

Dossier carte lavoro civilistico: sezione C

Sezione C=> C100 Immobilizzazioni materiali

OBIETTIVI

Verificare che tutte le immobilizzazioni materiali:

- i cui oneri e benefici derivanti dalla proprietà sono di competenza della società, sono riflesse in bilancio;
- esistono gli oneri e benefici derivanti dalla proprietà sono di competenza della società, e sono possedute per essere utilizzate nell'attività aziendale;
- sono registrate in bilancio nei conti appropriati e per importi corretti;
- sono rivalutate sulla base di corrette metodologie e sono rettificate per diminuzioni di valore permanenti; gli ammortamenti sono calcolati correttamente.

PROCEDURE DI REVISIONE

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

1. acquisizioni, per categoria;
2. dismissioni, per categoria.

E relativamente a

1. ammortamenti contabilizzati;
2. ammortamenti contabilizzati mensilmente, trimestralmente... .

Confrontare le variazioni della produzione con le acquisizioni di impianti e macchinari.

Confrontare i costi contabilizzati per ammortamenti con i cespiti, in totale o per categoria.

Analizzare i rapporti tra spese per manutenzioni e riparazione e

1. valore dei cespiti;
2. ricavi;
3. totale costi del periodo.

Analizzare i rapporti tra spese per canoni di leasing operativi e

1. valore dei cespiti;
2. ricavi derivanti dai cespiti presi in leasing;
3. totale costi del periodo.

Analizzare i movimenti sulle schede dei conti transitori o delle costruzioni in corso.

Verificare i costi per ammortamenti moltiplicando le aliquote di ammortamento per il valore dei cespiti divisi per categoria.

Riconciliare i saldi iniziali con i dati finali della revisione precedente.

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 di acquisti e dismissioni e

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

Per un campione di acquisti selezionato dal dettaglio

1. accertare che il cespite esista;
2. controllare la corrispondenza con i documenti di supporto;
3. verificare il calcolo degli interessi capitalizzati;
4. controllare la correttezza del codice di contabilizzazione;
5. verificare la correttezza aritmetica.

Per un campione di dismissioni selezionato dal dettaglio

1. controllare la corrispondenza con i documenti di supporto;
2. verificare il calcolo dell'utile o perdita su alienazione;
3. verificare la registrazione dell'utile o perdita nelle schede.

Per un campione di acquisti in leasing capitalizzati nel periodo

1. riconciliare i dettagli con i contratti di leasing;
2. richiedere conferma dei dati al locatore;
3. verificare i calcoli aritmetici;
4. controllare le modalità di contabilizzazione dei leasing.

Ottenere l'analisi dei conti di spesa per manutenzioni e riparazioni e

1. verificare a campione con la documentazione di supporto;
2. verificare a campione la correttezza dei conti di imputazione.

Controllare la corretta classificazione dei leasing operativi.

Ottenere la riconciliazione del dettaglio ammortamenti con la scheda di mastro e

1. controllare la corrispondenza degli importi;
2. verificare la correttezza aritmetica;
3. investigare le voci rilevanti o non normali.

Ottenere il dettaglio di calcolo degli ammortamenti e

1. verificare la correttezza aritmetica;
2. investigare le voci rilevanti o non normali.

Per un campione selezionato dal dettaglio degli ammortamenti

1. riconciliare il costo ammortizzabile con la documentazione di supporto
2. verificare i calcoli aritmetici degli ammortamenti
3. verificare che gli ammortamenti sono coerenti con l'anno precedente e ragionevoli con riferimento a:
 - a) valore residuo ammortizzabile
 - b) vita utile
4. rivedere la correttezza dei conti di imputazione contabile.

Ottenere la riconciliazione del Registro cespiti ammortizzabili con le schede di mastro e

1. controllare la corrispondenza degli importi;
2. verificare l'accuratezza aritmetica;
3. investigare le voci rilevanti o non normali.

Ottenere il Registro cespiti ammortizzabili e

1. verificare l'accuratezza aritmetica;
2. investigare le voci rilevanti o non normali.

Per un campione selezionato sul Registro cespiti ammortizzabili

1. accertare l'esistenza dei cespiti;
2. verificare con il dettaglio di calcolo degli ammortamenti;
3. accertare la "proprietà" del cespite.

