI RICAVI RILEVATI NEL PERIODO

Per determinare che la competenza di periodo dei costi e dei ricavi, rispetto alle giacenze, sia stata rispettata devono essere normalmente considerate le seguenti procedure, da eseguire con riferimento alla data delle rilevazioni fisiche ed alla data di bilancio:

- a) confrontare le bolle di entrata relative alle merci ricevute immediatamente prima della data di inventario con le fatture dei fornitori e controllare che siano state registrate prima della data d'inventario. Il confronto deve essere effettuato partendo sia dalle bolle di entrata che dalle fatture;
- b) effettuare lo stesso controllo per le bolle di entrata e le fatture di fornitori relative alle merci ricevute immediatamente dopo la data d'inventario;
- c) per i beni in transito, controllare la correttezza della rilevazione;
- d) confrontare le ultime bolle di uscita relative alle merci spedite immediatamente prima della data d'inventario con le fatture a clienti e controllare che siano state registrate prima della data d'inventario. Il confronto deve essere effettuato partendo sia dalle bolle di uscita che dalle fatture;
- e) effettuare lo stesso controllo per le bolle di uscita e le fatture a clienti relative alle merci spedite immediatamente dopo la data d'inventario.

Revisione contabile - Rimanenze

4.5 UNIFORMITA' DEI PRINCIPI CONTABILI RISPETTO ALL'ESERCIZIO PRECEDENTE

L'uniformità dei principi contabili applicati nell'esercizio rispetto a quelli adottati nell'esercizio precedente deve essere controllata mediante opportuni raffronti tra:

- a) contenuto e classificazione delle voci incluse tra le giacenze;
- b) metodi adottati per la valorizzazione delle giacenze.

Le risultanze del raffronto di cui sopra possono essere convalidate mediante opportuni sondaggi sulle diverse voci e analisi sull'andamento di appropriati indici di rotazione.

4.6 CORRETTO TRATTAMENTO CONTABILE DEI PROFITTI INTERNI

L'indagine va condotta sulle principali voci oggetto di scambi interni e deve accertare che il costo delle stesse non comprenda quote derivanti esclusivamente dalla inclusione di profitti attribuiti ai diversi reparti o filiali in connessione con gli addebiti reciproci derivanti dagli scambi suddetti.

Nel caso di aziende facenti parte di un gruppo, le procedure di verifica sopradescritte devono essere estese anche agli scambi avvenuti tra le aziende stesse.

5. CONSIDERAZIONI PARTICOLARI

5.1 IMPOSSIBILITA' DI OSSERVARE DIRETTAMENTE LA RILEVAZIONE FISICA DELLE GIACENZE

Vi possono essere circostanze in cui al revisore non è praticamente possibile partecipare alla rilevazione fisica delle giacenze o di una Parte significativa di esse (ad es.: petroliere in alto mare, prodotti in località e condizioni non avvicinabili da parte dell'uomo, ecc.).

Questa impossibilità obiettiva deve essere considerata una limitazione nello svolgimento della revisione e come tale deve essere riportata nella relazione di certificazione, descrivendo le ragioni che l'hanno determinata.

Il revisore deve però procedere ad eseguire accertamenti sulla base della documentazione disponibile in azienda al fine di esprimere un giudizio sul bilancio, condizionato dalla limitazione descritta.

Revisione contabile - Rimanenze

5.2 NECESSITA' DI CONTROLLARE LE QUANTITA' DELLE GIACENZE DI MAGAZZINO A DATE PRECEDENTI IL CONFERIMENTO DELL'INCARICO

In alcune circostanze il revisore si trova nella necessità di dover controllare le quantità in giacenza a date precedenti il conferimento dell'incarico. In particolare questo può avvenire:

- 1) nel primo anno in cui è affidato l'incarico di revisione, se il revisore non è stato chiamato a controllare le giacenze iniziali;
- 2) nel caso in cui il revisore è chiamato ad esprimere un giudizio anche sui bilanci di esercizi precedenti;
- 3) nel caso in cui l'azienda segua il metodo LIFO, per gli scaglioni di quantità degli esercizi precedenti;

Revisione contabile - Rimanenze

4) nel caso in cui il revisore riceva l'incarico dopo la data di bilancio.

