

RIMANENZE di MAGAZZINO

Analisi della «posta» di bilancio dedicata alle rimanenze, ossia quei beni che formano oggetto dell'attività imprenditoriale insieme a tutti i beni materiali che intervengono nella catena produttiva. Modalità operative per la costruzione di un programma di lavoro standard includente tutte le procedure di revisione.

di **Antonio Cavaliere** *

Quando si parla di rimanenze occorre precisare, innanzitutto, cosa si intende con il termine rimanenze di esercizio. In genere, con tale locuzione si intendono sia beni che formano oggetto dell'attività imprenditoriale sia **altri**

beni materiali che intervengono nella catena produttiva o **beni immateriali** iscritti nell'attivo circolante.

In termini più propriamente «fisici», le rimanenze vengono anche identificate come il **magazzino** e può essere considerato il cuore dell'impresa (c'è

Rimanenze di esercizio

Costi imputabili a beni ancora in giacenza che si rinviando al futuro esercizio in quanto si possono recuperare tramite i ricavi di futuri periodi (correlazione tra costi e ricavi).

chi parla anche di «polmone dell'impresa»). Infatti così inteso, il magazzino svolge la funzione fondamentale di raccordo tra le entrate (acquisti) e le uscite (vendite) dell'impresa con in mezzo (ad esclusione delle imprese mercantili), il processo di trasformazione fisica e/o economica.

Lo schema previsto dal Codice civile, alla voce C. I dell'attivo dello stato patrimoniale, prevede la suddivisione in 5 sub categorie contraddistinte da un numero arabo e quindi suscettibili di raggruppamento, aggiunte ed adattamenti (art. 2423-ter, Codice civile). Sono appostate nell'**attivo circolante** e sono costituite da materie prime, sussidiarie e di consumo, prodotti in corso di lavorazione e semilavorati, commesse in lavorazione, prodotti

finiti e merci, oltre agli acconti.

In particolare, l'art. 2424, c.c., colloca le rimanenze nell'attivo circolante dello stato patrimoniale alla voce «C I», suddividendole in:

- materie prime e materie sussidiarie;
- prodotti in corso di lavorazione e semilavorati;
- lavori in corso su ordinazione;
- prodotti finiti e merci;
- acconti.

PROGRAMMA di LAVORO per la REVISIONE

Di seguito vengono riepilogati a modo di *check list* gli **obiettivi** che il revisore deve «coprire»

* *revisore legale dei conti, dottore commercialista e pubblicista.*

nello svolgimento dell'attività di revisione legale per l'area Rimanenze:

● **C: Completezza**

● **A: Accuratezza**

● **V: Validità**

● **E: Esistenza**

«Check list» obiettivi				
Obiettivi	C	E	A	V
Tutte le rimanenze possedute di materie prime, lavori in corso e prodotti finiti sono riflesse in bilancio.	√			
Le rimanenze di materie prime, lavori in corso e prodotti finiti registrate esistono fisicamente e sono possedute per essere utilizzate nell'attività aziendale o vendute.		√		
Le rimanenze di materie prime, lavori in corso e prodotti finiti sono registrate in bilancio per importi e conti contabili corretti.			√	
Le rimanenze di materie prime, lavori in corso e prodotti finiti sono rettificate al valore netto di realizzo in conseguenza di: obsolescenza, lento rigiro...				√

Segue un esempio di **programma di lavoro standard** che si può seguire nello svolgimento dell'at-

tività di revisione legale per l'area Rimanenze.

Programma di lavoro standard					
Programma di lavoro	C	E	A	V	C/L-Data Sigla
Verifiche di correlazione e indagine					
Spiegare le variazioni tra anno corrente e anno precedente indagando quelle non normali od inattese relativamente a 1. rimanenze (quantità e valori) per prodotto ed ubicazione 2. rimanenze per categoria (M/P, L/C, P/F)	√ √	√ √	√ √	√ √	
Spiegare le variazioni tra anno corrente e anno precedente indagando quelle non normali od inattese relativamente a 1. rimanenze per componente di costo (materiali, lavoro, costi di produzione) 2. costo medio delle rimanenze 3. variazioni dei costi di acquisto dei materiali	√ √	√ √	√ √ √	√	
Spiegare le variazioni tra anno corrente e anno precedente indagando quelle non normali od inattese relativamente a 1. obsolescenza di magazzino e svalutazioni 2. anzianità delle rimanenze 3. numero di mesi di scorta	√	√	√	√ √ √	
Spiegare le variazioni tra anno corrente e anno precedente indagando quelle non normali od inattese relativamente ai mesi subito prima e dopo la data di bilancio	√	√	√		
Spiegare le variazioni tra anno corrente e anno precedente indagando quelle non normali od inattese relativamente a 1. variazioni di produzione (in unità e valore) 2. volumi di produzione (in unità e valore) per prodotto ed ubicazione			√ √		