Per un campione di cespiti rilevati fisicamente

1. controllare il Registro cespiti ammortizzabili;
2. per i cespiti rilevati come non utilizzabili o sottoutilizzati, determinare l'adeguatezza dell'accantonamento fatto per diminuzione permanente di valore.

Richiedere i programmi e impegni per acquisto di cespiti.

Con riferimento alle rivalutazioni

1. rivedere le basi ed i documenti di supporto;
2. determinare l'accuratezza dei dati forniti ai periti;
3. verificare i calcoli aritmetici;
4. verificare le registrazioni contabili.

CONCLUSIONI

Alla fine di ogni sezione, in questo caso la sezione C, 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

Generalmente per la sezione in esame, gli errori più “classici” nei quali ci si può imbattere possono essere:

- cespiti inutilizzati con perdite di valore non accantonate;
- acquisizioni registrate in conti sbagliati e addirittura non registrate;
- dismissioni non scaricate dal libro cespiti e quindi dalla contabilità;
- obsolescenza dei cespiti non rilevata e quindi esposizione di un'errata vita utile, con
- conseguenti errati valori residui e quindi errati calcoli negli ammortamenti;
- ecc.

Tra i casi emersi dalla mia esperienza, ne posso segnalare di seguito alcuni davvero eclatanti.

Ci trovavamo con il mio team presso un cliente per una revisione annuale del rendiconto aziendale. Ricordo che eravamo ancora alla prima settimana di lavoro e pertanto stavamo per completare alcune voci come appunto, fra le altre, quella sui cespiti, che dalla pianificazione del lavoro doveva svolgerla uno dei miei assistenti. Ricordo che un giorno stavamo ritornando dalla pausa pranzo e nel mentre si entrava in azienda, uno dei miei assistenti nota fuori dallo stabile nel parcheggio un auto Suv con la targa identificativa dell'azienda cliente su entrambi gli sportelli passeggeri. Essendo un appassionato dei suv mi dice: “guarda Antonio che bel Suv, chissà quanto costa?”. Al che io chiedo all'altro assistente che si stava occupando della revisione dell'area cespiti: “scusa Renato, tu che ti stai occupando del libro cespiti, saprai a quanto è stato caricato questo Suv ...”. Il mio assistente Renato mi risponde: “Antonio, veramente questo Suv non c'è sul libro cespiti”. Da lì a poco scoprimmo, che quella macchina era stata comprata e “caricata” interamente a costo su una commessa di un paese estero, poco pensando che in questo modo si era evasa la normativa fiscale (IVA ad esempio, ecc.) per non parlare poi della corretta contabilizzazione a bilancio.

Naturalmente sollecitata, la società cliente risanò il tutto provvedendo anche al pagamento

delle relative sanzioni. Da questa esperienza che cosa si può imparare? Si può imparare che non bisogna fare affidamento solo sulla documentazione che ci viene consegnata, ma occorre anche darsi un'occhiata in giro e ... *“non agire con i paraocchi” (verifica dal fisico al contabile).*

Altro caso fu, durante una due diligence su un'azienda target per conto di un potenziale acquirente, nel corso della verifica della voce cespiti, scoprire che una parte dei condizionatori e di alcune porte, erano state acquisite per conto della direzione, addebitandone però il costo all'azienda. In pratica, per quanto tali beni fossero “correttamente” esposti in bilancio, sia civilisticamente, parlando, che, contabilmente e fiscalmente, in realtà il tutto nascondeva una “piccola truffa”, perché i beni si trovavano a casa dell'imprenditore per finalità puramente personali. Chiaramente in fase di trattativa tali beni furono “*writeoffati*” (cancellati) dal patrimonio oggetto di acquisizione con relativa riduzione del prezzo di acquisto. Anche qui, che cosa si può imparare? Idem come sopra; occorre sempre darsi un'occhiata in giro e ... *“non agire con i paraocchi”* limitandoci alle carte di lavoro ... In questo caso, anche solo a campione, è sempre utile procedere ad una *verifica dal contabile al fisico.*

