

6. La revisione delle rimanenze di magazzino.

Le rimanenze di magazzino, nelle aziende commerciali ed industriali, costituiscono generalmente un'area critica del bilancio, poiché spesso incidono in misura significativa sull'attivo e sono soggette ad un processo di valutazione.

La voce delle rimanenze presenta un rischio intrinseco elevato, in particolare per quanto riguarda gli aspetti valutativi, in quanto, alla già complessa necessità di verificare la correttezza del costo di produzione (nel caso di imprese industriali) si aggiunge anche la complessa verifica che la valorizzazione delle rimanenze non sia superiore al corrispondente valore di mercato.

Premesso che si tratta sempre di rischio intrinseco significativo, va però considerato che la dimensione del rischio intrinseco dipende da numerosi fattori, il rischio intrinseco assume quindi una dimensione differente da impresa a impresa.

Un fattore rilevante nel determinare il rischio intrinseco è rappresentato dal tipo di attività dell'impresa: un'attività di tipo commerciale (acquisto e rivendita di merci) presenta un rischio intrinseco inferiore rispetto ad un'impresa che svolge un'attività di tipo industriale che richiede processi di trasformazione delle materie prime complessi e, conseguentemente, una difficoltà elevata nel verificare la correttezza della valorizzazione.

Condiziona il rischio intrinseco anche la quantificazione degli sprechi, ad esempio, materiali rovinati nel processo produttivo, che variano in relazione al tipo di attività svolta.

Il rischio intrinseco dipende però anche dalle politiche di produzione, ad esempio, il rischio intrinseco è certamente maggiore in quelle imprese che producono per il magazzino rispetto a quelle che producono soltanto a seguito del ricevimento di un ordine da parte di un cliente. Nel primo caso, infatti, è più elevato il rischio di obsolescenza delle rimanenze, poiché la produzione per il magazzino determina una maggiore quantità di rimanenze a fine esercizio rispetto al secondo caso, in cui l'impresa produce soltanto sulla base degli ordini ricevuti. Il rischio di obsolescenza è però anche influenzato dall'intensità della concorrenza, infatti, i mercati molto compe-

titivi possono determinare una più veloce obsolescenza dei prodotti aziendali.

Influenzano il rischio intrinseco anche le dimensioni delle rimanenze, infatti, in caso di beni di dimensioni molto ridotte è maggiore il rischio di furto.

6.1. La valutazione del sistema di controllo interno: i test di controllo.

L'analisi dell'efficacia del sistema dei controlli preventivi previsti con riferimento al magazzino supporta il revisore nella definizione dell'estensione delle verifiche di sostanza da effettuare. Così come per il ciclo attivo e passivo, l'efficacia del sistema dei controlli interni può essere monitorata verificando la correttezza delle procedure aziendali previste e l'effettiva applicazione di tali procedure da parte dei responsabili preposti alla loro implementazione, ripercorrendo a campione alcune fasi delle procedure.

In base alla valutazione effettuata sull'affidabilità del sistema di controllo interno, il revisore deve applicare, sotto la propria responsabilità professionale, tutte le procedure di revisione giudicate necessarie per raggiungere gli obiettivi programmati.

Il revisore deve analizzare il ciclo delle rimanenze verificando il processo formalmente impostato dall'impresa, oppure, in assenza di formalizzazione, attraverso indagini ed interviste al personale addetto al processo.

Dall'analisi dei processi il revisore si propone di comprendere il livello del rischio di controllo. Vi sono numerosi aspetti rilevanti da considerare.

Ad esempio, chi si occupa della contabilità di magazzino non dovrebbe essere contemporaneamente responsabile della movimentazione dei prodotti e dell'effettuazione dell'inventario fisico, per evitare che possa occultare eventuali furti di beni correggendo la contabilità di magazzino.

È importante anche comprendere le politiche aziendali di gestione delle scorte, ad esempio, alcune imprese potrebbero attuare politiche di minimizzazione delle rimanenze di fine esercizio, ricorrendo a cessioni in stock dell'invenduto. In tali situazioni, il rischio di controllo è minore poiché le politiche aziendali sono in grado in modo autonomo di ridurre l'eventualità di elevati livelli di rimanenze a fine esercizio (e, quindi, maggiori possibilità di presenza di beni obsoleti).

Il revisore deve inoltre verificare se l'inventario fisico avviene soltanto una volta all'anno, oppure su base periodica, naturalmente in questo caso il rischio di controllo sarà inferiore perché gli eventuali errori in sede di inventario potranno riguardare soltanto le movimentazioni effettuate successivamente all'ultimo conteggio.

6.2. La revisione delle rimanenze di magazzino: i test di sostanza.

Le verifiche di sostanza sono fondamentali per poter accertare la corretta esposizione in bilancio delle rimanenze di magazzino. Tra le procedure di controllo, non è sostituibile la verifica dell'inventario fisico per attestare l'esistenza delle quantità.

