

IN BREVE

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.

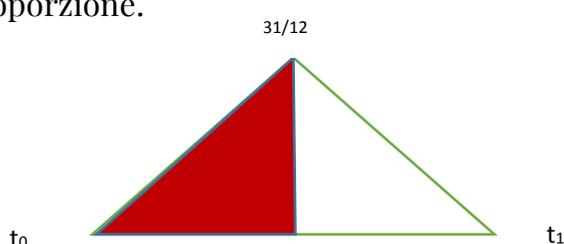
In definitiva, il processo di assegnazione al periodo di riferimento per i ricavi avverrà nell'esercizio in cui gli stessi si considerano realizzati; mentre per i costi avverrà nell'esercizio di effettiva utilizzazione degli stessi o nell'esercizio di correlazione con i ricavi che tali costi hanno prodotto.

## LE MODALITA' DI ESERCIZIO DELLA REVISIONE CONTABILE DELLE SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

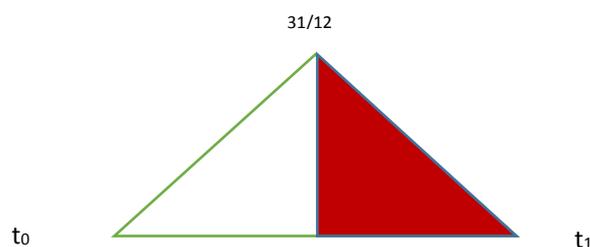
A questo punto, riteniamo utile suddividere **l'analisi della revisione contabile delle scritture di assestamento** secondo la classificazione dei gruppi di scritture da redigere:

### RATEI E RISCOINTI

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:

- a) se esiste un contratto;

- b) se il contratto riguarda due o più periodi contigui e gli effetti economici risultano non allineati con i corrispondenti effetti finanziari;
- c) 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:

- 1) l'operazione sia realmente avvenuta basandosi sul D.D.T. che le documenta;
- 2) 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).

I due sottogruppi non confluiscono, però, per valori contabili pieni ma solo per “variazioni” con regole di funzionamento antitetiche che nel Valore della produzione aggiungono gli incrementi e sottraggono i decrementi; mentre nell’area di Costo della produzione aggiungono i decrementi e sottraggono gli incrementi.

Nella verifica di magazzino il revisore dovrà confrontare le risultanze della contabilità di magazzino incrociandole con i documenti che attestano i carichi e gli scarichi di magazzino, onde accertare eventuali discrasie contabili.

#### LA VERIFICA DEL RISPETTO DEL PRINCIPIO DI COMPETENZA ECONOMICA

**La verifica del rispetto del principio di competenza economica**, come già detto in precedenza, **deve essere basata per i ricavi sull’accertamento della loro effettiva realizzazione e per i costi sulla loro esistenza e sulla loro correlazione con i ricavi realizzati nel medesimo esercizio.**

Una verifica che va fatta facendo ricorso all’analisi **denominata “cut off”**. Questa analisi si muove sia nella direzione dell’accertamento degli errori di competenza sia nell’accertamento di veri e propri falsi in bilancio, **tenendo ovviamente conto in fase revisionale della significatività delle differenze riscontrate.**

Sul piano teorico e nella applicazione pratica, **la significatività** viene determinata a più livelli che normalmente coincidono con:

- **significatività complessiva;**
- **significatività operativa;**
- **significatività per la rendicontazione degli aggiustamenti riscontrati nelle verifiche.**

**Relativamente alla significatività complessiva**, ossia a quella che viene determinata con riferimento al bilancio nel suo complesso, l’ISA Italia 320 non fornisce delle indicazioni pratiche quantitative poiché, come detto, secondo i principi professionali, il calcolo della significatività implica l’esercizio del giudizio professionale.