Un ultimo esempio, ma potrei continuare a lungo, può essere quello di un'altra due diligence, molto recente, anche qui per conto di un potenziale acquirente su un'azienda target. In pratica nel corso della verifica, ci siamo accorti che la proprietà, pur di tirar su l'Ebit dell'anno corrente e di quello precedente aveva provveduto a *“capitalizzare ... tutto ciò che aveva una consistenza fisica a fecondità ripetuta seppur a cavallo d'anno ...”*; non credevo ai miei occhi: cancelleria, carta igienica, ... Per farvi capire, solo su una voce abbiamo contato circa 376 item di importo singolo inferiore a 250 euro spalmati nel corso dell'anno. E non parliamo del resto ... Che cosa si può imparare? Bisogna fare molta attenzione! Ormai tutti sanno che il revisore lavora a campione e con tempi molto stretti. Spalmare un item (da nascondere al revisore) nel corso di tutto l'esercizio con tagli in euro molto piccoli, renderà molto difficile la vita al revisore; a meno che il revisore non si faccia stampare tutta la scheda contabile con i movimenti dall'1 gennaio al 31 dicembre ... *Quindi, occhio al campione ...*

ESEMPI DI CARTE DI LAVORO

Di seguito vengono riportati degli esempi di formalizzazione delle carte di lavoro. Quella che segue è 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.

CAPO SCHEDA - Lead Schedule							
ABC SpA		31 Dicembre 2009		C 100			
IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI							
Euro migliaia							
Cod. Bil. Civ.	Description	Ref.	31-12-09	31-12-08	Var.	%	
B) - I - 1)	Terreni e fabbricati	C 110	1.254,0 ✓	875,0 X	379,0 ₤	43,3% ₤	
B) - I - 2)	Impianti e macchinari	C 115	546,0 ✓	657,0 X	111,0 ₤	-16,9% ₤	
B) - I - 3)	Attrezzature industriali ...	C 120	345,0 ✓	224,0 X	121,0 ₤	54,0% ₤	
B) - I - 4)	Altri beni	C 125	95,0 ✓	123,0 X	28,0 ₤	-22,8% ₤	
B) - I - 5)	Imm. In corso		- ✓	- X	- ₤	0,0% ₤	
			2.240,0 ₤	1.879,0 X	361,0 ₤	19,2% ₤	
Conclusioni:							
ölskdghsòaldvnsalödveigjàpsdj							
Ticks Meaning:					Iniziali Data Preparato da: _____ Rivisto da: _____		
✓ : ok con Bilancio IV Direttiva 31.12.09							
X : ok con Last Year WPS							
₤ : Calcolato							
§ : Sommato							

A seguire si riporta la cosiddetta “**sotto-scheda**” che invece riprende i dati del bilancio di verifica, opportunamente “spuntati” con le carte di lavoro correnti e quelle dell’anno precedente.

SCHEDA - Sub Lead							
ABC SpA		31 Dicembre 2009		C 110			
TERRENI E FABBRICATI							
Euro migliaia							
Cod. Bil. Ver.	Description	Ref.	31-12-09	31-12-08	Var.	%	
SP A - 044562	Fabbricati ABC	C 111	1.150,0 W	1.150,0 X	- ₤	0,0% ₤	
SP B - 074563	Fondo Ammort. ABC	C 112	325,0 W	275,0 X	50,0 ₤	18,2% ₤	
SP A - 044564	Fabbricati XYZ	C 113	450,0 W	- X	450,0 ₤	100,0% ₤	
SP B - 074563	Fondo Ammort. XYZ	C 114	21,0 W	- X	21,0 ₤	100,0% ₤	
						
						
			1.254,0 ₤	875,0 X	379,0 ₤	43,3% ₤	
			C 100				
Ticks Meaning:					Iniziali Data Preparato da: _____ Rivisto da: _____		
W : ok con Bilancio Verifica 31.12.09							
X : ok con Last Year WPS							
₤ : Calcolato							
§ : Sommato							

Quelle che seguono sono invece degli esempi d’impostazione delle carte di lavoro “di dettaglio” per quanto riguarda la verifica:

- del calcolo ammortamenti;
- degli incrementi e decrementi,

il tutto quadrato con il libro cespiti della società e il bilancio di verifica.