In questi casi, se il revisore ha potuto:

a) controllare con osservazione diretta le quantità delle giacenze dell'ultimo bilancio (o di un periodo intermedio successivo);

b) valutare che il sistema di controllo interno e la contabilità di magazzino in vigore nei precedenti esercizi assicurano un'attendibile determinazione delle quantità in giacenza;

c) svolgere le procedure alternative, quali il controllo della movimentazione di magazzino, l'analisi dei risultati delle precedenti rilevazioni dell'azienda e la valutazione della ragionevolezza degli indici di rotazione, **può esprimere un giudizio sul bilancio senza evidenziare alcuna limitazione relativa alle quantità di magazzino di cui non ha osservato la rilevazione.**

Revisione contabile - Rimanenze

5.3 RESPONSABILITA' DEL REVISORE NELL'ACCERTARE LE CARATTERISTICHE MERCEOLOGICHE DELLE GIACENZE DI MAGAZZINO

Il revisore non ha talvolta la competenza tecnica per riconoscere se le caratteristiche merceologiche delle giacenze corrispondono a quelle attribuite dall'azienda.

Il revisore deve controllare che il sistema di controllo interno garantisca la corretta descrizione delle giacenze e, nei limiti dei propri sondaggi, deve verificare la ragionevole corrispondenza delle giacenze osservate alla descrizione loro attribuita. La verifica di tale corrispondenza è normalmente limitata al riscontro della conformità tra la descrizione attribuita dalla azienda alle giacenze di magazzino ed i marchi od ogni altra indicazione apposta sulle giacenze medesime.

Nel caso di impossibilità di effettuare l'indicato riscontro o di ragionevole dubbio sull'esattezza della descrizione merceologica attribuita alle giacenze, il revisore deve richiedere l'intervento di un esperto in materia o di un laboratorio esterno di analisi.

Revisione contabile - Attivo immobilizzato

IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

Le immobilizzazioni materiali sono costituite da beni di uso durevole, impiegati per la produzione e la commercializzazione di beni e servizi il cui scambio sul mercato costituisce il fine dell'impresa.

Tali beni vengono impiegati normalmente come strumenti di produzione del reddito della gestione tipica o caratteristica e non sono quindi destinati alla vendita né alla trasformazione per l'ottenimento dei prodotti dell'impresa.

Revisione contabile - Attivo immobilizzato

Area delle immobilizzazioni materiali

- Immobili (terreni, immobili industriali, immobili civili);
- Impianti (impianti generici, impianti specifici, macchinari, macchine operatrici, forni, ecc.);
- Mobili (mezzi di trasporto, mobili di ufficio, macchine elettromeccaniche ed elettroniche, attrezzature, ecc.)

Area delle immobilizzazioni materiali

OBIETTIVI DI REVISIONE

Area delle immobilizzazioni materiali

1. Accertamento dell'esistenza, della proprietà e della libera disponibilità

“Il revisore deve accertare che le immobilizzazioni materiali esistano e che l'azienda disponga di un'adeguata documentazione relativa al suo diritto di proprietà ed agli eventuali vincoli gravanti sullo stesso, o sul diverso titolo in base al quale detiene i beni (affitto, locazione finanziaria)”

Area delle immobilizzazioni materiali

2. Verifica della corretta valutazione

“Il revisore deve accertare che le immobilizzazioni siano state valutate in conformità con i principi contabili statuiti in materia di acquisti, costruzioni interne, capitalizzazione di interessi passivi, manutenzioni e spese generali, trattamento di contributi e agevolazioni di legge su nuovi investimenti, conferimenti, donazioni, trattamento dei cespiti obsoleti o non più utilizzabili in tutto o in parte, rivalutazioni, disinvestimenti, ecc.”

Area delle immobilizzazioni materiali

3. Accertamento della corretta determinazione dei fondi di ammortamenti

“Il revisore deve accertare che le quote ed i fondi ammortamento siano stati determinati in conformità con gli statuiti principi contabili, con particolare riferimento al valore preso come base per il calcolo delle quote, al periodo di vita utile stimato ed al metodo utilizzato per l’attribuzione delle quote ai singoli esercizi”.

Revisione contabile - Attivo immobilizzato

Area delle immobilizzazioni materiali

4. Verifica della competenza di periodo

“Il revisore deve accertare che le immobilizzazioni ed i fondi di ammortamento figuranti in bilancio derivino da operazioni (es. acquisti, alienazioni, accantonamenti) rilevate, per competenza, entro la data di riferimento del bilancio”.

