

Dossier carte lavoro civilistico: sezione S

Sezione S => S100 Conto economico

È buona norma iniziare le verifiche di revisione con una preliminare analisi del conto economico in termini di confronto con gli anni precedenti e il budget oltre che con adeguate procedure di riclassificazione ed analisi del dato tendenziale. Non dimentichiamo che generalmente non ricerchiamo l'evidenza, in assenza di informazioni diverse, della continuità aziendale in quanto questa è usualmente assunta come di "default" Io consiglio sempre invece, soprattutto in questa fase di analisi del conto economico, e non solo, di determinare l'esistenza di problematiche inerenti la continuità aziendale dell'azienda.

Seguono gli obiettivi e i programmi di lavoro per il conto economico.

→ Ricavi di vendita

OBIETTIVI

Verificare che per tutti i ricavi di vendita:

- analytical review;
- tutte le merci e servizi forniti sono fatturati e tutte le fatture sono incluse in bilancio;
- tutte le vendite registrate rappresentano passività dei clienti per merci e servizi forniti;
- le vendite sono registrate in bilancio nei conti appropriati e per importi corretti.

PROCEDURE DI REVISIONE

Spiegare le variazioni tra anno corrente, anno precedente e budgets, indagando quelle non usuali od inattese per:

1. vendite per prodotto o ubicazione;
2. margine lordo per prodotto o ubicazione.

E relativamente a:

1. resi, sconti e abbuoni in totale;
2. resi, sconti e abbuoni in percentuale delle vendite.

E relativamente a:

1. vendite dei mesi precedenti e successivi fine anno;

2. resi, sconti e abbuoni in totale e in percentuale delle vendite, dei mesi precedenti e successivi fine anno.

Confrontare il trend mensile delle vendite con quello dell'anno prima e verificare se le variazioni stagionali, se rilevanti, sono coerenti.

Confrontare i margini di ricavo con i ricarichi standard, le politiche di definizione dei prezzi di vendita, i margini dell'esercizio precedente e con le rilevazioni statistiche per aziende del settore.

Confrontare gli ordini del periodo con le vendite (opportunamente rettificata per essere confrontabili).

Confrontare l'importo mensile delle note di accredito emesse con le vendite.

Analizzare il rapporto tra vendite in contanti e a credito.

Spiegare le variazioni degli indici:

1. commissioni su ricavi di vendita;
2. sconti concessi su ricavi di vendita;
3. trasporti per spedizioni su ricavi di vendita;
4. altre spese di vendita su ricavi di vendita.

Analizzare il volume delle vendite in relazione alle potenzialità aziendali (dimensioni dei magazzini, capacità produttiva).

Rivedere lo sfruttamento della capacità produttiva e, in relazione a questa, i ricavi unitari (per tonnellata, per metro...).

Verificare le riconciliazioni tra le registrazioni effettuate da due o più uffici indipendenti:

1. totale incassi registrati da uff. Cassa = totale registrazioni in avere di contabilità clienti/generale;
2. totale registrazioni in dare di contabilità clienti/generale = totale vendite per ordini valorizzati;
3. totale merce spedita per reparto Spedizioni = totale trasferimenti a reparto Spedizioni dal Magazzino;
4. totale vendite registrate da contabilità clienti/generale = valore totale delle spedizioni per reparto Spedizioni.

Controllare la riconciliazione tra le quantità fatturate, spedite, ordinate e prodotte.

Controllare la riconciliazione delle quantità vendute con quelle acquistate e/o prodotte.

Controllare le vendite per prodotto moltiplicando le quantità vendute per il prezzo di vendita unitario.

Riconciliare le vendite con gli imponibili fiscali per IVA, IVA in sospensione ...

Considerare i risultati dei tests procedurali (livello di certezza raggiunto).

Considerare i risultati dei tests analitico-sostanziali (livello di certezza raggiunto).

Considerare la natura ed il grado di certezza raggiunto dai controlli sostanziali su aree di bilancio correlate.

Ottenere il dettaglio della fatturazione e

1. verificare la correttezza aritmetica;
2. controllare la corrispondenza con le schede di mastro;
3. indagare le voci rilevanti o non usuali.