Così come per accertare il rispetto del principio di competenza assume un ruolo di grande rilevanza il test di cut-off.

Può inoltre essere necessario applicare la procedura della circolarizzazione per trovare riscontro ad eventuali elementi delle rimanenze depositati presso terzi.

Ai fini della verifica della correttezza della valutazione è necessario sia verificare le modalità di determinazione del costo attribuito ai vari codici di magazzino, sia la verifica di non avere superato in tal modo la valorizzazione al minore tra il costo ed il mercato.

Nella Tavola 18 sono riportati gli obiettivi della revisione e le principali procedure.

TAVOLA 18

OBIETTIVI E PROCEDURE DI REVISIONE DELLE RIMANENZE DI MAGAZZINO

	<i>Obiettivo</i>	<i>Procedura di revisione</i>
ESISTENZA	Le quantità valorizzate in bilancio devono corrispondere alle giacenze effettivamente esistenti alla fine dell'esercizio.	Osservazione diretta. Verifica dell'inventario fisico.
TITOLO DI PROPRIETÀ	Le rimanenze devono essere di proprietà dell'azienda e devono comprendere quelle presso terzi o in viaggio (ed escludere le eventuali rimanenze di proprietà di terzi presenti in azienda).	Conferma per iscritto dal legale rappresentante dell'azienda stessa ed eventuali riscontri esterni.
COMPETENZA	Le rimanenze di magazzino presenti alla data di chiusura devono essere contabilizzate in base agli elementi risultanti dai documenti giustificativi o in base ai costi di trasformazione. Le merci ed i prodotti venduti prima della chiusura dell'esercizio devono essere esclusi nelle rimanenze di magazzino e deve risultare contabilizzato il relativo ricavo di vendita.	Test di « cut-off ».
CORRETTA VALUTAZIONE	Le rimanenze devono essere correttamente valutate con riferimento alle modalità di determinazione del costo e al confronto con il prezzo di mercato.	Verifica della correttezza della determinazione delle componenti di costo e della corretta valutazione delle rimanenze attraverso la selezione di alcuni codici prodotto e la rideterminazione della valutazione.
UNIFORMITÀ PRINCIPI CONTABILI	Qualora i principi contabili adottati nell'esercizio siano diversi da quelli utilizzati nell'esercizio precedente, il revisore deve accertare i motivi	Esame procedure di cui sopra e confronto con gli esercizi precedenti.

<i>Obiettivo</i>		<i>Procedura di revisione</i>
RISPETTO ALL'ESERCIZIO PRECEDENTE	del cambiamento e l'influenza prodotta sulla situazione patrimoniale e sul risultato di esercizio.	

6.2.1. La verifica dell'esistenza.

Le quantità inserite in bilancio devono coincidere con le giacenze effettive alla fine dell'esercizio, risultanti da un inventario. A tal fine viene giudicata non sostituibile la procedura di controllo, attraverso l'osservazione diretta, delle giacenze dell'inventario fisico. In particolare, nei casi in cui le rimanenze siano significative, il revisore al fine di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni deve presenziare alla conta fisica delle rimanenze, a meno che non sia fattibile (27). L'obiettivo è di valutare le istruzioni e le procedure della direzione relative alla conta fisica, osservare lo svolgimento delle procedure di conta e svolgere conte di verifica sulle rimanenze.

I controlli delle sole registrazioni contabili non sono infatti di norma giudicati sufficienti per esprimere un giudizio sulla quantità delle scorte di magazzino.

Se il sistema di controllo interno e la contabilità di magazzino lo consentono, il revisore può controllare, con osservazioni dirette, le scorte ad una data diversa da quella del bilancio.

In caso di impossibilità a presenziare alla conta fisica delle rimanenze, il revisore deve svolgere procedure di revisione alternative per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati riguardo l'esistenza e le condizioni delle rimanenze (ad esempio, ispezionando la documentazione della vendita successiva di voci specifiche delle rimanenze, acquisite o acquistate prima della conta fisica).

Qualora ciò non sia possibile, il revisore, avendo subito una limitazione nello svolgimento della revisione, deve essere riportare un rilievo giudizio sul bilancio.

Ai fini di una corretta impostazione dell'inventario fisico è necessario che siano previsti:

- la programmazione dei settori di rilevazione, delle modalità di esecuzione e dei soggetti responsabili;
- la predisposizione razionale delle giacenze allo scopo di facilitarne i conteggi;
- un chiaro sistema di identificazione e descrizione delle scorte;

(27) ISA Italia 501, par. 4.

- le modalità di individuazione delle giacenze a lento rigiro, obsolete, difettose;
- la predisposizione di adeguate procedure di conteggio, riepilogazione e controllo delle quantità risultanti da inventario mediante l'adozione di una idonea modulistica (cartellini pre-numerati e simili);
- il controllo sulle eventuali movimentazioni di magazzino che intervengono nel corso dell'inventario;
- le procedure per l'identificazione delle merci di terzi presso l'azienda e delle merci di proprietà dell'azienda che si trovano in viaggio o presso terzi.

