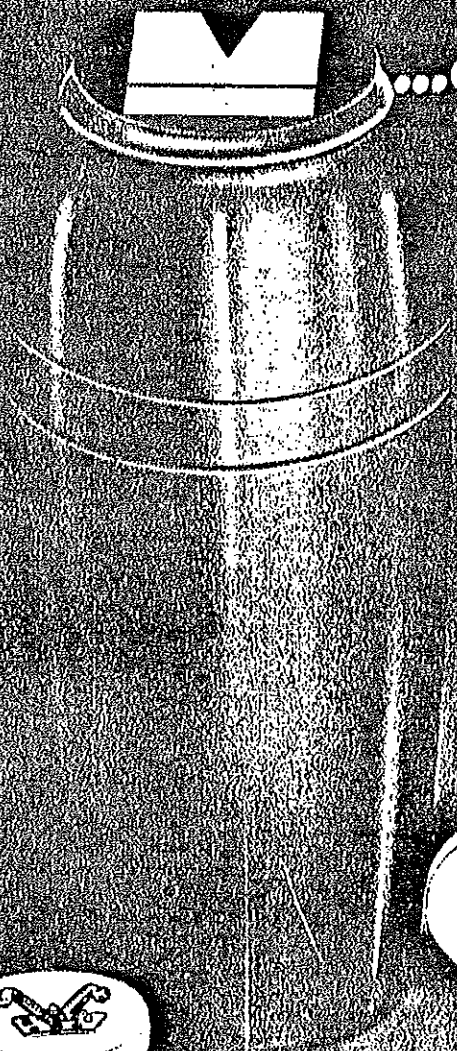


IL DIRIGENTE AMMINISTRATIVO

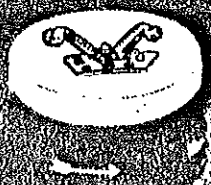
Franco Angeli Editore - V.le Monza 106 - Milano

n. 1/2 - gen./feb. 1976

cocktail MONTALBANO



*...alla salute
della
vostra
azienda!*



La tecnica di revisione applicata al magazzino

Il procedimento di verifica inteso come analisi dell'esistenza dal punto di vista quantitativo ma anche come controllo con le evidenze contabili circa il procedimento di valutazione - Il magazzino e il sistema di controllo interno - Il programma di lavoro procedurale per la verifica del magazzino - Il programma di lavoro per il riscontro fisico e del valore di bilancio del magazzino

Abbiamo avuto modo di constatare in altra sede come il procedimento di revisione sia un procedimento integrato.

Negli articoli inerenti il controllo della cassa e delle banche e i clienti ed i fornitori abbiamo verificato come la procedura di acquisto, vendita, incassi e pagamenti costituisca un tutt'uno armonico ai fini della verifica. Abbiamo anche esaminato come la procedura degli acquisti e delle vendite sia connessa con la procedura inerente il magazzino.

La voce di magazzino in sede di bilancio è soggetta ad una forma particolare di certificazione mista. Infatti, per le merci di proprietà depositate presso i magazzini di proprietà o gestiti dall'azienda soggetta a verifica, il riscontro è quello dell'inventario fisico. Per i beni di proprietà dell'azienda depositati presso terzi il riscontro è quello dell'inventario fisico e delle certificazioni del saldo quantitativo da parte del terzo che detiene la merce in deposito. Per la merce di terzi depositata presso locali dell'azienda abbiamo ancora il conteggio fisico e/o la certificazione interna ed esterna mediante documenti e mediante attestazione del terzo del suo diritto alla proprietà sui beni in parola.

Il procedimento di verifica del magazzino tuttavia non si ferma all'analisi dell'esistenza dal punto di vista quantitativo bensì anche al suo controllo con le evidenze contabili circa il procedimento di valutazione.

Anche per il magazzino sussiste la necessità dell'accertamento del sistema di controllo interno esistente presso l'azienda, un controllo interno che è inerente sia la salvaguardia delle esistenze fisiche, sia la contabilizzazione dei movimenti, sia i procedimenti di valutazione.

Non esamineremo anche per il magazzino tutti i possibili punti del sistema di controllo interno da verificare a mezzo del questionario, ma cercheremo di evidenziare la logica cui obbedisce il questionario di controllo interno ai fini dei successivi controlli procedurali e di bilancio.

Il magazzino e il sistema di controllo interno

Il primo approccio al problema è quello della identificazione: cioè quali beni sono oggetto del controllo e dove sono ubicati.