Tuttavia il principio di revisione sottolinea che, spesso, nella *best practice* dei revisori, il punto di partenza per la sua quantificazione si basa su percentuali applicate a determinati valori di bilancio. Infatti, nella prassi professionale sia nazionale che internazionale, si sono ragionevolmente consolidati i seguenti parametri di massima per la determinazione della significatività complessiva di bilancio:

Valore di Riferimento	Prassi nazionale		Prassi internazionale	
	Min%	Max%	Min%	Max%
<b>Ricavi</b>	0,5	1	1	3
<b>Risultato operativo</b>	N/D	N/D	3	7
<b>Utile prima delle imposte</b>	5	10	N/D	N/D
<b>Totale attivo</b>	0,5	1	1	3
<b>Patrimonio Netto</b>	1	5	3	5

In definitiva, volendo migliorare le performance societarie, gli amministratori potrebbero “forzare” alcuni valori economici (ad es. inserendo ricavi per fatture da emettere o ad annotare rettifiche ai costi per note di credito da ricevere che non corrispondono ad operazioni reali), per poi correggere nell’esercizio successivo queste operazioni attraverso un loro annullamento totale o parziale.

Una successiva verifica sarà quella prevista dal **nuovo ISA 520 denominata “Analytical review”** con la quale l’estensione dell’analisi sullo svolgimento amministrativo sarà condotta oltre che sull’anno di competenza anche sulle annualità precedenti o sui valori budgetari onde accertare anomalie significative su base storica o rispetto ai valori di budget.

**Ma quali controlli il revisore contabile deve porre in essere per accertare la corretta contabilizzazione di costi e ricavi secondo il principio della competenza economica?**

In primo luogo occorre condurre una verifica partendo dal principio generale secondo il *quale i costi e i ricavi partecipano alla formazione del reddito d’esercizio per competenza economica, indipendentemente dal momento in cui si generano i movimenti di numerario ad essi correlati.*

Per i ricavi occorre accertare che essi si siano effettivamente realizzati; mentre per i costi occorre verificare principalmente la loro correlazione con i ricavi di periodo.

#### LE OPERAZIONI DI VERIFICA RELATIVE AI RICAVI PER CESSIONI DI BENI

*Quando un ricavo per cessioni di beni si può considerare realizzato?* Sotto tale profilo l'esame revisionale deve distinguere i ricavi per cessioni di beni dai ricavi per prestazioni di servizi. Per i primi l'esame dovrà riguardare innanzitutto le movimentazioni di magazzino degli ultimi giorni dell'anno in chiusura e dei primi giorni del nuovo esercizio, incrociando le movimentazioni di magazzino risultanti dai documenti di carico e scarico con le relative annotazioni nel giornale di magazzino. Occorre ricordare **che i ricavi per cessioni di beni si considerano realizzati quando sono stati effettivamente trasferiti i diritti e i rischi sulle merci oggetto di cessione**, verifica che sarà condotta sulla scorta della documentazione contrattuale.

Certo l'esame può risultare complicato nel momento in cui oggetto della verifica sono **merci in viaggio** ovvero di merci che risultano già uscite dal magazzino del cedente, senza essere ancora entrate nel magazzino del cessionario entro la chiusura dell'esercizio. In tal caso, sarà necessario che il revisore controlli anche i contratti di trasporto, oltre alla documentazione della compravendita, per stabilire se i benefici e i rischi delle merci in viaggio siano ancora in capo all'impresa venditrice oppure siano transitati in capo all'acquirente.

Altra tipologia di operazioni che richiede una grande attenzione da parte del revisore contabile è quella delle **merci in transito presso i magazzini doganali** che sono in attesa di essere trasferite in altro stato. In tale ipotesi, il revisore deve verificare in capo a quale soggetto gravano i rischi di deperimento dei beni. Gli stessi resi di merci, compiuti negli ultimi giorni dell'anno, dovranno essere oggetto di attenta verifica da condurre esaminando l'effettività dell'operazione e il passaggio di benefici e rischi relativi alle operazioni in discorso, in quanto tali operazioni sono spesso utilizzate come *escamotage* per migliorare apparentemente il risultato economico di fine periodo. In particolare la verifica sarà condotta accertando:

- l'emissione tempestiva dei documenti per i carichi e scarichi di magazzino;
- la correlazione tra documenti di carico e scarico e le corrispondenti fatture ricevute ed emesse;
- la completezza delle scritture di magazzino in rapporto alla documentazione fiscale trattata.