Area delle immobilizzazioni materiali

5. Accertamento della corretta esposizione

“Il revisore deve accertare che le immobilizzazioni ed i fondi di ammortamento siano rappresentati in bilancio in conformità con gli statuiti principi contabili, con particolare riferimento alla classificazione delle voci ed alla completezza delle informazioni integrative sulla eventuale presenza di vincoli alla proprietà ed alla libera disponibilità dei cespiti (ipoteche, privilegi, ecc)”.

Area delle immobilizzazioni materiali

6. Accertamento dell'uniformità dei principi contabili rispetto all'esercizio precedente

“Qualora i principi contabili adottati nell'esercizio in esame siano diversi da quelli interessati 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”.

Area delle immobilizzazioni materiali

PROCEDURE DI REVISIONE

Area delle immobilizzazioni materiali

Obiettivo: ESISTENZA, PROPRIETA' E DISPONIBILITA'

Verifiche:

- Per ciascuna categoria di cespiti, ottenere un riepilogo dei movimenti intervenuti nei relativi conti (saldi iniziali, incrementi, decrementi, ammortamenti, saldi finali).
- Controllare la corrispondenza dei saldi iniziali con quelli finali del precedente esercizio.
- Per il campione di incrementi/decrementi prescelto controllare l'esistenza e la regolarità della documentazione di base e la correttezza delle registrazioni contabili ed extracontabili.
- Informarsi sulla eventuale esistenza di immobilizzazioni inattive e verificarne il trattamento contabile.
- Controllare l'accuratezza degli eventuali inventari fisici effettuati dall'azienda nel periodo in esame e dei relativi raffronti con i dati contabili ed extracontabili.
- Verificare l'ammontare ed il trattamento contabile delle immobilizzazioni completamente ammortizzate.

Revisione contabile - Attivo immobilizzato

Area delle immobilizzazioni materiali

Obiettivo: CORRETTA VALUTAZIONE

Verifiche:

- Accertare che i criteri di valutazione adottati dall'azienda non si discostino da quelli dettati dagli statuiti principi contabili.
- Verificare l'applicazione dei criteri adottati dall'azienda mediante opportuni sondaggi sulle scritture contabili ed extracontabili.

Area delle immobilizzazioni materiali

Obiettivo: CORRETTA DETERMINAZIONE DEI FONDI

Verifiche:

- Informarsi sulla prassi e sui metodi seguiti dall'azienda per il calcolo delle quote di ammortamento ed accertarne l'aderenza agli statuiti principi contabili.
- Valutare la ragionevolezza delle stime su cui si basa il calcolo delle quote di ammortamento.
- Ottenere un riepilogo dei movimenti intervenuti nei fondi ammortamento
- Controllare la corrispondenza dei saldi iniziali con quelli finali.
- Controllare l'esattezza dei conteggi e la correttezza delle registrazioni contabili relative agli incrementi ed ai decrementi di ammontare significativo.
- Evidenziare la differenza causata dalla difformità tra metodi applicati e principi contabili relativi alla quota di ammortamento.

Area delle immobilizzazioni materiali

Obiettivo: **COMPETENZA**

Verifiche:

- Raffronto tra i documenti di entrata/uscita o di effettuazione lavori dei periodi immediatamente precedenti e successivi alla chiusura dell'esercizio e delle relative fatture dei fornitori/acquirenti.
- Controllo della rilevazione dei documenti e delle fatture suddette nel periodo di competenza.
- Controllo del corretto trattamento contabile dei documenti non coperti da fattura e delle fatture non accoppiate a regolari documenti a fine esercizio
- Accertamento del corretto computo delle quote di ammortamento a carico dell'esercizio.
- Accertamento della corretta rilevazione nel periodo di competenza dei documenti che, per loro natura, non richiedono ricevimento od emissione di fattura (verbali di smantellamento).

Revisione contabile - Attivo immobilizzato

Area delle immobilizzazioni materiali

Obiettivo: CORRETTA ESPOSIZIONE

Verifiche:

- Corrispondenza tra descrizione della voce di bilancio ed i cespiti o i fondi di ammortamento in essa inclusi.
- Evidenziazione di vincoli gravanti sulle immobilizzazioni.
- Evidenziazione di eventuali cespiti in possesso di terzi o cespiti di terzi in possesso dell'azienda.
- Evidenziazione di eventuali immobilizzazioni destinate alla vendita o inattive ed il cui utilizzo futuro sia dubbio.