Per un campione di fatture selezionato dal dettaglio fatturazione:

1. verificare con la fattura originale;
2. controllare il dettaglio della fattura con le registrazioni di spedizione della merce o di prestazione del servizio;
3. controllare il prezzo di vendita con i listini ufficiali;
4. controllare il corretto calcolo delle imposte (IVA...);
5. controllare la registrazione sul partitario del cliente.

Per un campione di merci spedite o servizi prestati:

1. controllare le fatture di vendita;
2. controllare le fatture con il dettaglio fatturazione.

Ottenere il dettaglio delle note di credito e

1. verificare la correttezza aritmetica;
2. controllare la corrispondenza con le schede di mastro;
3. indagare le voci rilevanti o non usuali.

Per un campione di note di credito selezionato dal dettaglio, controllare:

1. con il documento originale;
2. con le registrazioni della merce resa o altra documentazione;
3. con la fattura di vendita, per prezzi e quantità;
4. il trattamento fiscale;
5. le registrazioni sul partitario del cliente.

Per un campione di spedizioni precedenti e successive alla data di bilancio controllare la corretta competenza di registrazione delle fatture.

Per un campione di fatture registrate prima e dopo la data di bilancio verificare che merci e

servizi relativi sono stati forniti nello stesso periodo.

Ottenere il dettaglio dell'accantonamento per note di accredito da emettere e

1. riconciliare con le schede di mastro;
2. discutere con la Direzione le basi di determinazione e la ragionevolezza del metodo;
3. per un campione, controllare la necessità dell'accantonamento con la documentazione di supporto.

Per un campione di note credito selezionato dal dettaglio delle note credito emesse dopo la data di bilancio, verificarne la corrispondenza con l'accantonamento di bilancio.

Costi operativi

OBIETTIVI

Verificare che per tutti i costi operativi:

- analytical review;
- tutte le merci e servizi ricevuti sono fatturati e tutte le fatture sono incluse in bilancio;
- tutti gli acquisti registrati rappresentano passività della società per merci e servizi ricevuti;
- gli acquisti sono registrati in bilancio nei conti appropriati e per importi corretti.

PROCEDURE DI REVISIONE

Spiegare le variazioni tra anno corrente, anno precedente e budgets, indagando quelle non usuali od inattese relativamente a

1. acquisti di merci per prodotto ed ubicazione;
2. acquisti di servizi per tipo e ubicazione;
3. spese per affitti.

Confrontare la percentuale del margine lordo con quella dell'anno precedente e con quella prevista, indagare ogni variazione rilevante od inattesa ovvero la mancanza delle variazioni attese per

1. mese;
2. ubicazione;
3. prodotto;
4. area geografica.

Confrontare la composizione del costo della produzione (materiali, lavoro, altre spese industriali) con l'anno precedente, indagando le fluttuazioni significative o l'assenza delle fluttuazioni attese.

Confrontare le quantità acquistate con quelle vendute e

1. indagare le differenze significative o non usuali;
2. verificare che le variazioni di magazzino corrispondono.

Rivedere la riconciliazione tra costi standard e costi effettivi.

Confrontare il rapporto tra costi indiretti di lavoro (mensa...) e numero dipendenti dell'anno con quello dell'anno precedente ed indagare le fluttuazioni significative o l'assenza di fluttuazioni attese.

Spiegare le variazioni tra anno corrente, anno precedente e budgets, indagando quelle non usuali od inattese relativamente a

1. costi d'esercizio;
2. costi d'esercizio in percentuale delle vendite.

Rivedere le analisi della società dei costi effettivi rispetto al budget: confermare le motivazioni per le variazioni più importanti, indagare ogni variazione inattesa (o l'assenza di) non rilevata dalla società.

Rivedere i costi mensili relativi a spese ricorrenti.

Rivedere le spese relative ai cespiti (manutenzioni, assicurazioni...).

Analizzare gli acquisti mensili ed indagare le fluttuazioni significative o l'assenza di quelle attese.

Rivedere gli sconti cassa concessi dai fornitori in rapporto a quelli dell'anno precedente.