Una check-list di operazioni revisionali da condurre in rapporto ai ricavi per cessioni di beni (ma anche ai costi per acquisti di beni secondo una visione reciproca degli effetti economico-contrattuali) potrebbe essere la seguente:

<b>Azione</b>	<b>Si</b>	<b>No</b>	<b>N/D</b>
<i>Si è proceduto alla verifica dei movimenti di carico e scarico di magazzino degli ultimi giorni dell'anno in chiusura e dei primi giorni del nuovo anno</i>			
<i>Sono stati condotti controlli sulla documentazione quali D.D.T., Bolle e fatture</i>			
<i>Sono stati controllati i contratti</i>			
<i>E' stato verificato il momento di passaggio dei benefici e dei rischi nei vari contratti</i>			
<i>Esistono merci in transito per le quali è stato verificato a carico di chi restano i rischi di deperimento della merce</i>			
<i>Esistono merci in viaggio per le quali è stato verificato sulla scorta della documentazione contrattuale relativa alla compravendita e al trasporto a carico di chi sono i rischi e i benefici delle merci</i>			
<i>Per i resi sono stati effettuati controlli sulla effettività degli stessi finalizzati ad accertare l'inesistenza di falsi contabili.</i>			

#### LE OPERAZIONI DI VERIFICA RELATIVE AI RICAVI E AI COSTI PER PRESTAZIONI DI SERVIZI

La verifica dell'effettività dei ricavi per prestazioni di servizi dovrà articolarsi in maniera differente a seconda che il contratto riguardi la prestazione di servizi ad esecuzione unica o la prestazione di servizi secondo contratti a fornitura periodica, avendo riguardo al rispetto della regola generale secondo la quale un servizio ad esecuzione unica si considera prestato quando risulta ultimato; mentre per i contratti a prestazione periodica il contratto si considererà eseguito in rapporto a ciascuna frazione contrattuale compiuta. Il revisore dovrà accertare sulla scorta della documentazione contrattuale e contabile se il servizio è stato ultimato o quale frazione di esso risulta compiuta e proporzionare il ricavo alla quota di servizio eseguita. In alcuni casi, si pensi ad esempio alle utenze energetiche

occorrerà nella revisione contabile tener conto delle varie letture dei contatori per accertare la corretta quantificazione del ricavo di competenza. Nei contratti di servizi assicurativi, occorrerà correlare il periodo assicurativo al periodo di imputazione dei ricavi.

Anche per i ricavi per prestazioni di servizi è possibile proporre una check-list di controlli da effettuare:

<b>Azione</b>	<b>Si</b>	<b>No</b>	<b>N/D</b>
<i>Si è proceduto al controllo dei contratti di servizio</i>			
<i>Si è proceduto al controllo delle fatture per le utenze verificando la distribuzione temporale del servizio</i>			
<i>Si è proceduto alla verifica dei contratti di servizio a prestazioni periodiche</i>			
<i>Si è proceduto al controllo dei costi per prestazioni professionali sulla scorta degli avvisi di parcella emessi dai professionisti</i>			
<i>E' stato verificato in quale periodo è terminata la prestazione</i>			

In conclusione, il ruolo del revisore contabile deve sempre essere caratterizzato da un certo grado di scetticismo e dalla capacità di cogliere ogni possibile differenza rispetto ai comportamenti contabili storicizzati, in quanto tali elementi spesso conducono all'emersione di errori contabili o a veri e propri falsi in bilancio.

Matera, 19/12/016

Enrico Larocca

<http://www.commercialistatelematico.com/>

<http://www.commercialistatelematico.com/newsletter.html>

© 1995 - 2016 Commercialista Telematico. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.