Esempio di cartellino per l'inventario.

Numero progressivo	
Data dell'inventario	
Codice del prodotto	
Unità di misura	
Quantità rilevata	
Data	Firma

Esempio di istruzioni inventariali.

Le istruzioni prevedono la formazione di n. 2 coppie di addetti alla conta (1 operaio del reparto produttivo o 1 magazziniere, ed un impiegato amministrativo).

Alle due coppie di conta vengono distribuiti:

- i cartellini inventariali numerati progressivamente;
- la copia del tabulato di magazzino « in bianco », ovvero senza l'indicazione delle quantità in giacenza contabile, in modo che gli addetti alla conta rilevino fisicamente le quantità e le indichino sul tabulato.

Il magazzino è suddiviso in tre zone separate, una dedicata allo stoccaggio delle materie prime, una a quello dei semilavorati ed una a quello dei prodotti finiti.

Nei reparti produttivi è presente una modesta quantità di semilavorati, poiché, nonostante le spedizioni e le consegne siano sospese nei due giorni di inventario, la società mantiene una minima attività di produzione per consentire le prime spedizioni di gennaio.

L'attività di rilevazione fisica delle giacenze da parte delle squadre di conta è prevista nella giornata del 30/12/20...

Al termine della giornata le quantità rilevate fisicamente ed indicate sui tabulati forniti alle squadre di conta, vengono imputate a sistema da un impiegato amministrativo.

Nella giornata successiva è prevista una conta di controllo effettuata da

persone differenti da quelle che hanno effettuato l'inventario il giorno precedente.

La verifica avviene ricontando a campione alcuni elementi apponendo una specifica sigla sul cartellino inventariale.

Al termine della giornata le eventuali differenze riscontrate rispetto alle conte del giorno precedente vengono ricontrollate e corrette a sistema.

Gli output prodotti del sistema sono i seguenti:

- il tabulato finale di magazzino con l'indicazione delle giacenze fisiche;
- un tabulato recante tutte le differenze inventariali riscontrate tra controllo contabile e fisico.

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

- assumere tempestivamente informazioni quali, ad esempio: le date in cui verrà effettuato l'inventario fisico, la localizzazione delle giacenze da rilevare, l'esistenza di merci presso terzi;

- esaminare le istruzioni predisposte per la rilevazione fisica e analizzarne l'adeguatezza rispetto: all'individuazione dei responsabili dell'inventario, alla sistemazione e dislocazione delle giacenze in modo da facilitarne il conteggio; al controllo dei movimenti delle merci nel caso in cui le rilevazioni non siano effettuate a magazzino fermo; alla chiara individuazione delle merci movimentate prima e dopo la data dell'inventario; alle norme per il conteggio e per la descrizione dei dati rilevati; all'uso di cartellini prenumerati o altro idoneo mezzo di rilevazione; alla segnalazione di merci danneggiate, obsolete, a lento rigiro; al controllo delle giacenze presso terzi o delle giacenze di terzi presso l'azienda;

- 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;

- effettuare dei sondaggi sull'accuratezza dei conteggi: controllare a campione, per le maggiori classi di giacenze, i conteggi effettuati, segnalando ogni differenza rispetto alle rilevazioni dell'azienda; valutare la necessità di estendere il campione verificato, in base alle risultanze di questi controlli; rilevare le informazioni annotate su alcuni cartellini di inventario, ai fini di un controllo successivo del loro esatto riporto sul riepilogo finale di inventario; annotare la numerazione dei cartellini d'inventario distribuiti, utilizzati, non utilizzati e annullati nel corso dei conteggi; 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; accertare la rilevazione delle merci obsolete, danneggiate, a

lento rigiro o in quantità notevolmente eccedente il normale fabbisogno; controllare che tutte le giacenze siano state rilevate e che nessun articolo sia stato conteggiato due volte; ecc.

In caso di inventario effettuato in una data differente rispetto a quella della chiusura dell'esercizio, il revisore deve 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.

Titolo di proprietà.

Le rimanenze da valorizzare in bilancio devono essere quelle di proprietà dell'azienda ovunque si trovino e non anche le eventuali giacenze presenti in azienda ad altro titolo (come le merci di clienti in lavorazione, i beni avuti in conto deposito, ecc.).

La verifica del titolo di proprietà può essere effettuata attraverso la richiesta di una conferma scritta da parte del legale rappresentante della società.

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

— 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;

— emissione di documenti di rientro in grado di essere ricollegati con quelli di uscita;

— 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;

— 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.

Le merci di terzi presso l'azienda devono essere identificate o identificabili sia fisicamente sia contabilmente. A tal fine, 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.