Rivedere la riconciliazione tra quantità fatturate e quantità ricevute, quantità ordinate e quantità registrate a magazzino.

Controllare gli acquisti moltiplicando le quantità acquistate per il costo medio di acquisto per prodotto.

Riconciliare i saldi iniziali (p. es. risconti passivi, accantonamenti per resi, ...) con i dati finali della revisione precedente.

Considerare i risultati dei tests procedurali (livello di certezza raggiunto).

Considerare i risultati dei tests analitico-sostanziali (livello di certezza raggiunto).

Considerare la natura ed il grado di certezza raggiunto dai controlli sostanziali su aree di bilancio correlate.

Ottenere il dettaglio della fatturazione e

1. verificare la correttezza aritmetica;
2. controllare la corrispondenza con le schede di mastro;
3. indagare le voci rilevanti o non usuali.

Per un campione di fatture selezionato dal dettaglio fatturazione

1. verificare con la fattura originale;
2. controllare il dettaglio della fattura con le registrazioni di ricezione della merce o del servizio;
3. controllare il corretto calcolo delle imposte (IVA...);
4. controllare la registrazione sul partitario.

Per un campione di merce o servizi ricevuti

1. controllare le fatture;
2. controllare le fatture con il dettaglio fatturazione.

Per un campione di ricezioni di merci o servizi precedenti e successive alla data di bilancio controllare la corretta competenza di registrazione delle fatture.

Per un campione di fatture registrate prima e dopo la data di bilancio verificare che merci e servizi relativi sono stati ricevuti nello stesso periodo.

Costi del Personale

OBIETTIVI

Verificare che per tutti i costi operativi:

- tutti i costi del personale sono riflessi in bilancio;
- i costi del personale registrati riflettono i costi effettivi sostenuti per il personale in forza;
- i costi del personale sono registrati in bilancio nei conti appropriati e per importi corretti.

PROCEDURE DI REVISIONE

Spiegare le variazioni tra anno corrente, anno precedente e budgets, indagando quelle non normali od inattese relativamente a

1. costi del personale per reparto, centro di costo o linea di produzione;
2. costi del personale per un campione di mesi selezionati;
3. pagamenti mensili.

Spiegare le variazioni tra anno corrente, anno precedente e budgets, indagando quelle non normali od inattese relativamente a

1. numero dipendenti per reparto, centro di costo o linea di produzione;
2. numero dipendenti inclusi nel TFR;
3. costo medio per categoria.

Spiegare le variazioni tra anno corrente, anno precedente e budgets, indagando quelle non normali od inattese relativamente al rapporto costi del personale/vendite.

Confrontare, per tipologia, l'importo di contributi sociali e delle imposte con il totale dei salari e degli stipendi.

Confrontare il rapporto tra costo del personale amministrativo e costo del lavoro diretto, con quello dell'esercizio precedente.

Confrontare i rapporti tra bonus, ore lavorate, numero del personale e totale costi del personale con quelli dell'esercizio precedente.

Confrontare le provvigioni di vendita con le vendite.

Analizzare il numero dei dipendenti, riconciliando le presenze dell'esercizio precedente con quelle attuali.

Rivedere le registrazioni di salari e stipendi analizzando gli importi eccedenti i limiti autorizzati o stabiliti.

Spiegare le variazioni tra anno corrente, anno precedente e budgets, indagando quelle non normali od inattese relativamente alle altre passività connesse al personale.

Verificare la riconciliazione tra le operazioni registrate da due o più uffici indipendenti:

1. totale costi del personale registrati dall'Uff. Paghe = totale salari e stipendi registrati da Uff. Personale;
2. totale dei salari e stipendi netti registrati dall'Uff. Paghe = pagamenti registrati da Uff.Cassa/Banche;
3. totale ore pagate registrate dall'Uff. Paghe = totale ore lavorate registrate dai reparti produttivi.

Verificare i costi di lavoro

1. moltiplicando il numero medio del personale per l'importo medio dello stipendio;
2. moltiplicando la percentuale della componente lavoro per le quantità prodotte.