Revisione contabile - Attivo immobilizzato

Area delle immobilizzazioni materiali

Obiettivo: UNIFORMITA'

Verifiche:

- Confrontare contenuto e classificazione delle voci incluse tra le immobilizzazioni ed i fondi di ammortamento.
- Confrontare i criteri adottati per la valutazione delle immobilizzazioni.
- Confrontare i criteri adottati per il calcolo e l'imputazione delle quote di ammortamento.

Revisione contabile - Attivo immobilizzato

Area delle immobilizzazioni materiali

Un potenziale controllo chiave deve rispondere a due requisiti:

- contribuire al raggiungimento di un grado significativo di convincimento;
- consentire di raggiungere questo grado di convincimento più efficacemente di altre procedure.

Revisione contabile - Attivo immobilizzato

IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

Le immobilizzazioni immateriali sono costituite da costi che manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi e da beni incorporei, di uso durevole, impiegati per la produzione e la commercializzazione di beni e servizi il cui scambio sul mercato costituisce il fine dell'impresa.

Nella più ampia accezione di “immobilizzazioni immateriali” rientrano anche alcune tipologie di costi che, pur non essendo collegati all'acquisizione o produzione interna di un bene o un diritto, non esauriscono la propria utilità nell'esercizio in cui sono sostenuti (oneri pluriennali).

Revisione contabile - Attivo immobilizzato

Area delle immobilizzazioni immateriali

- Beni incorporei (diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, concessioni, licenze e diritti simili);
- Costi pluriennali che non si concretizzano nell'acquisizione o produzione interna di beni o diritti (costi di impianto ed ampliamento, costi di ricerca, sviluppo e pubblicità, ecc.);
- Avviamento;
- Costi interni ed esterni sostenuti per beni immateriali in corso di produzione o di acquisto, compresi i relativi acconti

Revisione contabile - Attivo immobilizzato

Riferimenti normativi

- Codice civile (artt. 2424 - 2425 - 2426 - 2427)
- Documenti n. 16 e n.24 del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri
- IAS n. 16, n. 17, n. 38, n. 36 e n. 40
- Principi di revisione

Area delle immobilizzazioni immateriali

OBIETTIVI DI REVISIONE

Area delle immobilizzazioni immateriali

1. Accertamento dell'appropriata iscrizione

“Il revisore deve accertare che l'iscrizione di immobilizzazioni immateriali venga effettuata esclusivamente nei casi previsti dagli statuti principi contabili. Qualora i principi contabili statuiscono che le immobilizzazioni immateriali rappresentano *costi ad utilità pluriennale, possono essere capitalizzate solo a condizione del loro recupero da parte delle future condizioni di redditività* dell'azienda, il revisore deve porsi l'obiettivo specifico di verificare l'esistenza di queste due condizioni.”

Revisione contabile - Attivo immobilizzato

Area delle immobilizzazioni immateriali

2. Verifica del corretto computo degli ammortamenti

“Il revisore deve accertare che gli ammortamenti a carico delle immobilizzazioni immateriali vengano determinati in relazione a quanto previsto dagli statuiti principi contabili, con particolare riferimento al periodo di vita utile stimato ed al metodo utilizzato per l’attribuzione delle quote ai singoli esercizi”.

Area delle immobilizzazioni immateriali

3. Accertamento della corretta esposizione in bilancio

“Il revisore deve accertare che le immobilizzazioni immateriali siano rappresentate in bilancio in conformità con gli statuiti principi contabili, con particolare riferimento alla classificazione delle voci ed alla completezza delle informazioni integrative relative alla loro natura ed ai movimenti che hanno originato il valore residuo figurante in bilancio”.

Area delle immobilizzazioni immateriali

4. 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”.

Area delle immobilizzazioni immateriali

PROCEDURE DI REVISIONE

Area delle immobilizzazioni immateriali

Obiettivo: APPROPRIATA ISCRIZIONE

Verifiche:

- Per ciascuna categoria di immobilizzazioni immateriali, ottenere un riepilogo dei movimenti intervenuti nei relativi conti (saldi iniziali, incrementi, decrementi, ammortamenti, saldi finali).
- Controllare la corrispondenza dei saldi iniziali con quelli finali del precedente esercizio.
- Per il campione di incrementi/decrementi prescelto controllare l'esistenza e la regolarità della documentazione di base e la correttezza delle registrazioni contabili ed extracontabili.

