

Modulo III

Evoluzione dell'attività del revisore

*Ciclo rimanenze e lavori su
commessa*

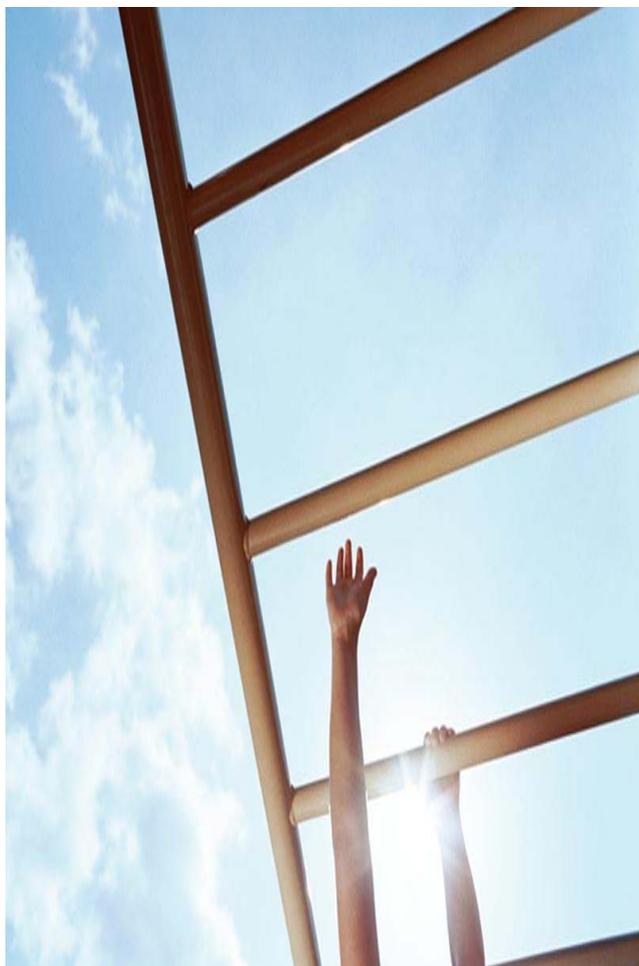
Partecipazioni e titoli

Accantonamento ai fondi

Patrimonio netto

Conto economico

Antonella Portalupi



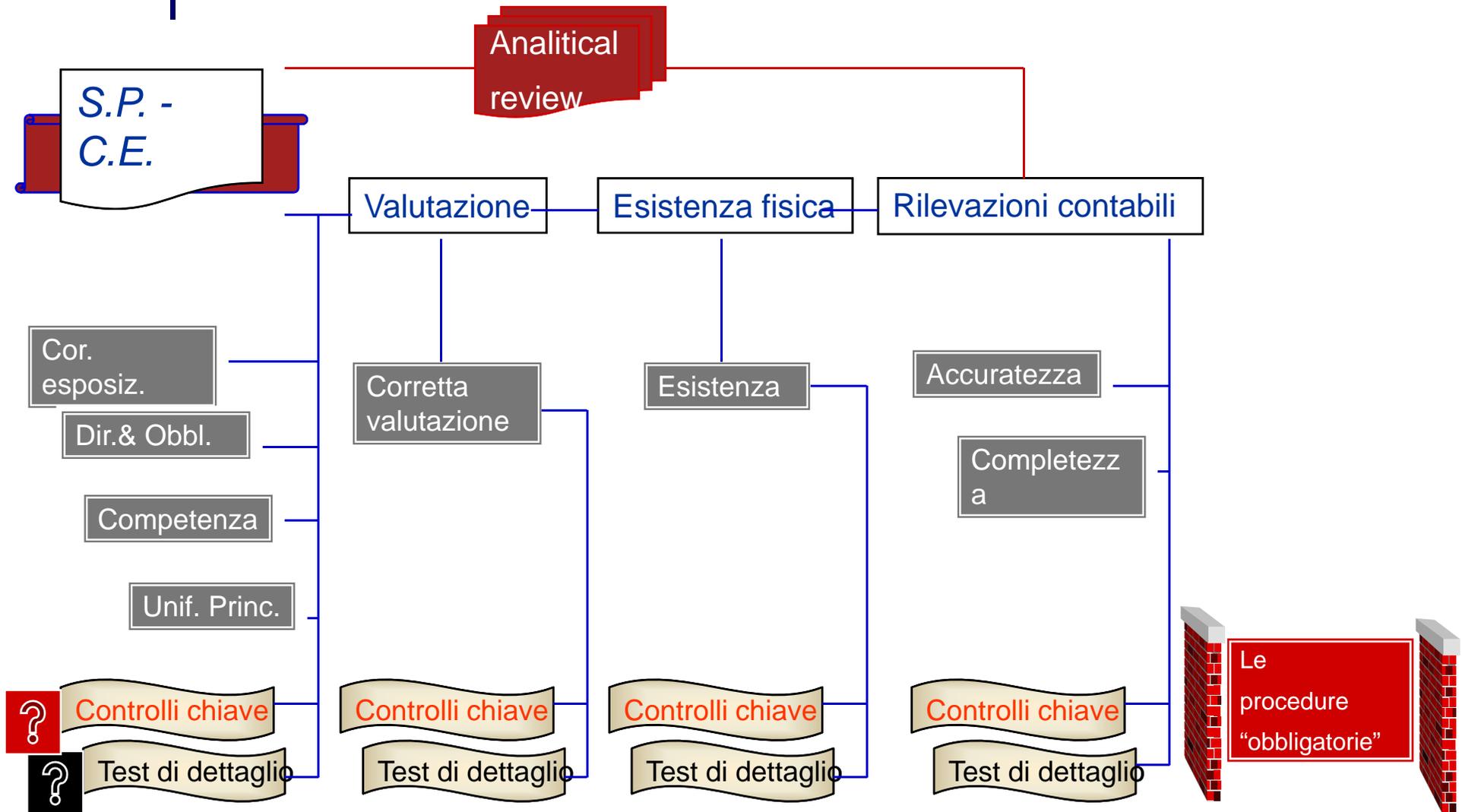
Il ciclo delle rimanenze

Rimanenze

Le rimanenze di magazzino riguardano processi produttivi iniziati e non conclusi alla fine di un esercizio, che troveranno compimento in quello successivo.

CNDCeR - P.C. n.13

Area giacenze di magazzino



La revisione del ciclo delle rimanenze

Obiettivi di revisione

Il sistema strutturato delle verifiche:

- Sistema di controllo interno
 - Comprensione e valutazione preliminare – diagramma di flusso del ciclo
 - Verifiche di conformità
- Procedure di *analytical review*
- Test di dettaglio
 - ...

Indici e analisi comparative

➡ Spiegare i movimenti ed investigare tutte le relazioni insolite o inesatte tra gli ammontari dell'esercizio corrente - l'anno precedente - il budget per :

- rimanenze per prodotto;
- rimanenze per componente di costo (materie prime, costo del lavoro e costi generali);
- rimanenze per categoria (materie prime, semilav., prod. finiti);
- costo medio delle rimanenze;
- obsolescenza o svalutazioni delle rimanenze;
- variazioni nei prezzi d'acquisto dei materiali;
- saldo intragruppo o per società delle rimanenze in carico per prodotto o unità produttiva.



Indici e analisi comparative

➡ Raffrontare le quantità in magazzino con l'utilizzo precedente e quello previsto.