Verificare i costi di lavoro prendendo i costi per reparto dell'esercizio precedente e rettificandoli per

1. le variazioni nel numero del personale;
2. le variazioni nella composizione del personale;

3. gli incrementi nelle componenti salariali.

Considerare i risultati dei test procedurali (livello di certezza raggiunto).

Considerare i risultati dei test analitico-sostanziali (livello di certezza raggiunto).

Considerare la natura ed il grado di certezza raggiunto dai controlli sostanziali su aree di bilancio correlate.

Ottenere il dettaglio dei costi del personale (mensile...) e

1. verificare la correttezza aritmetica;
2. controllare la corrispondenza con le schede di mastro;
3. indagare le voci rilevanti o non usuali.

Per un campione di dipendenti selezionato sul dettaglio

1. accertarsi che il dipendente è in forza;
2. verificare lo stipendio con la relativa documentazione (autorizzazioni, cartellini orari, straordinari ...);
3. verificare il pagamento dello stipendio netto con il documento relativo;
4. verificare la correttezza del conto di contabilizzazione dello stipendio lordo;
5. controllare la ragionevolezza delle detrazioni;
6. verificare la correttezza aritmetica.

Ottenere il dettaglio dei benefits pagati a terzi per assicurazioni... e

1. verificare la correttezza aritmetica;
2. verificare gli importi con le schede di mastro;
3. indagare le voci rilevanti o non usuali.

Per un campione di benefits selezionato dal dettaglio

1. determinare che tutto il personale che ne ha diritto è incluso;
2. verificare i documenti di supporto;
3. controllare la correttezza di importi e codici contabili;
4. verificare la correttezza aritmetica.

Ottenere il dettaglio dei ratei passivi per il personale e

1. verificare la registrazione nelle schede di mastro;
2. verificare la corretta competenza di periodo;
3. verificare i pagamenti.

Verificare il trattamento fiscale dei costi del personale.

Verificare gli emolumenti al Consiglio di Amministrazione.

Altri Ricavi ed Altri Costi

OBIETTIVI

Verificare che per tutti i costi operativi:

- tutti i costi ed i ricavi diversi di competenza del periodo sono riflessi in bilancio;
- i costi ed i ricavi diversi sono inerenti all'attività della società e rappresentano valide transazioni;
- tutti i costi ed i ricavi diversi sono registrati in bilancio nei conti appropriati e per importi corretti.

PROGRAMMA DI LAVORO

Analizzare la natura dei costi e le fonti dei ricavi diversi.

Indagare sugli importi significativi inclusi nei conti "Vari", "Diversi", "Altri" e valutarne la corretta classificazione.

Paragonare i conti accesi nel conto economico del periodo con quelli del periodo precedente ed ottenere spiegazioni sulle variazioni più significative o non usuali.

Accertare se esistono "Voci straordinarie" o "Rettifiche di periodi precedenti".

Ottenere (e controllare) un'analisi dei seguenti conti:

- costi legali,
- spese per diritti (royalties, licenze, ...) di terzi,
- spese non deducibili fiscalmente,
- interessi attivi e passivi,
- utili da partecipazioni.

Predisporre un commento conclusivo sul lavoro svolto (il commento dovrà essere scritto dal revisore responsabile dell'esecuzione dei più significativi punti di questa sezione del programma di revisione).

Altre Voci di conto economico

Proventi e oneri finanziari

Accertare che le voci siano raggruppate secondo quanto previsto dall'art. 2425 c.c.

Verificare, anche attraverso una verifica di congruità globale, la ragionevolezza di tali ammontari.

Verificare se in nota integrativa è indicato l'ammontare dei proventi da partecipazione diversi dai dividendi.

Controllare che la nota integrativa riporti la suddivisione degli interessi ed altri oneri finanziari relativi a:

- prestiti obbligazionari;
- debiti verso banche;
- altri.

Rettifiche di valore di attività finanziarie

Accertarsi che le voci siano raggruppate secondo quanto previsto dall'art. 2425 c.c. e che tali rettifiche siano state appostate secondo corretti principi contabili ed adeguatamente documentate.

Proventi ed oneri straordinari

Accertarsi che le voci siano raggruppate secondo quanto previsto dall'art. 2425 c.c.