E' necessario inoltre accertarsi delle procedure di

inventario, dei tempi di inventario, dei modi di conservazione dei beni (conservazione in cataste, in recipienti, ecc.) e del rischio per incendio, furto, alluvioni, ecc. connesso alle merci. E' pertanto necessario conoscere quindi i seguenti punti:

- tipo di merci esistenti
- luogo di conservazione
- intervallo di conteggio fisico
- identificazione delle merci attraverso un apposito sistema di schedatura
- copertura assicurativa delle merci
- protezione delle merci per deterioramento e per l'accesso di persone non autorizzate.

Il secondo aspetto soggetto a verifica è la contabilizzazione dei movimenti di entrata e di uscita.

Abbiamo esaminato con la procedura degli acquisti e delle vendite che per ogni movimento debbono sussistere bolle di carico e scarico e che dette bolle affluiscono a schede di carico e scarico (o a tabulati nel caso di elaborazione elettronica in cui per ogni articolo sono aperte posizioni di carico e scarico).

Tutta la procedura di contabilizzazione obbedisce sempre ai canoni di chi è preposto alle singole funzioni, del suo rapporto gerarchico nell'ambito della struttura organizzativa, dei suoi poteri e delle sue responsabilità. Valgono ancora qui le famose quattro proposizioni citate quando si parlava di acquisti e di vendite.

Sulla base delle risposte date ai punti del questionario il revisore durante il controllo preliminare procederà alla stesura del programma di lavoro sulla base delle aree di debolezza riscontrate.

Il programma di lavoro procedurale per la verifica del magazzino

Premesso che con il metodo del questionario il revisore ha raccolto tutte le informazioni circa l'ubicazione dei beni, il tipo dei beni, la contabilizzazione dei movimenti, il sistema di valorizzazione, con il programma di lavoro dovrà soltanto verificare con un sistema di test che tutto ciò che è risultato dall'analisi a mezzo questionario sia confermato all'atto pratico.

L'esame delle registrazioni di magazzino relative alle merci ricevute e spedite sarà stato già effettuato durante

l'esame delle procedure di acquisto e di vendita e pertanto le risultanze di quel test sono comuni ai due programmi di lavoro, nel senso che il revisore non dovrà effettuare alcun altro test in materia.

Il programma di lavoro si può così sintetizzare:

1. nell'ambito dei prelievi delle materie per i passaggi alle lavorazioni od al procedimento industriale dovrà essere scelto un certo numero di movimenti e di resi procedendo secondo queste linee:
 - a. verifica con le richieste di materiale e con le note di reso autorizzate;
 - b. controllo della valutazione delle voci selezionate con i prezzi di listino, i valori standard, le fatture di acquisto o altri documenti;
 - c. riscontro delle quantità e dei valori nelle registrazioni dei semilavorati;
2. è necessario accertarsi che tutti i documenti di movimento merci per il magazzino siano adeguatamente autorizzati e propriamente contabilizzati;
3. in base alle commesse o agli ordini di lavoro in corso scelti al punto 1. si dovranno effettuare i seguenti controlli:
 - a. esame degli ordini di lavoro autorizzati;
 - b. esame dei costi del lavoro imputati con le schede dei tempi di lavoro per pezzo o per articolo e con i prospetti di ripartizione degli stipendi, dei salari e di eventuale altra documentazione;
 - c. esame delle imputazioni delle spese generali;
 - d. esame dei trasferimenti da altri ordini di lavoro, settori o processi di lavorazione con la relativa documentazione per la verifica che tali trasferimenti siano propriamente valutati;
4. per i passaggi dalla produzione al magazzino dei prodotti finiti è necessario verificare i movimenti con i documenti autorizzati, la valutazione delle voci, il riscontro delle quantità e dei valori dei profitti finiti, nonché il valore dei semilavorati;
5. è necessario esaminare il conto del magazzino e dei lavori in corso per verificare eventuali eliminazioni e trasferimenti di carattere particolare e le relative autorizzazioni;
6. è necessario esaminare i conti di controllo della contabilità industriale per verificare l'aggiornamento ed il pareggio durante l'anno;
7. è necessario verificare che l'accuratezza delle registrazioni di magazzino e dei semilavorati sia controllata attraverso un sistema di inventari permanenti. Se ciò avviene durante la revisione preliminare è necessario informarsi delle date di inventario fisico, esaminare il programma di lavoro per tali inventari per assicurarsi che siano coperte tutte le merci, includendo quelle obsolete o le scorte congelate durante l'anno;
8. è necessario in queste occasioni partecipare all'inventario per rendersi conto della procedura del conteggio fisico.