Revisione contabile - Attivo immobilizzato

Area delle immobilizzazioni immateriali

Obiettivo: CORRETTO COMPUTO DEGLI AMMORTAMENTI

Verifiche:

- Esattezza dei conteggi e la correttezza delle registrazioni contabili relative agli ammortamenti a carico dell'esercizio in esame.
- Congruità degli ammortamenti complessivamente accumulati per ciascuna categoria di immobilizzazioni immateriali non ancora completamente ammortizzate alla fine del periodo in esame.

Revisione contabile - Attivo immobilizzato

Area delle immobilizzazioni immateriali

Obiettivo: CORRETTA ESPOSIZIONE

Verifiche:

- Corrispondenza tra la descrizione della voce di bilancio e la natura delle immobilizzazioni immateriali in essa incluse.
- Esistenza di informazioni integrative relative alla natura delle immobilizzazioni immateriali ed ai movimenti da cui deriva il valore residuo iscritto in bilancio.

Revisione contabile - Attivo immobilizzato

Area delle immobilizzazioni immateriali

Obiettivo: UNIFORMITA'

Verifiche:

- Confrontare contenuto e classificazione delle voci incluse tra le immobilizzazioni immateriali.
- Confrontare i criteri adottati per la valutazione delle immobilizzazioni immateriali.
- Confrontare i criteri adottati per il computo degli ammortamenti relativi alle immobilizzazioni immateriali.

Revisione contabile - Attivo immobilizzato

CONTROLLI CHIAVE IMMOBILIZZAZIONI

RIEPILOGO

CONTROLLI CHIAVE

Registrazioni da fonti regolari
propriamente identificate



Riepilogo per anno di acquisto dei
cespiti per confronto fondo
ammortamento



RISCHI

- Registrazioni non complete e non accurate
- Doppie registrazioni
- Appropriazioni indebite non identificate

- Registrazioni contabili non complete e non accurate
- Fondi ammortamento non in linea con i requisiti e non correttamente calcolati
- Politiche di ammortamento non omogenee

ASSERZIONI

C/A

C/V

CONTROLLI CHIAVE

Metodologie e politiche di ammortamento opportunamente fissate da procedure e regole uniformi



Le singole autorizzazioni di spesa per gli investimenti sono prenumerate



La direzione esamina con sistematicità la vita utile residua dei cespiti



RISCHI

- Informazioni errate, poco chiare
- Errori nel procedimento di ammortamento
- Politiche di ammortamento non omogenee

- Documentazione relativa agli acquisti persa o non inoltrata al personale competente
- Acquisti non autorizzati

- Obsolescenza tecnica dei cespiti
- Ammortamenti non in linea con la vita utile
- Valutazioni errate delle immobilizzazioni

ASSERZIONI

C/V

C/V

C/V/E

CONTROLLI CHIAVE

RISCHI

ASSERZIONI

La responsabilità per la contabilità per progetto e la contabilità dei cespiti sono tenute separate dalla contabilità generale



- Ammortamenti non in linea con la vita utile
- Appropriazioni indebite
- Scarsa protezione delle immobilizzazioni

C/A

E' richiesta l'approvazione del Comitato Esecutivo o del Cda per ogni progetto, acquisto o disinvestimento di immobilizzazioni tecniche



- Appropriazioni indebite
- Scarsa protezione delle immobilizzazioni
- Acquisti non autorizzati
- Le dismissioni o i trasferimenti di immobilizzazioni non sono comunicati al personale competente.

C/V/E

CONTROLLI CHIAVE

Si inviano periodicamente alla direzione relazioni sui progetti in corso e completati

Le persone autorizzate a dar corso e ad approvare operazioni concernenti le immobilizzazioni sono chiaramente identificate, i loro limiti di autorità sono chiaramente definiti e le fatture e gli stati di avanzamento lavori sono sottoposti alla loro approvazione prima del pagamento

RISCHI

- Errate valutazioni dei progetti in corso
- Informazioni errate, non chiare e imprecise sullo stato di avanzamento dei lavori
- Appropriazioni indebite
- Scarsa protezione delle immobilizzazioni in corso
- Progetti non adeguatamente controllati

- Acquisizioni e alienazioni non autentiche
- Acquisizioni e alienazioni non autorizzate
- Costi inappropriatamente caricati sui lavori interni