– continua –

RIMANENZE

– segue – **Programma di lavoro standard**

3. percentuale di composizione dei costi di produzione (materiali, lavoro, altri costi di produzione) per ubicazione			✓		
4. costi unitari			✓		
5. consumi di materiali e scarti			✓		
6. costi standard di lavoro, totale ore e costi effettivi di lavoro			✓		
7. altri costi di produzione, per tipologia, a costi standard e costi effettivi			✓		
8. totale costi di produzione sostenuti e quota inclusa nelle rimanenze			✓		
Spiegare le variazioni tra anno corrente e anno precedente indagando quelle non normali od inattese relativamente a	✓		✓		
1. costi di produzioni per prodotto ed ubicazione	✓	✓	✓	✓	
2. margini lordi per prodotto o ubicazione	✓	✓	✓		
3. costi di produzione nei mesi precedenti e successivi alla data di bilancio		✓			
Confrontare l'indice di rotazione delle rimanenze (calcolato sul costo o sulle quantità vendute o prodotte) con quello dell'anno precedente	✓	✓	✓	✓	
Confrontare le quantità in giacenza con quelle vendute o utilizzate	✓	✓	✓	✓	
Confrontare gli accantonamenti dell'anno per sovra-scorta o obsolescenza, ed il relativo carico a conto economico, con quelli dell'anno precedente ed in percentuale delle rimanenze e del costo della produzione				✓	
Confrontare i componenti del costo di produzione con quelli dell'anno precedente e con il budget (in valore o percentuale) ed indagare ogni variazione rilevante o non normale ovvero l'assenza delle variazioni ipotizzate			✓	✓	
Confrontare i costi unitari delle rimanenze con quelli dell'esercizio precedente ed indagare le variazioni rilevanti o non normali nelle valutazioni			✓	✓	
Confrontare le quantità in giacenza e per le quali c'è l'impegno all'acquisto con quelle necessarie per la produzione futura e/o per le vendite previste				✓	
Confrontare il consumo previsto di materie prime con quello effettivo	✓	✓			
Confrontare i rapporti di produzione con i versamenti a magazzino prodotti finiti	✓	✓	✓		
Confrontare le vendite mensili/annuali (per prodotto, per linea) con quelle dell'anno precedente	✓	✓	✓	✓	
Confrontare acquisti e/o produzione mensile/annuale (per prodotto, per linea) con quelli dell'anno precedente	✓	✓	✓	✓	
Verifiche di congruità					
Controllare le riconciliazioni tra operazioni svolte da uffici indipendenti					
1. totale materie prime registrate dal magazzino per trasferimenti alla produzione = totale utilizzo di materie prime registrato dalla produzione	✓	✓	✓		
2. costi di lavoro e ore macchina basati sulle ore rilevate dal lavoratore			✓		
3. totale prodotti finiti ricevuti e registrati dal magazzino = totale prodotti finiti consegnati dalla produzione al magazzino	✓	✓	✓		
Controllare le riconciliazioni di					
1. quantità fatturate con quantità spedite	✓	✓	✓		
2. quantità fatturate con quantità ordinate	✓	✓	✓		
3. quantità fatturate con quantità scaricate da magazzino	✓	✓	✓		