Come di consueto il revisore dovrà accertarsi nello svolgimento del programma di lavoro preliminare di quanto segue:

1. eventuali mutamenti nel sistema di controllo interno;

2. eventuali debolezze nel sistema di controllo interno o caratteristiche insoddisfacenti in merito all'accuratezza delle registrazioni;
3. casi per i quali il sistema di controllo interno non è stato seguito in relazione a specifiche operazioni.

Il programma di lavoro per il riscontro fisico e del valore di bilancio del magazzino

Il programma di revisione può essere distinto praticamente in due parti:

- a. la rilevazione fisica
- b. la valutazione.

In merito alla rilevazione fisica possiamo avere il caso in cui le merci siano tutte contate alla data di chiusura del bilancio od il caso in cui la merce venga contata a rotazione durante l'esercizio.

In ambedue i casi il revisore deve essere sempre presente al conteggio fisico per rendersi conto di tutti gli aspetti connessi con l'inventario.

Nell'esame del questionario di controllo interno e nell'esame procedurale abbiamo visto che il revisore prima di iniziare l'inventario fisico deve essere a conoscenza dei luoghi in cui le merci sono dislocate e deve aver identificato quale la composizione del magazzino sia in merito alle voci che al numero che al valore, anche con un preliminare spoglio delle schede o dei tabulati di magazzino.

Un altro aspetto importante di cui il revisore si deve informare prima di iniziare la sua partecipazione all'inventario fisico è dell'esistenza delle procedure emesse dalla società o dall'ente soggetto a verifica sia per il conteggio fisico che per le operazioni di «cut-off».

Il revisore poi sceglierà in quali magazzini vorrà essere presente per il conteggio ed inoltre procederà alla circolarizzazione per quei depositari che considererà significativi per quantità e valore delle merci presso di essi depositate per il riscontro del valore dei beni presso terzi depositati.

Una volta effettuati questi riscontri o questi lavori preparatori, il revisore potrà in sintesi procedere come segue:

1. verificare che il personale addetto alle rilevazioni di inventario proceda secondo le istruzioni ricevute e controllare a campione alcune voci;
2. riportare su un foglio di lavoro la descrizione della merce ed il numero di codice e la quantità delle voci scelte per il controllo campione;
3. per i magazzini non scelti per il controllo campione, ma ugualmente inventariati accertare che l'inventario venga eseguito sulla base in conformità delle istruzioni scritte;
4. accertarsi che i materiali di scarto, obsoleti o non più utilizzabili siano stati opportunamente indicati nei cartellini di inventario;
5. controllare che la procedura di «cut-off» sia quella di identificazione delle ultime bolle di entrata e di uscita sia stata eseguita in maniera corretta per ciò che

- riguarda gli acquisti, i movimenti interni e le vendite:
6. al termine dell'inventario effettuare un giro per i magazzini per accertarsi che tutti i materiali siano stati inventariati e che su ognuno di essi sia stato apposto un cartellino di inventario regolarmente compilato;
 7. accertarsi che la raccolta di tutti i cartellini sia effettuata in modo corretto, sia stato controllato l'ordine numerico e che i numeri dei cartellini usati siano opportunamente annullati, riscontrando i cartellini eventualmente mancanti;
 8. per i materiali in deposito ed in conto lavorazione presso terzi si dovrà ottenere la conferma delle quantità presso tali terzi dislocate ed, in caso di differenze, ottenere riconciliazioni a cura della società.
- Nel caso in cui i prodotti dislocati presso terzi siano di valore rilevante è necessario che il revisore abbia un conteggio fisico anche presso i depositari.

Conseguenza della partecipazione del revisore all'inventario fisico è il riscontro di certe quantità che il revisore dovrà «inseguire» nel sistema contabile per accertarsi anche del trattamento delle eventuali differenze tra le posizioni contabili e le risultanze del conteggio fisico.

Il programma che potrà seguire si potrebbe intitolare alla comparazione dell'inventario fisico con le schede di magazzino ed i suoi compiti si possono così succintamente riepilogare:

1. controllo della descrizione e della qualità delle voci in inventario eseguito dai revisori con la quantità risultante dalle schede contabili;
2. controllo a campione della descrizione della quantità risultante dalle schede di magazzino con i cartellini di inventario;
3. nel caso in cui l'inventario fisico non venga effettuato alla data di chiusura del bilancio, è necessario, a campione, verificare le operazioni di carico e scarico, in base a documenti, intercorse tra la data del conteggio fisico e la data di chiusura del bilancio;
4. il revisore dovrà analizzare le schede di magazzino per accertarsi dell'esistenza di materiali obsoleti o a lento rigiro;
5. a campione dovrà controllare la descrizione e la quantità risultanti dalle schede di magazzino con i riepiloghi finali di inventario e viceversa;

Esaurito il conteggio di magazzino e la verifica con l'aspetto contabile conseguente il revisore dovrà sviluppare il programma di lavoro connesso con la valutazione.