6.2.2. La verifica del principio della competenza economica: il test di cut off.

I componenti di reddito devono essere iscritti in bilancio nell'esercizio di competenza. Le rimanenze di magazzino sono influenzate da eventuali errori nella contabilizzazione degli acquisti e delle vendite.

Il momento determinante per la rilevazione delle operazioni di acquisto o vendita è quello in cui avviene il trasferimento dei rischi, che coincide spesso con il momento del passaggio della proprietà dei beni.

Nelle date prossime alla fine dell'esercizio il rischio di errore è maggiore, poiché un'errata contabilizzazione degli acquisti o delle vendite si potrebbe riflettere sulle rimanenze di magazzino.

Il sistema di controllo interno dovrebbe garantire la totale sincronia fra il movimento di contabilità di magazzino (carico/scarico) e la corrispondente rilevazione sul giornale di contabilità (acquisto/vendita). La verifica di cut-off deve garantire che le due registrazioni avvengano nel medesimo esercizio.

I tipici errori che si possono determinare sono i seguenti:

— mancata registrazione di costi di acquisto relativi a merci pervenute in azienda prima della data di chiusura dell'esercizio, a fronte delle quali non è pervenuta la relativa fattura del fornitore;

— emissione di fatture per merci non spedite ai clienti entro il termine dell'esercizio.

Ulteriori errori che si possono verificare sono, ad esempio, rappresentati dall'errata rilevazione tra i costi del pagamento di anticipi ai fornitori, oppure dalla rilevazione tra i ricavi dell'incasso degli anticipi dai clienti.

Il test di cut-off richiede la definizione di un campione di operazioni da sottoporre a controllo, la cui ampiezza dipende dalla valutazione data all'efficacia del sistema di controllo interno. Il test deve essere eseguito sia partendo dalle fatture, per verificare eventuali errori di contabilizzazione, sia dai documenti di trasporto, per verificare, ad esempio, che alcune consegne di merci o prodotti siano state contabilizzate nel rispetto del principio di competenza economica a prescindere dal momento di emissione della fattura.

In caso di errori di contabilizzazione, gli effetti sul risultato d'esercizio e sul patrimonio netto e, quindi, le modalità di correzione dell'errore, dipendono dalle modalità di rilevazione delle fatture e delle rimanenze di magazzino.

Ad esempio, in caso di mancata iscrizione di un ricavo in relazione ad una fattura di vendita emessa nell'esercizio successivo, a fronte della quale i beni risultano regolarmente consegnati al cliente, è necessario verificare se, a seguito della mancata rilevazione del ricavo, tali beni sono stati considerati o meno quali rimanenze di magazzino.

Nel primo caso, infatti, non sarà sufficiente rilevare il ricavo di competenza, ma è anche necessario ridurre il valore delle rimanenze e, pertanto, il maggior risultato d'esercizio sarà pari al margine applicato.

Ad esempio, in caso di mancata rilevazione di una vendita per 100, le scritture contabili da effettuare per correggere l'errore sono le seguenti:

— iscrizione della vendita di competenza (non si considera l'eventuale IVA):

		Clienti c/fatture da emettere	a	Vendite		100
--	--	-------------------------------	---	---------	--	-----

— storno delle rimanenze di magazzino:

		Variazione rimanenze prodotti finiti	a	Rimanenze di prodotti finiti		90
--	--	--------------------------------------	---	------------------------------	--	----

Nel secondo caso, invece, se a fronte della vendita non rilevata risulta che i beni ceduti non siano però stati considerati nell'ambito delle rimanenze (in quanto non risultavano dall'inventario), l'errore è superiore, pari alla mancata rilevazione del ricavo.

Gli Incoterms.

Gli « Incoterms » costituiscono il corpo di regole ufficiali della *International Chamber of Commerce* (ICC) per l'interpretazione dei termini commerciali finalizzati a facilitare gli scambi internazionali (28).

Con tali regole sono state unificate, sulla base delle pratiche più diffuse, le varie interpretazioni che venivano date nei diversi Paesi alle varie espressioni e sigle (quali: Franco Fabbrica, FOB, CIF, ecc.).

Con il riferimento agli « Incoterms », in un contratto di vendita, si fissano le obbligazioni proprie del venditore e del compratore circa la ripartizione delle spese per la consegna ed il trasferimento dei rischi, riducendo in tal modo l'eventualità di controversie legali.

L'utilizzo degli incoterms è diffuso in particolar modo negli scambi internazionali, che comportano spesso il sostenimento di spese di trasporto, sdoganamento, ecc., e tempo di trasferimento delle merci significativo.

