
Il ruolo del revisore contabile nel controllo delle scritture di assestamento

di [Enrico Larocca](#)

Pubblicato il 20 Dicembre 2016

Alla fine dell'anno solare, per tante società arriva il momento di dedicarsi alle scritture di assestamento (ad esempio: ratei e risconti, fatture da ricevere e da emettere, ammortamenti, accantonamenti...). Puntiamo il mouse sulle corrette verifiche che vanno eseguite, anche in ottica di revisione, sulle scritture contabili di fine anno.

Le scritture di assestamento consentono di trasformare i valori contabili in valori di bilancio. Esse rappresentano il processo contabile necessario per realizzare il principio di competenza economica.

In questa direzione, il ruolo del revisore contabile deve essere quello di verificare la corretta applicazione del principio e, di conseguenza, la corretta rappresentazione del capitale di funzionamento e del risultato economico dell'esercizio.

Aspetti Contabili

Le scritture di assestamento rappresentano quel comparto di scritture contabili necessarie per operare quella trasformazione dei valori contabili tenuti secondo il principio della manifestazione finanziaria documentale in valori di bilancio atti a rappresentare il capitale di funzionamento e il risultato economico dell'esercizio.

In questa direzione, si pongono le scritture:

- di completamento,
- di integrazione,
- di rettificazione
- e di ammortamento.

Ciascun gruppo di scritture esprime le integrazioni o gli storni da apportare alle scritture contabili, in ossequio al **principio di competenza economica** secondo il quale i costi e i ricavi devono concorrere alla formazione del reddito di periodo nell'esercizio di competenza, indipendentemente dalla data di incasso o di pagamento (art. 2425 bis del cod. civ.).

Secondo il principio della competenza economica **un ricavo si considera di competenza se:**

- a. il processo produttivo dei beni e dei servizi è stato completato;
- b. lo scambio è già avvenuto, vale a dire che si è verificato il trasferimento sostanziale e non solo formale del titolo di proprietà.

Per i **costi**, invece, il carattere di competenza economica è verificato solo nel momento della loro correlazione con i ricavi di periodo, fatto che secondo [OIC 11](#) si verifica:

- per associazione di causa ed effetto tra i costi e i ricavi. L'associazione è effettuata analiticamente oppure per flussi di valori (ad es. le valutazioni di magazzino);
- per riparto temporale dell'utilità dei fattori produttivi ad utilizzo pluriennale;
- per imputazione diretta all'esercizio in cui si considera esaurita l'utilità di determinati beni.

In definitiva, il processo di assegnazione al periodo di riferimento per i ricavi avverrà nell'esercizio in cui gli stessi si considerano realizzati; mentre per i costi avverrà nell'esercizio di effettiva utilizzazione degli stessi o nell'esercizio di correlazione con i ricavi che tali costi hanno prodotto.

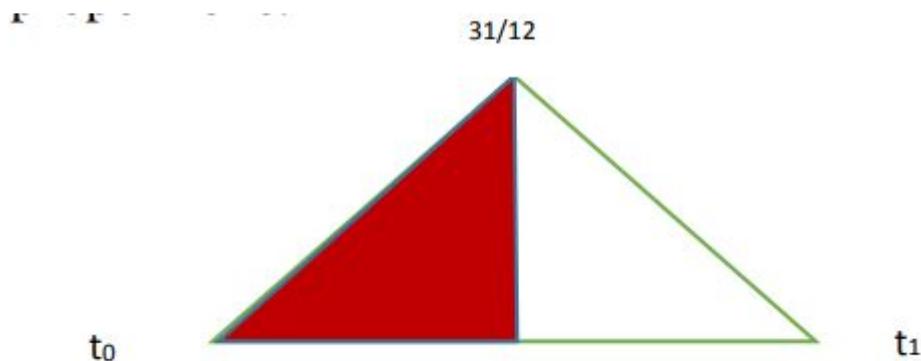
Le modalità di esercizio della revisione contabile delle scritture di assestamento

A questo punto, riteniamo utile suddividere l'analisi della revisione contabile delle scritture di assestamento secondo la classificazione dei gruppi di scritture da redigere:

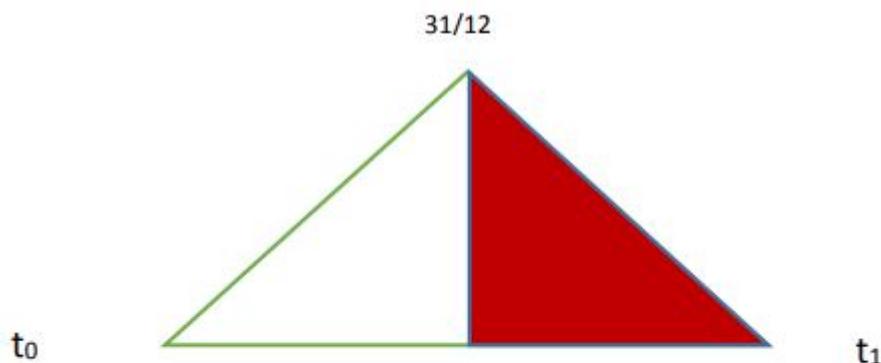
Ratei e risconti

I ratei e risconti sono partite economiche "a cavallo" tra due o più esercizi che presentano la caratteristica di essere ricavi o costi proporzionali al tempo (OIC 18).

Il revisore contabile deve verificare tale caratteristica sulla scorta della documentazione contrattuale o contabile disponibile, nell'intento di evitare che la ripartizione temporale di tali costi e di tali ricavi non avvenga nella giusta proporzione.