ASSERZIONI

C/V/E

C/V

CONTROLLI CHIAVE

Per ogni significativa immobilizzazione acquistata o presa in leasing sono tenute dettagliate schede cespiti ovvero il libro dei cespiti ammortizzabili contiene tutte le informazioni rilevanti

Vi sono adeguate registrazioni di contabilità industriale in grado di assicurare che sia stato correttamente registrato il costo delle immobilizzazioni tecniche costruite internamente

RISCHI

- I saldi di mastro non corrispondono alla somma delle singole voci individuali
- I saldi in contabilità non corrispondono all'effettiva esistenza fisica delle immobilizzazioni
- I fondi ammortamento non sono in linea con i requisiti

- Costruzioni interne non valutate correttamente
- Progetti non adeguatamente controllati

ASSERZIONI

C/A

C/E/V

CONTROLLI CHIAVE

Esiste una procedura di conferme interne indipendenti delle immobilizzazioni presso i terzi



- Scarsa informazione sui beni presso terzi
- Appropriazioni indebite non identificate
- Dati di bilancio non coerenti

RISCHI

Periodicamente si effettua un inventario fisico delle immobilizzazioni tecniche, si riconcilia il risultato del conteggio con le registrazioni contabili e si analizzano le differenze.



- Appropriazioni indebite non identificate
- Errori nelle registrazioni contabili
- Le dismissioni o i trasferimenti di immobilizzazioni non sono comunicati al personale competente

ASSERZIONI

C/A/E

C/A/E

CONTROLLI CHIAVE

Le fatture di acquisto vengono controllate rispetto all'ordine per i prezzi, le condizioni, i trasporti, l'accuratezza matematica

Le schede dei cespiti (o il libro cespiti) sono periodicamente concordate con il mastro di contabilità generale

RISCHI

- RegISTRAZIONI contabili non accurate
- Mancanza dei documenti o informazioni errate

- I saldi di mastro non corrispondono alla somma delle singole voci individuali
- Appropriazioni indebite non identificate

ASSERZIONI

A/E

A

CONTROLLI CHIAVE

Esistono appropriate procedure meccanografiche che assicurano l'esattezza delle somme ed i calcoli sono effettuati utilizzando programmi meccanografici opportunamente controllati



L'elenco dei cespiti in essere è confrontato con la verifica fisica delle immobilizzazioni



RISCHI

- Errori nelle registrazioni contabili non individuati
- Le registrazioni dell'acquisto delle immobilizzazioni non corrispondono alle fatture dei fornitori
- Calcoli non corretti
- Ammortamenti e fondi ammortamenti non precisi, con errori di calcolo
- Stime non ragionevoli delle vite utili
- Immobilizzazioni tecniche per le quali non è ancora avvenuto il passaggio di proprietà
- Dati di bilancio che non corrispondono all'esistenza dei beni

ASSERZIONI

A/V

A

CONTROLLI CHIAVE

L'accesso agli impianti è limitato durante le ore non lavorative.

I mobili, le attrezzature, i macchinari e qualsiasi altra immobilizzazione portatile, sono identificati tramite l'apposizione di un'apposita targhetta di riconoscimento



I calcoli sono verificati globalmente per classi di coefficienti di ammortamento con riferimento al prospetto riepilogativo dei cespiti per anzianità da personale con funzione di supervisione non coinvolto nelle procedure di calcolo



RISCHI

- Inadeguatezza della protezione fisica e della sicurezza delle immobilizzazioni
- Appropriazioni indebite

- Criteri di ammortamento non uniformi nel tempo
- Calcoli non corretti
- Non appropriate date di inizio ammortamento
- Valutazioni errate

ASSERZIONI

E

V

CONTROLLI CHIAVE

RISCHI

ASSERZIONI

Gli incrementi nel conto immobilizzazioni, oltre a quelli dovuti a nuove acquisizioni, sono supportati da attendibili stime conformi ai principi contabili.

Le diminuzioni del conto immobilizzazioni, oltre a quelle dovute a disinvestimenti, sono supportate da autorizzazioni al disinvestimento e/o da appropriate relazioni di stima



- Criterio del costo non rispettato
- RegISTRAZIONI contabili incomplete, inesatte

V

Revisione contabile - Attivo immobilizzato

FASE FINALE: conclusioni

Realizzate le opportune verifiche il revisore dovrà valutare l'impatto sulla situazione economica e patrimoniale delle eventuali problematiche emerse e pervenire, pertanto, all'espressione di un più consapevole giudizio sul bilancio.

