Verifiche di sostanza sul magazzino

ERNST & YOUNG
Quality In Everything We Do

Premessa

Le verifiche di sostanza sul magazzino variano a seconda della natura e dell'industria in cui opera l'azienda e del fatto che si tratti di un'azienda commerciale o produttiva.

Di seguito si farà particolare riferimento alle **aziende produttive.**

Premessa

Il Codice Civile stabilisce (art. 2426 punto 9) che "le rimanenze (omissis) sono iscritte al costo di acquisto o di produzione ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento di mercato, se minore."

Introduzione

1/3

Le rimanenze di magazzino sono classificate in:

1) materie prime – materie e sostanze che sono destinate ad entrare nella composizione dei prodotti trattati o fabbricati dall'impresa;

2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati – beni e servizi non conclusi alla data di rilevazione delle risultanze contabili periodiche (beni fungibili);

3) lavori in corso su ordinazione – beni e servizi non conclusi alla data di rilevazione delle risultanze contabili periodiche ed oggetto di un contratto di ordinazione (beni non fungibili);

4) prodotti finiti e merci– prodotti che hanno concluso il circuito produttivo ovvero merci acquistate destinate alla rivendita.

Introduzione
2/3

Il valore delle rimanenze a magazzino è dato da:

Quantità x Costo

meno

Fondi svalutazione

Introduzione
3/3

quantità: giacenza fisica disponibile nel magazzino;

costo unitario: insieme dei costi direttamente ed indirettamente attribuibili al prodotto;

Fondi: poste rettificative del valore della giacenza di magazzino (esempio: fondo svalutazione).

Elenco delle principali procedure di revisione sulla voce magazzino:

1. Inventario fisico delle giacenze;
2. Cut-off procedures;
3. Controllo della determinazione del costo;
4. Controllo della determinazione del prezzo di mercato e locom test;
5. Verifica corretta determinazione fondo obsolescenza.

1) Rilevazione dell'esistenza fisica delle giacenze

L'inventario fisico ha come obiettivo di:

Accertare l'esistenza fisica delle merci in magazzino (esistenza).

Accertare che le quantità valorizzate ai fini del bilancio corrispondano alle giacenze esistenti alla data della verifica (completezza).

Accertare lo stato di obsolescenza e commerciabilità delle giacenze (valutazione).

Accertare che tutte le rimanenze di magazzino siano di proprietà (diritto & obbligazione).

2) Test cut-off

Il test di cut-off ha come obiettivo di:

Verificare la corretta imputazione dei ricavi di vendita e dei costi di acquisto per competenza **attraverso la verifica che le registrazioni di uscita e di entrata delle merci siano state effettuate nel corretto periodo di competenza.**

3) Verifica costo d'acquisto

Il costo storico è costituito dal complesso dei costi sostenuti per ottenere la proprietà delle rimanenze di magazzino nel loro attuale sito e condizione.

Il costo sarà un costo di acquisto per i prodotti acquisiti per la rivendita e per i materiali diretti e indiretti da destinare alla trasformazione, ovvero di fabbricazione per i prodotti già trasformati e per i materiali in corso di trasformazione industriale.

3) Verifica costo d'acquisto

Per costo di acquisto si intende il prezzo effettivo d'acquisto e gli oneri accessori (dazi di importazione, costi di trasporto, assicurazione, etc);

Per costo di fabbricazione o industriale si intende il costo di acquisto, come precedentemente definito, più le spese industriali di produzione o di trasformazione. Esso:

include tutti i costi diretti ed i costi indiretti per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto relativa al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato;

esclude i costi di distribuzione.

3) Verifica costo d'acquisto

Gli oneri tipicamente identificabili come componenti del costo di fabbricazione o industriale possono riassumersi nei seguenti:

Costi diretti:

a) **Costo materiali utilizzati**, ivi inclusi i trasporti su acquisti (materiale diretto).

b) **Costo della mano d'opera diretta**, inclusivo degli oneri accessori.

c) **Imballaggi**.

d) **Costi relativi a licenze di produzione (royalties pagate a terzi)**.

3) Verifica costo d'acquisto

Costi indiretti o spese generali di produzione o industriali:

Stipendi, salari e relativi oneri afferenti la mano d'opera indiretta ed il personale tecnico di stabilimento.

Ammortamenti economico-tecnici dei cespiti destinati alla produzione,

Manutenzioni e riparazioni.

Materiali di consumo.

Altre spese effettivamente sostenute per la lavorazione di prodotti (gas, energia elettrica, acqua,, servizi di vigilanza ecc.).