Le diverse sigle sono suddivise nei seguenti gruppi:

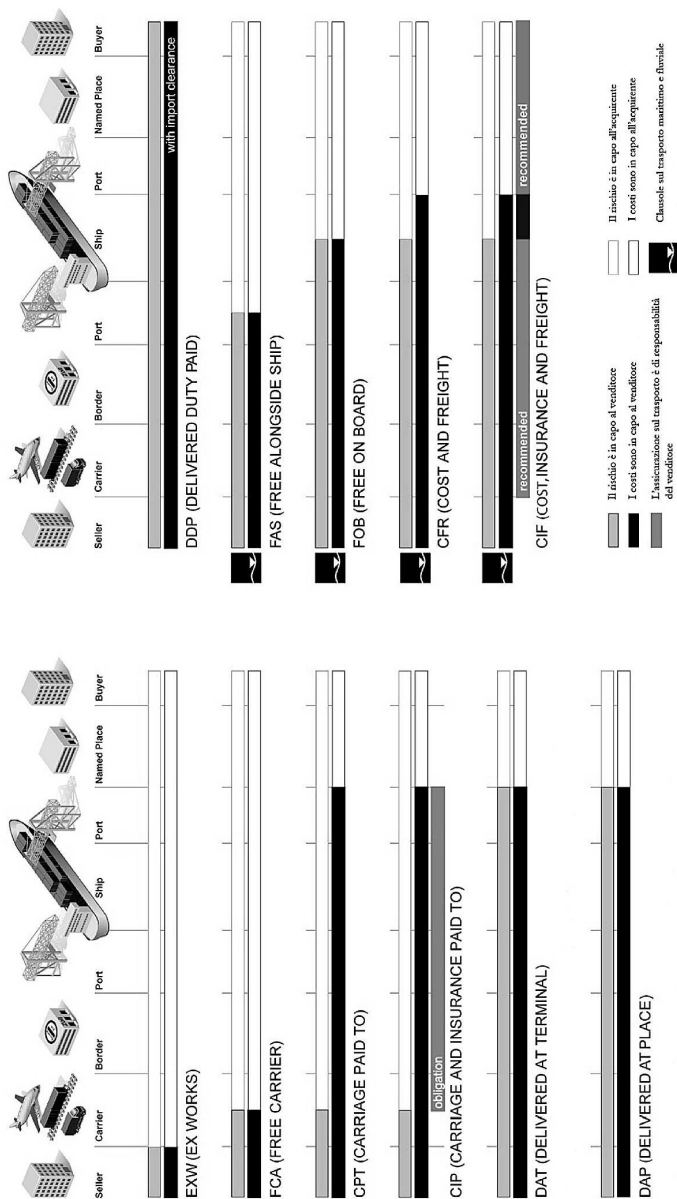
(28) Gli incoterms sono stati revisionati e l'attuale disciplina è entrata in vigore il primo gennaio 2011. Gli Incoterms sono i termini commerciali che individuano le responsabilità, le spese ed i rischi connessi alla consegna della merce nelle compravendite internazionali. La revisione 2010 ha previsto la riduzione delle regole da 13 a 11, con la soppressione di 4 termini e la creazione di due nuovi termini, tra cui il DAT che prende in considerazione quale luogo di consegna il Terminal (molto utilizzato soprattutto per la merce in containers).

Gruppo E Derivato da <i>ex</i> , partenza	Gruppo F derivato da <i>Free</i> , trasporto non pagato	Gruppo C derivato da <i>Cost</i> , trasporto pagato in partenza	Gruppo D Derivato da <i>Destination</i> , arrivo
Il venditore mette a disposizione la merce sul luogo convenuto in partenza	il venditore consegna la merce e non paga il trasporto principale	il venditore paga il trasporto principale ma non si assume i rischi	Il venditore, oltre agli oneri di trasporto, si assume anche i rischi
<ul style="list-style-type: none"> ▪ EXW. Ex Works. Franco fabbrica (località) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ FCA. Free Carrier. Franco vettore (località) ▪ FAS. Free Alongside Ship. Franco lungo bordo (porto specifico di partenza) ▪ FOB. Free On Board. Franco a bordo (porto specifico di partenza) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ CFR. Cost and Freight. Costo e nolo (porto specifico di arrivo) ▪ CIF. Cost, Insurance and Freight. Costo assicurazione e nolo. (porto specifico di arrivo) ▪ CPT. Carriage Paid To Nolo pagato fino a. (punto specifico di arrivo) ▪ CIP. Carriage and Insurance Paid to. Nolo e assicurazione pagati fino a (punto specifico di arrivo) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ DAT. Delivered At Terminal (località) ▪ DAP. Delivered At Place (località) ▪ DDP. Delivered Duty Paid. Reso sdoganato (località)

Nella seguente Tavola 19 sono rappresentate graficamente le differenti sigle con l'indicazione dei rischi e dei costi che si assume il venditore.

TAVOLA 19

INCOTERMS 2010



Fonte: rohlig.com, con adattamenti.

Nei casi in cui i contratti stipulati dall'impresa prevedano specifiche clausole incoterms, il revisore nell'effettuare il test di cut off deve attentamente considerare tali clausole, al fine di individuare correttamente il momento del passaggio di proprietà dei beni.

Esempio: il caso Taxisport.