➡ Calcolare l'indice di rotazione delle materie:
(Materie prime utilizzate/giacenza media delle materie prime)

➡ Analizzare i trend dei saldi di magazzino delle materie prime precedenti e successive alla data di bilancio.

➡ Analizzare i trend dei costi di materiali, lavoro e dei costi fissi componenti i semilavorati come percentuale dei costi totali.

Confrontare tali percentuali con le percentuali totali dei costi per materiali, lavoro e spese generali sostenuti nello stesso periodo.

Obiettivi di revisione

- **Esistenza** – Le rimanenze esistono e derivano da operazioni effettivamente avvenute e correttamente rilevate e, conseguentemente, le entrate/uscite contabilizzate nel periodo sono a fronte di merce effettivamente ricevuta/spedita.
- **Valutazione** – Le giacenze sono state valutate in conformità dei principi contabili statuiti, tenendo conto dei fattori che possono influire sul loro valore, quali, ad esempio, il rischio di obsolescenza, il rischio di oscillazione dei prezzi, l'eventualità di rettifiche dovute a sconti, resi, abbuoni, ecc..
- **Completezza** – Tutte le merci spedite e ricevute sono fatturate e contabilizzate.

Obiettivi di revisione

- **Competenza** – Le rimanenze esposte in bilancio sono originate da operazioni rilevate, per competenza, entro la data di riferimento del bilancio. Gli acquisti e vendite sono contabilizzati nel periodo di competenza.
- **Corretta esposizione e classificazione**
- **Uniformità dei principi di valutazione**

Gli elementi costitutivi delle rimanenze sono ...