– continua –

– segue – Programma di lavoro standard					
Controllare la riconciliazione delle quantità vendute con gli acquisti per magazzino e/o con i rapporti di produzione	√	√	√		
Controllare il costo di produzione moltiplicando le quantità vendute per un costo unitario medio	√	√	√		
Riconciliare i saldi iniziali con i dati finali della revisione precedente	√	√	√	√	
Partecipare alle rilevazioni fisiche di inventario ed osservare le procedure del cliente e, se effettuate a data diversa da quella di bilancio, esaminare la necessità di effettuare procedure specifiche per il periodo di differenza	√	√	√	√	
Ottenere il sommario delle rilevazioni fisiche e					
1. per un campione, controllare la corrispondenza del sommario con i nostri conteggi		√			
2. per un campione, controllare la corrispondenza dei nostri conteggi col sommario	√				
3. controllare la corrispondenza del nostro conteggio con i fogli di conta (controllo da effettuarsi anche durante gli inventari)	√	√			
4. verificare la completezza dei fogli di conta (con numerazione progressiva o altro)	√	√			
5. accertare che i fogli di conta non sono stati rettificati dopo gli inventari, controllandoli con le copie in nostro possesso	√	√			
6. verificare la correttezza aritmetica			√		
Ottenere il dettaglio della merce presso terzi e					
1. verificare la correttezza aritmetica			√		
2. indagare le voci rilevanti o non normali		√			
3. richiedere conferma delle quantità presso terzi		√			
4. verificare fisicamente le merci		√			
5. controllare i risultati delle rilevazioni fisiche effettuate dal cliente	√	√			
Richiedere conferma delle merci di terzi presso il cliente	√				
Ottenere la riconciliazione della valorizzazione delle giacenze fisiche con le schede di contabilità e					
1. controllare la corrispondenza degli importi	√	√	√		
2. verificare la correttezza aritmetica	√	√	√		
3. verificare la corretta registrazione delle rettifiche	√	√	√		
4. indagare le voci rilevanti o non normali	√	√	√		
Verificare la corrispondenza delle rilevazioni fisiche con le schede di magazzino	√	√	√		
Per un campione selezionato dalle schede di magazzino verificarne la corrispondenza con le rilevazioni fisiche	√	√	√		
Per un campione di spedizioni prima e dopo la data di bilancio effettuare le procedure di cut-off	√	√			
Per un campione di merce ricevuta prima e dopo la data di bilancio effettuare le procedure di cut-off	√	√			
Ottenere una descrizione dettagliata del metodo di valutazione delle rimanenze, considerarne la correttezza, e			√		
1. effettuare quanto segue					

– continua –

RIMANENZE

– segue – **Programma di lavoro standard**

<p>(a) stabilire se le schede dei costi sono aggiornate ed includono i costi correnti per materiali, lavoro, altre spese di produzione</p> <p>(b) discutere le variazioni nei prezzi dei materiali con l'ufficio acquisti</p> <p>(c) discutere le variazioni nei costi di lavoro con l'ufficio personale</p> <p>(d) discutere con l'ufficio di produzione ogni variazione nei metodi produttivi</p> <p>2. stabilire che tutte le variazioni siano state trasmesse all'ufficio contabilità industriale</p> <p>3. determinare se le basi di allocazione delle spese generali industriali sono coerenti con quelle dell'anno precedente</p> <p>4. accertare se il trattamento generale dei costi è coerente con quello dell'anno precedente e ragionevole</p>					
<p>Per un campione di materie prime e prodotti finiti di acquisto inclusi nelle rimanenze, verificare la valutazione con riferimento a</p> <p>1. le principali fatture fornitori, considerando anche trasporti, sconti ...</p> <p>2. le spese generali industriali sostenute per portare le merci allo stato e luogo attuali</p> <p>3. corretto trattamento degli utili intra-gruppo o tra divisioni</p> <p>4. se sono utilizzati costi standard, confrontarli con quelli dell'anno precedente e riconciliarli con la contabilità industriale</p>			√		
<p>Per un campione di lavori in corso inclusi nelle rimanenze</p> <p>1. verificare che le distinte base di produzione (o altre rilevazioni dei costi) considerate per la valorizzazione includano tutti i costi fino alla fase di lavorazione rilevata durante l'inventario fisico</p> <p>2. controllare i costi inclusi con la documentazione di supporto, quale fatture, bolle di magazzino, registrazioni del personale</p> <p>3. relativamente ai costi di produzione</p> <p>(a) selezionare dal dettaglio delle commesse un campione significativo ed ottenere dettagliate analisi dei costi sostenuti alla data</p> <p>(b) verificare le registrazioni alle commesse con</p> <p>i) i cartellini orari o altri metodi di distribuzione del lavoro</p> <p>ii) i prelievi di materiali</p> <p>iii) le fatture di acquisto o i dettagli valorizzati di materie prime e componenti di acquisto</p> <p>(c) confrontare le percentuali di attribuzione delle spese generali industriali con la documentazione relativa</p> <p>(d) verificare calcoli, somme...</p> <p>(e) rilevare se vi sono stati costi anormali per scarti, inefficienze di lavoro...</p> <p>(f) accertare che le spedizioni parziali siano state contabilizzate correttamente</p>			√		
<p>Verificare la determinazione delle percentuali di attribuzione delle spese generali industriali</p> <p>1. verificare la correttezza aritmetica</p> <p>2. accertare se i costi di produzione inclusi nelle spese generali industriali sono da includere correttamente nella valutazione delle rimanenze</p> <p>3. accertare che la composizione delle spese generali industriali sia omogenea con quella dell'anno precedente, indagare ogni variazione e de-</p>			√		