3) Verifica del costo d'acquisto

Metodo di determinazione del costo:

Costo specifico

Costo medio ponderato

FIFO

LIFO

3) Metodi di determinazione del costo

Individuazione distinta del costo: significa che i costi specifici devono essere attribuiti agli elementi identificati delle rimanenze. Questo è un trattamento contabile appropriato per i beni che vengono mantenuti distinti per un progetto specifico (cosidetti beni non fungibili), indipendentemente dal fatto che essi siano stati acquistati o prodotti. Il criterio dell'identificazione specifica può essere adottato solo se le voci delle rimanenze non sono intercambiabili.

Costo medio ponderato: secondo tale metodo le quantità acquistate o prodotte non sono più individualmente identificabili e fanno parte di un insieme in cui i beni sono ugualmente disponibili (cosidetti beni fungibili).

Il costo medio può essere ponderato:

Per movimento: in tal caso il costo medio è calcolato subito dopo ogni singolo acquisto e le vendite vengono scaricate con il costo medio calcolato dopo l'ultimo acquisto effettuato.

Per periodo: in tal caso alle quantità ed ai costi in inventario all'inizio del periodo si aggiungono gli acquisti o la produzione di un periodo (mese, trimestre, ecc.) e si determinano i nuovi costi medi ponderati.

3) Metodi di determinazione del costo

FIFO: Secondo tale metodo viene assunto che le quantità acquistate o prodotte in epoca più remota siano le prime ad essere vendute od utilizzate in produzione; per cui restano in magazzino le quantità relative agli acquisti o alle produzioni più recenti. Il metodo FIFO rispecchia l'andamento dei prezzi di mercato, appunto perché valuta il magazzino ai costi più recenti.

3) Metodi di determinazione del costo

LIFO (1/2): suppone che gli elementi del magazzino che sono stati acquistati o prodotti per ultimi siano venduti per primi e, di conseguenza, i beni rimasti in magazzino al termine dell'esercizio siano quelli acquistati o prodotti per primi. NB: Gli IAS/IFRS non consentono l'utilizzo di questo metodo per la determinazione del costo delle rimanenze, che invece è ammesso dai principi contabili italiani.

3) Metodi di determinazione del costo

LIFO (2/2): il LIFO da un punto di vista strettamente teorico dovrebbe essere applicato in modo «continuo», ossia la valutazione a LIFO dovrebbe essere applicata ad ogni singolo movimento (acquisto o vendita). Tale metodo è ovviamente molto oneroso. Pertanto, nella pratica, viene quasi sempre utilizzato il LIFO «a scatti».

Con questo metodo la valutazione delle rimanenze a fine esercizio viene effettuata nel modo seguente, assumendo prezzi crescenti:

3) Metodi di determinazione del costo

1) **si confronta** la quantità di una voce giacente a fine esercizio con quella all'inizio;

2) nel caso in cui la quantità alla fine dell'esercizio ecceda quella all'inizio, la quantità pari a quella dell'inizio dell'esercizio **si valorizza con il costo a quella data**, mentre l'incremento di quantità si valorizza al costo medio degli acquisti dell'esercizio ; in tal modo, ogni incremento di fine esercizio costituisce una classe (o strato) LIFO di valutazione.

3) nel caso la quantità alla fine dell'esercizio sia inferiore a quella all'inizio **si valorizza la quantità di fine esercizio** utilizzando i costi e le quantità delle singole classi LIFO più remote componenti le rimanenze all'inizio dell'esercizio.

3) Metodi di determinazione del costo

Prezzo al dettaglio: non costituisce un metodo di determinazione del costo ma una modalità di determinazione del valore delle giacenze accettato dal fisco per gli esercenti attività di commercio al minuto. Il costo delle rimanenze viene determinato detraendo dal valore di vendita delle rimanenze una adeguata percentuale di margine lordo. Esso viene spesso usato nel settore delle vendite al dettaglio per valutare le rimanenze di grandi quantità di beni soggetti a rapido rigiro che hanno margini simili e per le quali è inattuabile adottare altri metodi di determinazione del costo.

3) Procedure di revisione per la verifica della corretta determinazione del costo di acquisto

1. Verificare che la metodologia di valorizzazione adottata sia una di quelle previste dalla slide 14 e che coincida con quella indicata in nota integrativa (verifica a campione della correttezza dei calcoli matematici);
2. Verificare che la configurazione di costo adottata sia omogenea con quella adottata nell'esercizio precedente.