Il revisore, sulla base delle risultanze della valutazione del sistema di controllo interno, valuta che la dimensione del campione, al fine di effettuare il test di cut-off, sia definito nel seguente modo:

- ultime cinque fatture emesse nell'esercizio oggetto di verifica;
- prime cinque fatture emesse nell'esercizio successivo.

Sulla base della documentazione acquisita viene redatto il prospetto di seguito riportato, nel quale sono riportati in colonna:

- i dati relativi alle fatture rientranti nel campione (data, numero fattura, imponibile, descrizione prodotti);
- l'anno di imputazione del ricavo di vendita;
- la data di spedizione (si ipotizza che tale data coincida con il momento del passaggio di proprietà, se non sono previste clausole incoterms specifiche nei contratti);
- le risultanze della contabilità di magazzino alla data di chiusura dell'esercizio.

Verifica delle fatture di vendita (sales cut-off)

Fatture di vendita			Descrizione prodotti	Ricavo	Data di spedizione	In magazzino al 31/12	Clausola incoterms
Data	n.	Imponibile					
Esercizio n.							
27/12/n.	1883	250.450	Cod. 850	n.	n.	NO	Ex works
28/12/n.	1894	85.000	Cod. 951	n.	n.	NO	ND
28/12/n.	1899	52.600	Cod. 90	n.	n.	NO	ND
29/12/n.	1906	132.100	Cod. 100	n.	n.	NO	FOB
30/12/n.	1914	65.750	Cod. 340	n.	n.	NO	Ex works
Esercizio n+1							
02/01/n.+1	1	120.000	Cod. 610	n.+1	n.+1	SI	Ex works
03/01/n.+1	6	87.809	Cod. 100	n.+1	n.+1	SI	ND
03/01/n.+1	7	300.777	Cod. 812	n.+1	n.+1	SI	Ex works
03/01/n.+1	9	48.877	Cod. 513	n.+1	n.	NO	FOB
04/01/n.+1	15	160.220	Cod. 980	n.+1	n.	NO	Ex works

Dalla verifica, per riga, dei dati riportati nel prospetto è possibile individuare eventuali errori di competenza nella contabilizzazione delle operazioni.

La prima fattura, emessa il 27/12, è relativa a merci spedite nell'esercizio n.,

il ricavo risulta correttamente imputato all'esercizio in chiusura e le merci non risultano presenti in magazzino. La situazione è simile nel caso della seconda, della terza e della quinta.

La fattura n. 1906, emessa il 29/12, invece, è relativa a merci che risultano spedite nell'esercizio n., ma il contratto prevede la clausola incoterms *FOB*. Il documento che attesta però l'avvenuta consegna a bordo della nave è, per ipotesi, datato 4/n+1. Il ricavo doveva quindi essere imputato nell'esercizio n.+1 e non nell'esercizio n. come risulta dal prospetto del cut-off.

Il revisore, sulla base dell'errore emerso, richiederà agli amministratori di effettuare le seguenti correzioni alla bozza di bilancio.

Le rilevazioni contabili sono le seguenti:

— storno della vendita non di competenza dell'esercizio:

		<i>Vendite estere</i>	a	<i>Clienti</i>		132.100,00
--	--	-----------------------	---	----------------	--	------------

— rilevazione delle rimanenze di merci (per ipotesi pari a € 105.100):

		<i>Rimanenze prodotti finiti e merci</i>	a	<i>Variazioni rimanenze materie prime, sussidiarie, di consumo e merci</i>		105.100,00
--	--	--	---	--	--	------------

Per quanto riguarda le fatture emesse all'inizio dell'esercizio si può notare come le prime tre fatture emesse siano relative a merci consegnate nell'esercizio n.+1 che risultavano regolarmente tra le rimanenze di magazzino alla fine dell'esercizio n.

La fattura n. 9 è relativa a merci la cui spedizione è avvenuta già nell'esercizio n. Tale situazione è confermata anche dalla contabilità di magazzino, dalla quale le merci non risultavano più in rimanenza alla fine dell'esercizio n. Il contratto però indica come clausola incoterms *FOB* ed effettivamente le merci risultano consegnate sulla nave nell'esercizio n+1. La registrazione del ricavo è quindi correttamente stata effettuata nell'esercizio n+1.

La fattura n. 15 è relativa a merci la cui spedizione è avvenuta già nell'esercizio n. Tale situazione è confermata anche dalla contabilità di magazzino, dalla quale le merci non risultavano più in rimanenza alla fine dell'esercizio n. Il contratto indica come clausola incoterms *Ex works*. Si tratta pertanto di un errore di imputazione del ricavo, che doveva essere imputato all'esercizio n. nonostante la fattura sia stata emessa successivamente.

Il revisore, sulla base dell'errore emerso, in quanto superiore alla soglia di errore tollerabile, richiederà agli amministratori di effettuare la seguente correzione alla bozza di bilancio.