In questa sede dobbiamo precisare che il revisore non terrà conto delle valutazioni ai fini fiscali, ma soltanto delle valutazioni previste dal Codice Civile, cioè dovrà accertarsi che qualunque sia il metodo di determinazione usato (Fifo, medio, Lifo, conto corrente di sostituzione, ecc.) questo dovrà essere secondo le normative civili, prescindendo dalle ripercussioni che siffatta valutazione potrebbe avere ai fini fiscali.

Pertanto per ogni classe di beni di inventario dovrà accertarsi, anche alla luce di quanto emerso nell'applicazione del questionario di controllo interno e del controllo procedurale, dei metodi di valutazione applicati.

Dovrà inoltre accertare quanto segue:

- a. che l'inventario di apertura e quello di chiusura siano stati valutati allo stesso modo;
- b. che il costo di acquisto delle materie sia convalidato da fatture e da altri documenti, tenendo conto di sconti, abbuoni, trasporti, assicurazione ed altri oneri accessori;
- c. che per i lavori e per i prodotti finiti la procedura di valorizzazione sia quella verificata dal revisore in occasione del «preliminare».

Il revisore dovrà inoltre:

1. analizzare le variazioni più significative di prezzi rispetto all'anno precedente;
2. controllare la valutazione delle voci obsolete, a lento rigiro, di scarto o danneggiate, assicurandosi che non siano valutate ad un prezzo superiore al valore netto realizzabile;
3. controllare i riepiloghi finali di inventario per quanto concerne la quadratura con i dati contabili, i calcoli e le somme, ecc.

Conclusioni

Al termine del procedimento del controllo dell'inventario che è uno dei più complessi nell'ambito della certificazione di bilancio, il revisore potrà o convalidare la cifra esposta in bilancio in quanto frutto di elaborazioni, di conteggi, di struttura organizzativa che garantiscono l'attendibilità del dato, oppure potrà disconoscere il valore stesso esprimendo ampie riserve oppure potrà semplicemente «aggiustare» il valore di bilancio in base ad opportuni calcoli che il revisore effettuerà alla luce delle normative, dei conteggi eseguiti e delle valorizzazioni applicate, nel rispetto del sistema merceologico gestionale in cui l'azienda si trova.

BIBLIOGRAFIA

1. M. Masciocchi, «Manuale di revisione delle aziende», Ed. Etas Libri, 1974.
2. Giancarlo e Giorgio Moro Visconti, «Come si fa la certificazione», Ed. Pirola, 1973.
3. Iseo, «L'auditing: possibilità e vantaggi di un moderno strumento di direzione», 1968 (dispense).
4. Pietro Locatelli, «Il bilancio di esercizio delle società per azioni nelle recenti sentenze del tribunale di Milano», Ed. G. Giappicchelli, 1972.
5. E. Gustarelli, «Definizione della certificazione di bilancio» - In «Rivista Dott. Commercialisti», Ed. Giuffrè, 1975.
6. M. C. Zappalà, «Revisione, certificazione e principi contabili», in «Riviste Dott. Commercialisti», Ed. Giuffrè, 1975.
7. F. Dezzani, «Principi contabili generali e particolari», in «Rivista Dott. Commercialisti», ed. Giuffrè, 1975.
8. G. Insalaco e F. Pontani, «Certificazione di bilancio» - In «Il Dirigente Amministrativo», Ed. Franco Angeli Editore 1974.
9. F. Pontani, «La revisione e l'elaborazione elettronica dei dati», in «Organizzarsi», Ed. Orga, 1972.
10. G. Insalaco e F. Pontani, «La certificazione di bilancio in tecnica professionale», Ed. Il Consulente delle Aziende, 1972.
11. G. Insalaco, «Tecniche di revisione di bilancio in tecnica professionale», Ed. C.A., 1973.
12. G. Insalaco, «Certificazione di bilancio», Ed. Ufficio Moderno, 1973.
13. Montgomery, «Auditing», Ed. Ronald, 8 Ed.
14. V.R.U. Cooper, «Manual of auditing», Gee & Co. Publishing, Londra.
15. «An Audit Approach to Computers», The Institute of Chartered Accountant of England Wales.