3) Procedure di revisione per la verifica della corretta determinazione del costo di acquisto

3. Confrontare i costi unitari usati per valorizzare le rimanenze di magazzino con quelli dei periodi precedenti e indagare sulle variazioni rilevanti o anomale;
4. Verificare che la valutazione dei prodotti finiti includa i costi diretti (materie prime, manodopera) e i costi indiretti (verifica distinte base);

3) Procedure di revisione per la verifica della corretta determinazione del costo di acquisto

5. Verificare a campione la corretta determinazione dei costi d'acquisto con verifiche documentali (verifica fatture).
6. Accertare a campione la corretta imputazione degli oneri accessori d'acquisto.
7. Quadrare i dati della contabilità industriale con quelli della contabilità generale e indagare su eventuali differenze anomale (serve a verificare la correttezza delle distinte base).

4) Procedure di revisione per la verifica della corretta determinazione del valore di mercato

Le rimanenze di magazzino devono essere valutate al minore tra il costo storico ed il valore di mercato

Quando il valore di mercato di un bene è inferiore al costo storico (determinato secondo uno dei metodi visti precedentemente), ciò comporta il riconoscimento a conto economico di una perdita.

4) Procedure di revisione per la verifica della corretta determinazione del valore di mercato Definizione di valore di mercato

Per valore di mercato, ai fini della valutazione delle rimanenze di magazzino, si intende:

Il costo di sostituzione per le materie prime e sussidiarie e semilavorati (parti o componenti) d'acquisto, che partecipano alla fabbricazione di prodotti finiti;

il valore netto di realizzo per le merci, i prodotti finiti, semilavorati di produzione e prodotti in corso di lavorazione.

4) Procedure di revisione per la verifica della corretta determinazione del valore di mercato Il costo di sostituzione

Il costo di sostituzione rappresenta il costo con il quale in normali condizioni di gestione una determinata voce in magazzino può essere riacquistata o riprodotta.

Il costo di sostituzione dei materiali e dei prodotti acquistati si determina sulla base dell'acquisto di quantità normali effettuato in normali circostanze.

Nel caso di prodotti manufatti, il costo di sostituzione rappresenta il costo di riproduzione e si determina assumendo che il prodotto venga ottenuto con un simile processo produttivo in quantità normali.

4) Procedure di revisione per la verifica della corretta determinazione del valore di mercato Il valore netto di realizzo

Il valore netto di realizzo rappresenta il prezzo di vendita nel corso della normale gestione (ossia di un'impresa in funzionamento), al netto dei costi di completamento e delle spese dirette di vendita che possono ragionevolmente prevedersi.

I costi di completamento e le spese dirette di vendita, quali le provvigioni, trasporto, imballaggio ecc. si deducono ai fini della determinazione del valore netto di realizzo.

Le altre spese di vendita, le spese di pubblicità, le spese generali ed amministrative non si deducono.

4) Procedure di revisione per la verifica della corretta determinazione del valore di mercato

Rispetto a quanto riportato in precedenza occorre tener conto delle seguenti eccezioni:

Il mercato per le materie prime, sussidiarie e semilavorati (parti o componenti) d'acquisto di lento movimento od obsoleti è rappresentato dal valore netto di realizzo, così come per le merci, prodotti finiti ecc.

Nei casi in cui, pur essendo il costo di sostituzione inferiore al costo storico, quantità normali di materie prime e sussidiarie e di semilavorati d'acquisto che partecipano alla formazione di prodotti finiti possono essere realizzate ad un valore (valore netto di realizzo) uguale o superiore al loro costo storico, tali materiali (se la possibilità del loro realizzo è oggettivamente documentabile e verificabile), non devono essere svalutati.

4) Procedure di revisione per la verifica della corretta determinazione del valore di mercato

Accertare su tutta la popolazione o a campione che il valore iscritto a bilancio non sia inferiore al valore di realizzazione (locom test = lower cost or market).

Attenzione L'estensione delle suddette procedure dipende da:

- Livello di automatismo nel processo di determinazione del valore delle rimanenze;
- Valutazione del rischio di errori effettuata preventivamente dal revisore (es.: prodotti moda, prodotti fatti su misura per un cliente, etc.);
- Forte componente soggettiva nella det. del valore delle rimanenze

4) Procedure di revisione per la verifica della corretta determinazione del valore di mercato

Confrontare i costi dei semilavorati e dei prodotti finiti con i prezzi applicati nelle vendite più recenti (generalmente quelle dei primi mesi dell'esercizio successivo) con i listini prezzo correnti al netto degli sconti e con altre fonti (fatture di vendita), per accertare se i margini sono sufficienti a coprire i costi a finire e i costi commerciali.