La rilevazione contabile è la seguente:

— iscrizione della vendita di competenza:

Clienti c/fatture da emettere	a	Vendite estere	160.220,00
-------------------------------	---	----------------	------------

Se i beni ceduti fossero stati considerati quali rimanenze a fine esercizio sarebbe stato necessario anche effettuare lo storno delle rimanenze (valutate al costo).

6.2.3. La verifica della corretta valutazione.

La corretta valutazione delle rimanenze di magazzino deve essere verificata con particolare attenzione.

Le procedure di revisione consistono generalmente nella verifica delle modalità di determinazione del costo preso a base per la valutazione delle scorte, nei suoi diversi aspetti:

- componenti di costo (ad esempio, il costo di acquisto, gli oneri accessori di acquisto, i costi di trasformazione, ecc.);
- metodo di valutazione (ad esempio, LIFO, FIFO, costo medio ponderato, ecc.).

Esempio: il caso Taxisport.

Il revisore, al fine di verificare la valutazione delle rimanenze ricalcola il valore attribuito ad alcuni codici di prodotti di magazzino, selezionati a campione in considerazione della rilevanza del costo unitario e del volume complessivo.

In caso, ad esempio, di valutazione al LIFO, il prospetto della movimentazione di uno specifico codice (nell'esempio il codice xxy) può assumere la forma di seguito riportata.

Dal prospetto della movimentazione del codice selezionato xxy si ottiene la quantità in rimanenza alla fine dell'esercizio, pari a 1.250 Kg.

Il valore del costo medio ponderato (pari a 82,7) da applicare alla fascia relativa all'esercizio n. viene ricalcolato attraverso il prospetto di seguito riportato in cui vengono messi in evidenza le singole quantità degli acquisti effettuati nell'esercizio e i relativi costi sostenuti.

Prospetto di movimentazione del codice xxy al 31 dicembre es. n.

Scheda di magazzino

Causale	Data	n° fattura	n° registrazione	Prezzo	Quantità (Kg.).		
					Entrata	Uscita	Saldo
Esistenza iniziale							1.110
Acquisto	10-01-n.	5.926	13	82	250		1.360
Vendita	31-01-n.	842	26			120	1.240
Acquisto	26-02-n.	20.755	78	82	650		1.890
Vendita	26-02-n.	923	82			180	1.710
Acquisto	14-03-n.	3.793	123	82	800		2.510
Acquisto	24-04-n.	4.274	178	83	360		2.870
Vendita	14-05-n.	1.056	315			600	2.270
Vendita	16-06-n.	1.122	517			460	1.810
Vendita	25-06-n.	1.140	589			230	1.580
Acquisto	16-07-n.	4.995	713	83	350		1.930
Vendita	27-07-n.	1.204	811			200	1.730
Vendita	16-09-n.	1.352	1.038			200	1.530
Acquisto	16-09-n.	338	1.040	83	250		1.780
Acquisto	07-10-n.	23.378	1.288	84	560		2.340
Vendita	27-10-n.	1.538	1.412			400	1.940
Vendita	16-11-n.	1.733	1.638			220	1.720
Vendita	12-12-n.	1.839	1.931			620	1.100
Acquisto	14-12-n.	11.836	1.961	84	150		1.250

Calcolo del costo medio ponderato per la fascia esercizio n.

Causale	Data	Prezzo di acquisto	Quantità	Totale	Costo medio ponderato
Acquisto	10-01-n.	82	250	20.500	
Acquisto	26-02-n.	82	650	53.300	
Acquisto	14-03-n.	82	800	65.600	
Acquisto	24-04-n.	83	360	29.880	
Acquisto	16-07-n.	83	350	29.500	
Acquisto	16-09-n.	83	250	20.750	
Acquisto	07-10-n.	84	560	47.040	
Acquisto	14-12-n.	84	150	12.600	
TOTALE			3.370	278.720	82,7

Nel prospetto di seguito riportato viene quindi ricalcolato il valore LIFO attribuibile al codice selezionato.

Ricalcolo del valore LIFO del codice xxy

<i>Fascia LIFO</i>		<i>Euro</i>	<i>Valore</i>
<i>Esercizio</i>	<i>Quantità</i>		
n.-3	450	80,5	36.225
n.-2	400	83,0	33.200
n.-1	260	81,8	21.268
Rim. Iniz.	1.110		90.693
n.	140	82,7	11.578
	1.250		102.271

Il test consiste nel confrontare il valore delle rimanenze del codice xxy così determinato (pari a 102.271) con il corrispondente valore calcolato dalla società, verificando se l'eventuale errore supera o meno la soglia di significatività.

Un esempio di prospetto per il test in esame viene di seguito riportato.