– continua –

– segue – Programma di lavoro standard

terminarne l'effetto sulla valutazione delle rimanenze 4. determinare se il valore complessivo delle spese generali industriali incluse nelle rimanenze è ragionevole in relazione all'attività di stabilimento, commentare ogni variazione eccessiva nelle percentuali di attribuzione utilizzate					
Per un campione di voci incluse nei prodotti finiti 1. verificare la valutazione con le distinte base (o altre rilevazioni dei costi) 2. controllare i costi con la documentazione di supporto, quale fatture, bolle di magazzino, registrazioni del personale			√		
Verificare per un campione di voci che i costi standard sono corretti 1. ottenere copia delle liste dei costi standard, dei fogli di lavorazione, dei rapporti tecnici... 2. verificare le quantità dei materiali previste nei fogli di lavorazione con quelle considerate nei costi standard 3. confrontare i costi dei materiali considerati nei costi standard con le corrispondenti valorizzazioni delle rimanenze 4. esaminare la documentazione di supporto al numero di ore ed alla tipologia di personale considerati nei costi standard 5. confrontare i costi orari inclusi nei costi standard con i costi effettivi del personale ed analizzare la suddivisione tra costi diretti ed indiretti 6. confrontare le percentuali di attribuzione delle spese generali industriali utilizzate per i costi standard con i documenti di supporto 7. verificare calcoli e somme sui fogli dei costi standard 8. esaminare le variazioni del periodo e spiegare quelle significative 9. verificare che la contabilizzazione delle variazioni in bilancio sia corretta			√		
Per un campione di lavori in corso e prodotti finiti verificare che il prezzo di vendita è superiore al costo, dopo aver considerato i costi di completamento mancanti. Preparare un foglio di controllo del valore netto di realizzo 1. per i prezzi di vendita - controllare i listini prezzi, le fatturazioni precedenti ed attuali, i normali sconti di prezzo, quantità ... 2. per i costi a completamento - rivederne la ragionevolezza 3. per i costi di vendita - rivederne il calcolo				√	
Considerare se le materie prime includono rilevanti voci obsolete				√	
Considerare l'anzianità delle rimanenze e 1. rivedere a campione le seguenti informazioni per ottenere dati sufficienti a valutare l'utilizzabilità del magazzino (a) analisi aziendali di obsolescenza, sovra-scorta, rigiro medio ... (b) precedenti consumi da schede di magazzino, rapporti di produzione e di vendita ... (c) consumi programmati risultanti da fabbisogni di produzione, programmi di vendita, variazioni ai cataloghi dei prodotti, variazioni nelle politiche ... (d) comunicazioni dai reparti di progettazione e produzione di variazioni aventi riflesso sui consumi dei materiali (e) margine lordo del periodo, dell'anno precedente e successivo per tipo di prodotto, linea ... (f) risultati produttivi, controlli di qualità, rispetto di regolamenti ...				√	

– continua –

RIMANENZE

- segue - **Programma di lavoro standard**

(g) analisi di resi, sconti, abbuoni ... (h) rivedere i lavori in corso ed accertare se, in base ai contratti, gli extra-costi sono fatturabili; se i contratti sono di lungo periodo, se la società ha sufficienti ordini confermati di acquisto di materiali per completare i contratti ai prezzi previsti 2. discutere con la Direzione le voci rilevanti o non normali 3. considerare la necessità di un accantonamento per merci a lento rigiro					
Per un campione di contratti a lungo termine 1. controllare la classificazione 2. verificare che le perdite previste siano anticipate integralmente 3. verificare che il metodo di determinazione dei ricavi e dei costi delle commesse sia corretto 4. verificare il metodo di contabilizzazione dei pagamenti a stato avanzamento e la classificazione di quelli a garanzia			✓	✓	
Indagare sull'esistenza di rimanenze di magazzino con patto di riservato dominio o altro diritto, e determinarne il valore		✓			