4) Procedure di revisione per la verifica della corretta determinazione del valore di mercato

È importante infine ricordare che:

Il valore netto di realizzo o il costo di sostituzione ai fini della determinazione del valore di mercato sono normalmente quelli esistenti alla data di bilancio.

Tale data è solo un punto di riferimento. E'importante tenere presente che il prezzo selezionato sia realistico.

Pertanto, vanno considerati l'andamento dei prezzi e tutte quelle altre condizioni, anche nel periodo che intercorre tra la data di bilancio e quella della sua preparazione, che hanno effetto sulla determinazione di un prezzo realistico.

5) Procedure di revisione per la verifica del materiale obsoleto ed a lento rigiro

Una parte rilevante dell'applicazione del minore tra costo e mercato si ha nella determinazione del valore netto di realizzo dei materiali obsoleti e di lento movimento.

I materiali obsoleti includono quelle voci che si prevede non vengano vendute od utilizzate in produzione nel normale ciclo operativo dell'impresa.

I materiali di lento movimento sono quelli in eccesso rispetto ad una giacenza che può considerarsi ragionevole secondo l'uso normale previsto, sono cioè quelli che eccedono il fabbisogno del normale ciclo operativo.

5) Procedure di revisione per la verifica del materiale obsoleto ed a lento rigiro

La determinazione del valore netto di realizzo delle rimanenze obsolete e a lento rigiro richiede normalmente l'applicazione di stime.

Fra i fattori da considerare nella determinazione del valore netto di realizzo di tali voci vi sono:

l'evidenza di una domanda di mercato;

il rapporto fra le vendite dell'ultimo periodo e la giacenza;

l'utilizzo futuro (basato su dati concreti, come l'esplosione degli ordini già acquisiti, di quelli da ricevere ecc.).

5) Procedure di revisione per la verifica del materiale obsoleto ed a lento rigiro

Confrontare il turnover di magazzino dell'esercizio, con riferimento ai costi o alle unità vendute o prodotte, con i periodi precedenti.

Esaminare i rendiconti economici e i risultati per linea di prodotto, per determinare se i costi possano essere recuperati dai prezzi di vendita.

5) Procedure di revisione per la verifica del materiale obsoleto ed a lento rigiro

Comparazione della movimentazione e del grado di obsolescenza del magazzino con quella relativa al periodo precedente e, se possibile, con il budget per il periodo successivo.

Confrontare i saldi dei conti che costituiscono il costo del venduto dell'esercizio con gli esercizi precedenti e previsti nel budget (in valore o percentuali) e indagare su ogni fluttuazione elevata o anomala o assenza di fluttuazioni previste.

6) Casi particolari – effetto premi a fine anno

Le società della grande distribuzione (ma anche di altri settori) tendono a riconoscere sconti di fornitura legati al raggiungimento di determinati volumi di fatturato.

Se la nostra società è acquirente e riceve fattura di 100 durante l'anno e nota credito di 2 nell'esercizio successivo per premi sul volume di fatturato raggiunto deve valorizzare le proprie giacenze a 98 e non a 100!

6) Casi particolari – roll forward

Se non è stato possibile effettuare un inventario a fine esercizio ma solo in prossimità di esso (ad esempio al 10 dicembre e l'esercizio chiude il 31 dicembre) si pone il problema di effettuare la verifica della correttezza della contabilizzazione delle movimentazioni intervenute nel periodo selezionando un adeguato numero di transazioni e facendo la verifica documentale.

Stessa cosa vale nel caso opposto (esempio inventario eseguito il 15 gennaio).

6) Casi particolari – merce presso terzi

Se alla data di bilancio un rilevante ammontare di giacenze è presso terzi in conto deposito o lavorazione il revisore deve valutare se:

Recarsi dal terzista per effettuare la verifica dell'inventario fisico;

Inviare una lettera di conferma al terzista per avere conforto sulla quantità in giacenza presso di lui.

6) Casi particolari – lavori su commessa

Se la società lavora su commessa occorre:

Verificare la metodologia di contabilizzazione adottata (commessa completata ovvero percentuale di avanzamento);

Effettuare un inventario fisico presso i principali cantieri;

Inviare una richiesta di informazioni ai committenti;

Verificare la corretta predisposizione e valorizzazione degli stati di avanzamento lavori.