LIFO test

<i>Codice</i>	<i>Descrizione</i>	<i>Quantità al 31/12/...</i>	<i>Valore LIFO società</i>	<i>Valore LIFO Revisore</i>	<i>Delta</i>	<i>Delta %</i>	<i>Nota</i>
XXY	Fe P03	1.250	114.000	102.271	1.729	1,5%	
XZY	Fe 089	1.010	100.500	105.000	-4.000	-4%	
XWY	Fe 0kk	1.308	95.000	98.000	-3.000	-3%	
YYX	Fe 11	2.964	468.700	476.900	-8.200	-2%	
YWX	Fe 13	2.900	310.000	300.050	9.950	3%	
YXY	Fe P45	1.938	225.000	225.000	0		
WYZ	Fe 65	657	52.000	50.000	2.000	4%	
WXY	Fe 7e6	526	75.000	78.900	-3.900	-5%	
WYY	Fet33	498	64.000	63.000	1.000	2%	

Dal prospetto emerge con evidenza come l'errore di valutazione relativamente al codice esaminato sia considerabile trascurabile.

La valutazione al minore tra il costo ed il valore di realizzazione desumibile dall'andamento di mercato.

Le rimanenze, a prescindere dal metodo di valutazione adottato, non possono essere iscritte in bilancio ad un valore superiore al valore di mercato.

Per individuare eventuali codici prodotto che potrebbero dover essere svalutati, il revisore deve valutare l'efficacia delle procedure aziendali (qualora siano presenti) nel consentire di individuare i codici prodotto con lenta movimentazione. Gli amministratori, conoscendo i propri prodotti e le caratteristiche della domanda, dovrebbero avere implementato procedure che consentano di intervenire prontamente in presenza di segnali di difficoltà nella vendita. Nel caso in cui ad esempio, un prodotto rischi di divenire

obsoleto trascorsi sei mesi, la procedura aziendale dovrebbe consentire di individuare prontamente i prodotti che non hanno registrato movimentazioni negli ultimi sei mesi, al fine mettere in condizione la direzione di assumere i provvedimenti opportuni (ad esempio, attraverso promozioni, riduzioni di prezzo, ecc.).

L'attività di controllo del revisore consiste nell'identificare i codici prodotto che non hanno registrato movimentazioni per un periodo di tempo significativo (ad esempio, da oltre sei mesi) e discutere con gli amministratori al fine di comprenderne le effettive possibilità di collocazione sul mercato ed i prezzi applicabili.

Sul piano operativo, è necessario distinguere tra materie prime e prodotti finiti e merci. Per quanto riguarda le materie prime, la verifica dell'iscrizione delle rimanenze ad un prezzo non superiore al valore di mercato può essere effettuata confrontando il valore di iscrizione in bilancio con il costo di acquisto di tali materie sostenuto dall'azienda nei primi mesi dell'esercizio successivo.

Allo stesso modo, per quanto riguarda i prodotti finiti e le merci, è possibile effettuare tale verifica confrontando il valore attribuito a tali prodotti in bilancio con il prezzo di vendita applicato dall'azienda nei primi mesi dell'esercizio successivo.

In caso di prodotti finiti e merci che non risultano venduti nei primi mesi del successivo esercizio, qualora l'attività non sia stagionale, il revisore potrebbe essere indotto a ritenere che tali prodotti debbano essere integralmente svalutati, a meno che gli amministratori non siano in grado di giustificare tale situazione.

Esempio: il caso Taxisport.

Il revisore, con riferimento ad alcuni prodotti finiti che risultano poco movimentati negli ultimi mesi, ha richiesto all'ufficio amministrativo le fatture emesse nei primi mesi dell'esercizio successivo.

I dati sono i seguenti:

	<i>Costo unitario (in €) applicato in bilancio</i>	<i>Prezzo di vendita</i>	<i>Verifica del revisore</i>
Prodotto finito a	3,5	4	Ok
Prodotto finito b	4,2	5	Ok
Prodotto finito c	5,5	4,8	No

Sulla base degli elementi raccolti, il revisore chiede di svalutare il « prodotto finito c », poiché il valore di fine esercizio si è dimostrato superiore al valore di sostituzione.

Le quantità a fine esercizio sono modeste, pari a 5.000. Il minor valore delle rimanenze di prodotti finiti è quindi pari a $(0,7 * 5.000 = 3.500 \text{ euro})$.

Uniformità dei principi contabili rispetto all’esercizio precedente.

I principi contabili devono essere uniformi a quelli applicati nell’esercizio precedente, in caso di cambiamento deve essere indicato in bilancio l’effetto sul risultato d’esercizio e sul patrimonio netto della modifica dei principi contabili.

7. La revisione delle immobilizzazioni materiali.

Il ciclo degli investimenti in immobilizzazioni materiali può essere analizzato attraverso l’individuazione delle seguenti fasi:

- l’acquisizione;
- l’utilizzo;
- la dismissione.

Le problematiche principali che il revisore deve affrontare, nelle diverse fasi del ciclo, sono rappresentate nella seguente Tavola 20.

TAVOLA 20

IL CICLO DELLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