Rappresentazione di un rateo in cui la parte in rosso indica la quota del costo o del ricavo di competenza dell'esercizio da integrare nel Conto Economico



Rappresentazione di un risconto in cui la parte in rosso indica la quota del costo o del ricavo non di competenza dell'esercizio da stornare dal Conto Economico

E' noto che i **ratei** sono quote di costi e ricavi a manifestazione finanziaria posticipata rispetto al periodo di imputazione economica; mentre i **risconti** sono quote di costi e ricavi che pur avendo avuto già la manifestazione finanziaria sono in parte da attribuire ad esercizi futuri.

Il revisore contabile dovrà verificare la corretta attribuzione economica di quote di costi e ricavi non solo sulla scorta della documentazione contrattuale, ma anche valutando gli effetti economici dei contratti stipulati.

In sostanza dovrà considerare:

- se esiste un contratto;
- se il contratto riguarda due o più periodi contigui e gli effetti economici risultano non allineati con i corrispondenti effetti finanziari;
- le componenti economiche sono proporzionali al tempo.

Importanti appaiono le indicazioni da fornire in Nota Integrativa ai sensi del 2427 del cod. civ. in quanto la norma dispone che sia fornito un quadro dettagliato di queste partite contabili.

Non va inoltre dimenticato che i ratei e i risconti nella forma abbreviata del bilancio potrebbero trovare allocazione tra i crediti e i debiti, piuttosto che nelle voci D) dell'attivo ed E) del passivo.

Fatture da ricevere e fatture da emettere

Tra le scritture di integrazione si annoverano i **crediti** e di **debiti** da liquidare costituiti da: fatture da emettere, note di credito da ricevere, fatture da ricevere, note di credito da emettere.

Questo comparto di scritture di integrazione, a differenza dei ratei e dei risconti, presenta la caratteristica per la quale la distribuzione del costo o del ricavo prescinde dallo scorrere del tempo.

Si tratta di operazioni già avvenute, il cui documento contabile (la fattura differita) non è stato ancora emesso o non è stato ancora ricevuto al 31/12 dell'esercizio in chiusura.

La mancanza della fattura - che legittimamente può essere emessa nei 15 gg. successivi all'effettuazione dell'operazione se documentata da D.D.T. o il ricevimento della stessa nel nuovo esercizio - determina l'obbligo di considerare gli effetti di un'operazione già perfezionata ma con documento di liquidazione non ancora pervenuto.

Il **revisore contabile** deve verificare che:

- a. l'operazione sia realmente avvenuta basandosi sul D.D.T. che la documenta;
- b. l'operazione risulta correttamente liquidata negli importi ivi esposti per imponibile, I.V.A. e totale documento.

Occorre ricordare, specie in presenza di ricavi per servizi da fatturare (per i quali il periodo di competenza è quello di ultimazione degli stessi) che la lettura delle condizioni contrattuali che presiedono alla fatturazione è fondamentale per stabilire l'effettività di ricavi che potrebbero essere stati semplicemente appostati per migliorare fittiziamente le risultanze del bilancio in chiusura, per poi procedere nel nuovo anno a rettifiche di scopo per ricondurre la dinamica economica entro i binari corretti.

Ammortamenti e magazzino

Questo comparto di scritture è di tale importanza negli assestamenti di bilancio che **richiede una particolare attenzione e diligenza da parte del revisore contabile.**

Per quanto riguarda le scritture di ammortamento (tipica scrittura di integrazione) **occorrerà esaminare attentamente i criteri di stima della durata utile del bene.**

E' noto infatti che l'ammortamento il procedimento contabile di ripartizione di un costo pluriennale negli esercizi di durata utile del bene, con un approccio che prescinde dal costo del bene (ragion per cui non esistono beni strumentali "ammortizzabili in un anno" sotto il profilo aziendalistico) e ne valuta solo la durata utile, che verrà ripartita nel tempo secondo un criterio sistematico, non necessariamente basato su un metodo a quote costanti.

E ciò in ragione del fatto proprio dei beni strumentali che potrebbero subire un processo di utilizzazione temporalmente asimmetrico, fatto che richiederebbe di argomentare il fenomeno in [Nota integrativa](#) proprio per giustificare una eventuale e necessaria varianza degli ammortamenti.

Da questo punto di vista, riteniamo fondamentale la costruzione di un piano di ammortamento che mostri lo sviluppo nel tempo degli ammortamenti e il processo di graduale azzeramento del costo dell'investimento realizzato.

Occorrerà prestare molta attenzione ai beni acquistati nel corso dell'esercizio per i quali l'ammortamento dovrà essere proporzionato al tempo che intercorre tra la data di acquisto e il termine dell'esercizio.

Per la valorizzazione del [magazzino](#) (operazione che rientra nelle scritture di rettificazione) la questione è piuttosto articolata sia nell'appostazione nello Stato Patrimoniale del valore delle rimanenze alla voce C-I, sia per l'appostazione a Conto economico con scissione delle rimanenze in due sottogruppi:

- a) quello che confluisce nell'aggregato A) Valore della Produzione (si pensi alle rimanenze di prodotti finiti, di semilavorati e di prodotti in corso di lavorazione, ma anche di lavori in corso su ordinazione);
- b) quello che confluisce nell'aggregato B) Costo della produzione (si pensi alle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di merci)...*(continua nel PDF scaricabile ?)*

**SCARICA L'APPROFONDIMENTO COMPLETO SUL RUOLO DEL REVISORE CONTABILE NEL
CONTROLLO DELLE SCRITTURE DI ASSESTAMENTO**