Controllare se sono inclusi nel gruppo i proventi e gli oneri che sono estranei all'attività ordinaria, a prescindere dalla loro eccezionalità o anormalità, ed ottenere adeguata evidenza documentale.

Verificare che in nota integrativa sia indicata la composizione delle voci "proventi ed oneri straordinari", se il loro ammontare è apprezzabile.

Imposte sul reddito dell'esercizio

Controllare che nella voce siano incluse le imposte dirette sul reddito d'esercizio determinato con criteri fiscali, nonché le eventuali imposte differite, se applicabili e significative, sulle "differenze temporanee" tra risultato di bilancio ed utile imponibile.

Verificare se nella nota integrativa sono indicati:

- a) gli importi di eventuali rettifiche di valore e degli accantonamenti dovuti esclusivamente all'applicazione di norme tributarie;
- b) le motivazioni per le quali tali rettifiche sono state appostate.

Evidenziare qui di seguito eventuali ulteriori procedure di revisione che fossero richieste in questa area di bilancio.

CONCLUSIONI

Alla fine di ogni sezione, in questo caso la sezione S, concludere sempre evidenziando eventuali eccezioni riscontrate nelle procedure di revisione di cui sopra e discuterle con il cliente.

In ogni caso esporre le conclusioni in relazione agli obiettivi di verifica esposte in cima alle carte di lavoro all'inizio della sezione. Se non ci sono state eccezioni e/o problematiche significative, concludere in tal senso ovvero: “nessuna eccezione da segnalare”. Firmare e datare.

ANEDDOTI D'ESPERIENZA

Sul conto economico generalmente ci si limita ad eseguire solo delle analisi generiche “overall” con solo confronti delle voci con l'anno prima. Io consiglio vivamente di eseguire sempre e comunque un valido e “intelligente” vouching ovvero una verifica con fattura, ordini/contratti e incassi/pagamenti. Nella fattispecie gli errori più frequenti possono essere:

- Fatturazione di merce non consegnata (o addirittura neanche venduta ...);
- Ricavi classificati in conti non appropriati, per importi non corretti e/o in esercizi non di competenza;
- Accrediti concessi a fronte di resi o sconti non corrispondenti a precedenti ricavi ...;
- Ricavi *occultati* con politiche di bilancio al fine di manovrare le imposte o le royalties;
- Ricavi sovrastimati per migliorare l'immagine del bilancio;
- Acquisti di magazzino o spese sostenute senza autorizzazione.
- Acquisti classificati in conti non appropriati o non registrati, per importi non corretti e/o registrati in esercizi errati.
- Addebiti emessi a fronte di resi o sconti non corrispondenti a precedenti acquisti.
- Acquisti occultati per migliorare l'attivo circolante netto.
- Fatture di acquisto registrate per merci o servizi non ricevuti del tutto o comunque non nello stesso esercizio.
- Acquisti sottostimati per “migliorare l'immagine del bilancio”;
- Acquisti registrati per importi superiori alla passività reale.
- Pagamento o accantonamento di componenti non maturate (ferie, malattie ...).
- Nuovi assunti inseriti in conti errati o non inseriti del tutto.
- Cartellini orari o altri fogli presenza gestiti male.
- Dipendenti inesistenti (per es. dimessi rimasti in anagrafica).
- Costi del personale sovra-sottoaccantonati per errori nelle aliquote o nei calcoli.
- Costi del personale non registrati nel corretto periodo di competenza.
- Costi del personale o relative passività registrati in conti non appropriati o per importi non corretti.
- Detrazioni dai cedolini non registrate ed appropriazione indebita dei relativi importi.
- Registrazione di importi maggiori del dovuto ed appropriazione indebita della differenza.
- In generale costi e ricavi registrati in esercizi errati, per importi non corretti o in conti non appropriati e/o addirittura estranei all'attività della società;
- Ecc.