In tale area, i **possibili fattori di rischio di errate esposizioni**, connessi ad aspetti diversi possono essere correlate a:

1. acquisti non autorizzati;
2. acquisti e/o giacenze che potranno diventare non utilizzabili o obsoleti; sostenimento di inutili costi di magazzino;
3. acquisti di merci o servizi classificati in conti non appropriati, registrati per importi errati o non registrati;
4. merci obsolete o a lento rigiro non evidenziate;
5. merci presso terzi non registrate;
6. merci di terzi incluse tra le rimanenze di proprietà;
7. valutazione delle rimanenze a costi non rappresentativi dei costi correnti;
8. valutazione delle rimanenze che non include tutti i costi sostenuti per portarle allo stato e nel luogo in cui si trovano;

9. vendite di rottami e rimanenze non registrate;
10. lavori in corso classificati erroneamente come a lungo termine e viceversa;
11. schede permanenti d'inventario riconciliate raramente con le giacenze fisiche;
12. alla fine di ogni sezione, si concluderà sempre evidenziando eventuali eccezioni riscontrate nelle procedure di revisione di cui sopra e discuterle con il cliente.

ESEMPI di CARTE di LAVORO

Di seguito vengono riportate degli esempi di formalizzazione delle carte di lavoro.

Quella che segue è la cosiddetta «capo scheda», che riprende i dati del bilancio redatto da IV direttiva, opportunamente «spuntati» con il bilancio di verifica corrente e le carte dell'anno precedente.

Capo scheda – Lead schedule

ABC S.p.a. 31 dicembre 2009 E 100
RIMANENZE
Euro migliaia

Cod. Bil. Civ.	Description	Ref.	31.12.09		31.12.08		Var.		%
C) - I - 1)	Materie prime ...	E 110	1.254,00	V	1.154,00	X	100,00	ç	8,7% ç

- continua -

– segue – **Capo scheda – Lead schedule**

C) - I - 2)	Prodotti in corso ...								
C) - I - 3)	Lavori in corso ...								
C) - I - 4)	Prodotti finiti ...	E 115	345,00	V	651,00	X	- 306,00	ç	- 47,00% ç
C) - I - 5)	Acconti								
			<u>1.599,00</u>	V	<u>1.805,00</u>	X	<u>- 206,00</u>	ç	<u>- 11,4% ç</u>

Conclusioni

qpweoriuqpweoriuqpweoriu

Ticks Meaning

V: ok con bilancio IV Direttiva 31.12.09
 X: ok con Last Year WP'S
 ç: calcolato

	Iniziali	Data
Preparato da:		
Rivisto da:		

Segue la cd. «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 S.p.a. 31 dicembre 2009 E110
 RIMANENZE – MATERIE PRIME
 Euro migliaia

Cod. Bil. Civ.	Description	Ref.	31.12.09		31.12.08		Var.		%
SP A-034562	Materie prime dep. centr.	E 120	854,00	W	751,00	X	103,00	ç	13,7% ç
SP A-034563	Materie prime dep. 1	E 125	342,00	W	421,00	X	- 79,00	ç	- 18,8% ç
SP A-034564	Materie prime dep. A	E 130	321,00	W	333,00	X	- 12,00	ç	- 3,6% ç
SP A-05678...	Fondo lenta rotazione	E 135	- 221,00	W	- 251,00	X	30,00	ç	- 12,0% ç
SP A-05678...	Fondo rottamazione	E 140	- 42,00	W	- 100,00	X	58,00	ç	- 58,0% ç
...	...		<u>1.254,00</u>	§	<u>1.154,00</u>	X	<u>- 100,00</u>	ç	<u>8,7% ç</u>

E 100

Ticks Meaning

w: ok con bilancio verifica 31.12.09
 X: ok con Last Year WP'S
 ç: calcolato
 §: sommato

	Iniziali	Data
Preparato da:		
Rivisto da:		