Scheda dettaglio movimento costo storico e conseguenti incrementi / decrementi dell'anno

Coge	Descrizione	Costo storico	Incrementi	Decrementi	Saldo al 31/12/00
2021301	Impianti Generici	4.500	-	0	4.500
2021302	Impianti Specifici	6.310	-	0	6.310
	Totale impianti	10.810	-	-	10.810
2021401	Attrezzature varie	108.505	-	0	108.505
2021403	Macchine da costruzione	1.061	-	0	1.061
	Totale attrezzature	109.566	-	-	109.566
2021402	Automezzi	67.016	-	(37.104)	29.912
2021501	Mobili e arredi	524.991	-	(98.036)	426.955
2021502	Macchine elettroniche	500.236	109.410	(68.175)	541.471
2021503	Ced	170.546	-	(143.821)	26.725
2021303	Macchine da stampa (fotocopiatrici)	51.722	18.350	(29.000)	41.072
	Totale altri beni	1.314.511	127.760	(376.136)	1.066.135
					-
	Totale immobilizzazioni materiali	1.434.887	127.760	(376.136)	1.186.511

Da tale scheda il revisore sceglierà l'incremento e/o decremento da verificare ed allegherà a seguire di tale scheda di dettaglio la relativa fattura, ordine e/o contratto e il relativo pagamento e/o incasso della variazione.

Scheda dettaglio movimento fondi di ammortamento dell'anno

Coge	Descrizione	% amm.to	Fondo Amm. nto al 31.12.1999	Ammortamenti	Utilizzo fondo	Fondo Amm. nto al 31.12.2000
2021301	Impianti Generici	12	4.499	-	0	4.499
2021302	Impianti Specifici	40	6.309	-	0	6.309
	Totale impianti		10.808	-	-	10.808
2021401	Attrezzature varia	40	107.548	956	0	108.504
2021403	Macchine da costruzione	12,5	1.061	-	0	1.061
	Totale attrezzature		108.609	956	-	109.565
2021402	Automezzi	25	58.297	2.756	(32.518)	28.535
2021501	Mobili e arredi	12	520.394	2.970	(97.547)	425.817
2021502	Macchine elettroniche	20	391.022	61.781	(68.175)	384.628
2021503	Ced	20	151.538	5.345	(143.821)	13.062
2021303	Macchine da stampa (fotocopiatrici)	12	30.467	2.211	(15.660)	17.018
	Totale altri beni		1.151.718	75.063	(357.721)	869.060
	Totale immobilizzazioni materiali		1.271.135	76.019	- 357.721	989.433

Da tale scheda il revisore sceglierà gli ammortamenti da verificare.

Scheda finale di riepilogo, opportunamente quadrata con i dettagli precedentemente riportati

Coge	Descrizione	Costo storico	Saldo al 31/12/00	Fondo Amm. nto al 31.12.1999	Fondo Amm. nto al 31.12.2000	Valore residuo al 31.12.1999	Valore residuo al 31/12/00
2021301	Impianti Generici	4.500	4.500	4.499	4.499	1	1
2021302	Impianti Specifici	6.310	6.310	6.309	6.309	1	1
	Totale impianti	10.810	10.810	10.808	10.808	2	2
2021401	Attrezzature varie	108.505	108.505	107.548	108.504	957	1
2021403	Macchine da costruzione	1.061	1.061	1.061	1.061	-	-
	Totale attrezzature	109.566	109.566	108.609	109.565	957	1
2021402	Automezzi	67.016	29.912	58.297	28.535	8.719	1.377
2021501	Mobili e arredi	524.991	426.955	520.394	425.817	4.597	1.138
2021502	Macchine elettroniche	500.236	541.471	391.022	384.628	109.214	156.843
2021503	Ced	170.546	26.725	151.538	13.062	19.008	13.663
2021303	Macchine da stampa (fotocopiatrici)	51.722	41.072	30.467	17.018	21.255	24.054
	Totale altri beni	1.314.511	1.066.135	1.151.718	869.060	162.793	197.075
			-				
	Totale immobilizzazioni materiali	1.434.887	1.186.511	1.271.135	989.433	163.752	197.078