Revisione contabile - Partecipazioni

Attività finanziarie non immobilizzate Valutazione

I titoli e le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni sono iscritti al costo di acquisto o di produzione, calcolato secondo il numero 1) dell'art 2426 c.c., ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore; tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi. I costi di distribuzione non possono essere computati nel costo di produzione.

Revisione contabile - Partecipazioni

Criteri di valutazione - COSTO

Costo d'acquisto + oneri accessori

- Costo specifico
- Costo LIFO, FIFO, Media ponderata
- rettificato per perdite durevoli di valore
- dividendi contabilizzati per competenza se relativi a partecipazioni immobilizzate (se il CdA della controllata è anteriore a quello della controllante)
- I fondi comuni d'investimento vanno classificati fra gli ALTRI TITOLI (immobilizzati o non)

Revisione contabile - Partecipazioni

Criteri di valutazione - valore di MERCATO

- Titoli e partecipazioni QUOTATI = quotazione del mercato ufficiale (per principio n.20 media delle quotazioni dell'ultimo mese, per IAS 25 quotazione del giorno).
- Titoli e partecipazioni NON QUOTATI = titoli: valore nominale rettificato per tener conto della quotazione di titoli simili partecipazioni in imprese non quotate: presumibile valore di realizzo

Revisione contabile - Partecipazioni

Criteria di valutazione - Metodo del Patrimonio Netto

Si può applicare per valutare imprese controllate e collegate

Ha gli stessi effetti di un consolidamento integrale ma modo sintetico

Prevede l'iscrizione per un importo pari alla corrispondente frazione del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio delle imprese medesime, detratti i dividendi ed operate le rettifiche richieste dai principi di redazione del bilancio consolidato nonché quelle necessarie per il rispetto dei principi indicati negli articoli 2423 e 2423-bis.

Revisione contabile - Partecipazioni

Obiettivo di Revisione: esistenza

Esistenza

I titoli e le partecipazioni esistono e derivano da operazioni effettivamente avvenute e correttamente rilevate e, conseguentemente, le entrate/uscite di titoli contabilizzate nel periodo sono a fronte di titoli e/o partecipazioni effettivamente ricevute/trasferite.

Revisione contabile - Partecipazioni

Obiettivo di Revisione: completezza

Completezza

Tutte le operazioni effettuate relative a titoli e partecipazioni sono state contabilizzate.

Revisione contabile - Partecipazioni

Obiettivo di Revisione: accuratezza

Accuratezza

Le operazioni relative a titoli e partecipazioni sono correttamente valorizzate e contabilizzate, secondo processi di calcolo aritmetico corretti.

Revisione contabile - Partecipazioni

Obiettivo di Revisione: cut off

Cut off

I titoli e le partecipazioni (e valori connessi) esposti in bilancio sono originati da operazioni rilevate, per competenza, entro la data di riferimento del bilancio.

Revisione contabile - Partecipazioni

Obiettivo di Revisione: presentazione & informativa

Presentazione & Informativa

I titoli e le partecipazioni (e i valori connessi) sono rappresentati in bilancio in conformità agli statuiti principi contabili, con particolare riferimento alla loro classificazione e descrizione ed alla completezza delle informazioni integrative.

Revisione contabile - Partecipazioni

Obiettivo di Revisione: valutazione

Valutazione

I titoli e le partecipazioni sono valutati in conformità ai principi contabili statuiti, tenendo conto dei fattori che possono influire sul loro valore. Rispetto del criterio di uniformità dei principi contabili applicati.

Revisione contabile - Partecipazioni

Obiettivo di Revisione: diritti ed obblighi

Diritti ed obblighi

I titoli e le partecipazioni di proprietà dell'azienda e quelli su cui gravano vincoli a favore di terzi sono correttamente rappresentati

Revisione contabile - Altre voci dell'attivo corrente

Altre voci dell'attivo che richiedono particolari procedure di revisione sono le seguenti:

- Cassa

verifica delle scritture ai fini della verifica delle norme antiriciclaggio.

- Fiscalità differita attiva verifica della recuperabilità attraverso redditi imponibili negli esercizi successivi.

Grazie per l'attenzione