Ricordo il caso di un'azienda che per migliorare il risultato d'esercizio era ricorsa alla “politica” della prefatturazione in maniera molto importante. In pratica aveva già registrato

a ricavo merce non consegnata; a dirla tutta addirittura aveva registrato la contropartita a “fatture da emettere”. La merce effettivamente al 31 dicembre non esisteva a magazzino ...; peccato che con lo stesso codice veniva segnalata sia come “merce in viaggio” (...in arrivo ...) che come merce venduta (... in partenza ...). In pratica con merce inesistente s’era migliorato due volte il conto economico, sia come ricavo che come rimanenze finale ... Un caso “pacchiano” che fu rilevato abbastanza velocemente ma che dimostra da un lato come si possono “condizionare” i sistemi contabili e dall’altro a volte dove si spinge la fantasia del contabile.

Un altro caso molto “simpatico” che mi è capitato, questa volta in sede di due diligence, è stato quella volta che presso un cliente “scoprimmo” una scrittura “zoppa ...”. In pratica non si riusciva a capire la contropartita di alcuni ricavi di vendita avvenuti in un certo periodo dell’anno. L’azienda target ci rispose, direi in maniera anche molto scontata: “... la partita è stata incassata ... il credito non esiste più ...”. Cosa era successo? In pratica la società per abbattere un debito, che non sarebbe mai riuscita ad onorare, verso un’azienda fornitrice terza di servizi (che poi si scoprì essere invece di proprietà di uno dei soci dell’azienda target), s’era inventata una vendita (inesistente ...) eseguendo una registrazione del tipo “debiti v/fornitori” a “ricavi di vendita” Non male ...

ESEMPI DI CARTE DI LAVORO

Di seguito vengono riportate degli esempi di formalizzazione delle carte di lavoro. In particolare è riportata la cosiddetta “**capo scheda**” che riprende i dati del bilancio da IV direttiva, opportunamente “spuntati” con il bilancio di verifica corrente e le carte dell’anno precedente.

ABC SpA

S100

31 Dicembre 2009
Conto Economico
Euro

	31-dic-09	31-dic-08	Var.	%
A) Valore della produzione:	19.447.597	17.183.370	2.264.227	13,2%
1) ricavi delle vendite e delle prestazioni;	V 19.327.282	X 17.052.224	2.275.058	13,3%
2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;	V -	X -	-	0,0%
3) variazioni dei lavori in corso su ordinazione;	V -	X -	-	0,0%
4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;	V -	X -	-	0,0%
5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio;	V 120.315	X -	10.831	-8,3%
a) contributi in conto esercizio;	V -	X -	-	0,0%
b) altri ricavi.	V 120.315	X -	10.831	-8,3%
B) Costi della produzione	-19.132.690	-16.668.536	2.464.154	14,8%
6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci;	V - 3.670.829	X - 2.889.431	781.398	27,0%
7) per servizi;	V - 7.917.260	X - 7.418.702	498.558	6,7%
8) per godimento di beni di terzi;	V - 1.758.367	X - 1.734.390	23.977	1,4%
9) per il personale:	V - 4.414.185	X - 3.635.255	778.930	21,4%
a) salari e stipendi;	V - 3.236.446	X - 2.573.726	662.720	25,7%
b) oneri sociali;	V - 916.255	X - 805.879	110.376	13,7%
c) trattamento di fine rapporto;	V - 213.102	X - 177.839	35.263	19,8%
d) trattamento di quiescenza e simili;	V -	X -	-	0,0%
e) altri costi;	V - 48.382	X - 77.811	29.429	-37,8%
10) ammortamenti e svalutazioni:	V - 1.138.744	X - 819.920	318.824	38,9%
a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali;	V - 651.749	X - 576.443	75.306	13,1%
b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali;	V - 486.995	X - 216.763	270.232	124,7%
c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni;	V -	X -	-	0,0%
d) svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide;	V -	X -	-	-100,0%
11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;	V 68.696	X 21.159	47.537	224,7%
12) accantonamenti per rischi;	V -	X -	-	0,0%
13) altri accantonamenti;	V -	X -	-	0,0%
14) oneri diversi di gestione.	V - 302.001	X - 191.997	110.004	57,3%
Differenza tra valore e costi della produzione (A-B)	314.907	514.834	199.927	-38,8%