TUTTI I BENI DI CUI L'IMPRESA E' PROPRIETARIA !

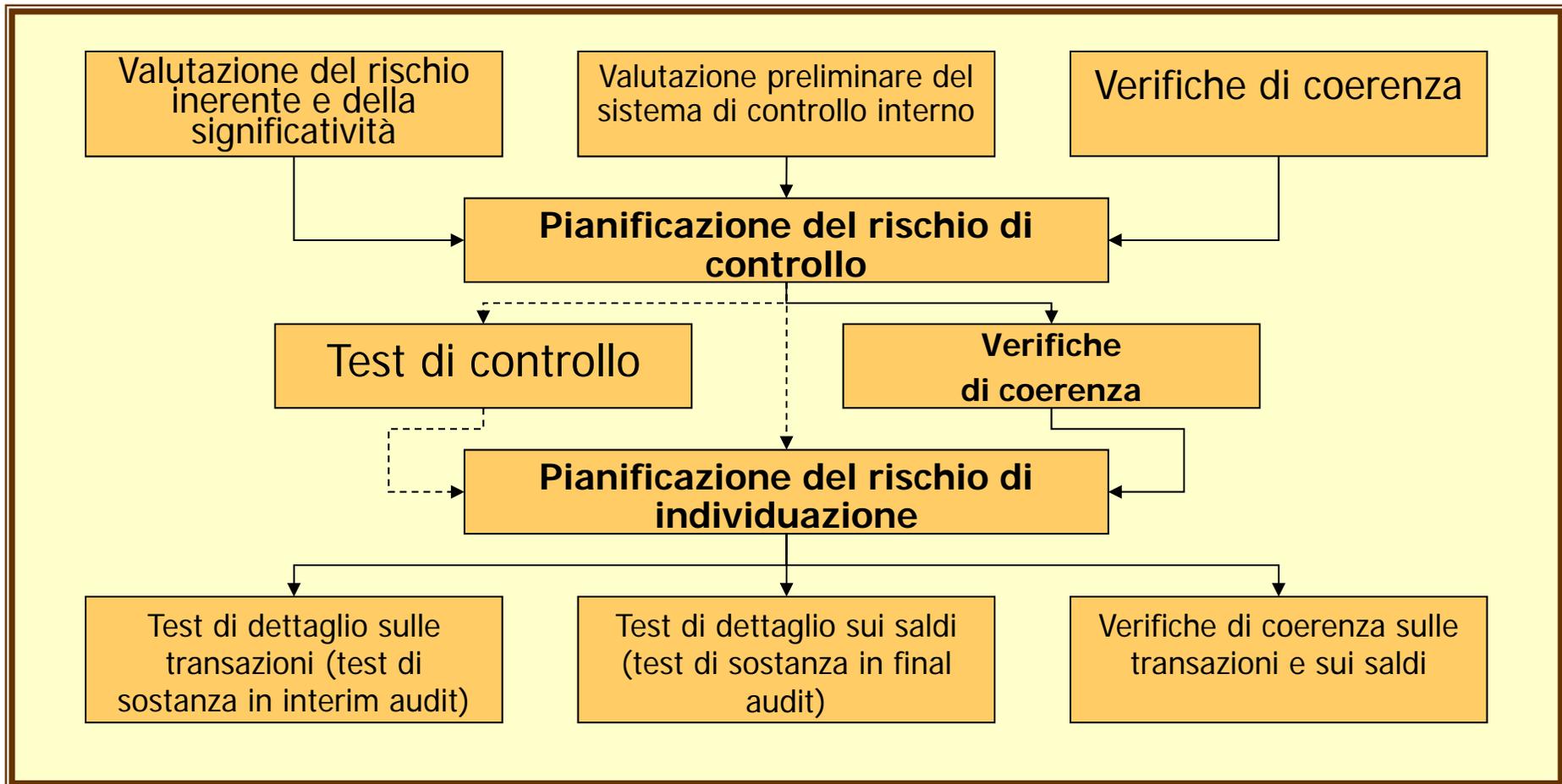
→ I beni fisicamente esistenti nei magazzini e nelle aree di produzione dell'azienda (escluso le merci di proprietà dei terzi)

→ I beni in viaggio quando l'impresa ne ha già acquistato il titolo di proprietà

→ I beni di proprietà dell'impresa presso terzi



Il sistema delle verifiche



IL CICLO MAGAZZINO

Vi rientrano tutte quelle attività aventi per oggetto la gestione fisica dei prodotti rientranti nei processi di acquisto, trasformazione e cessione di beni da parte di un'azienda.

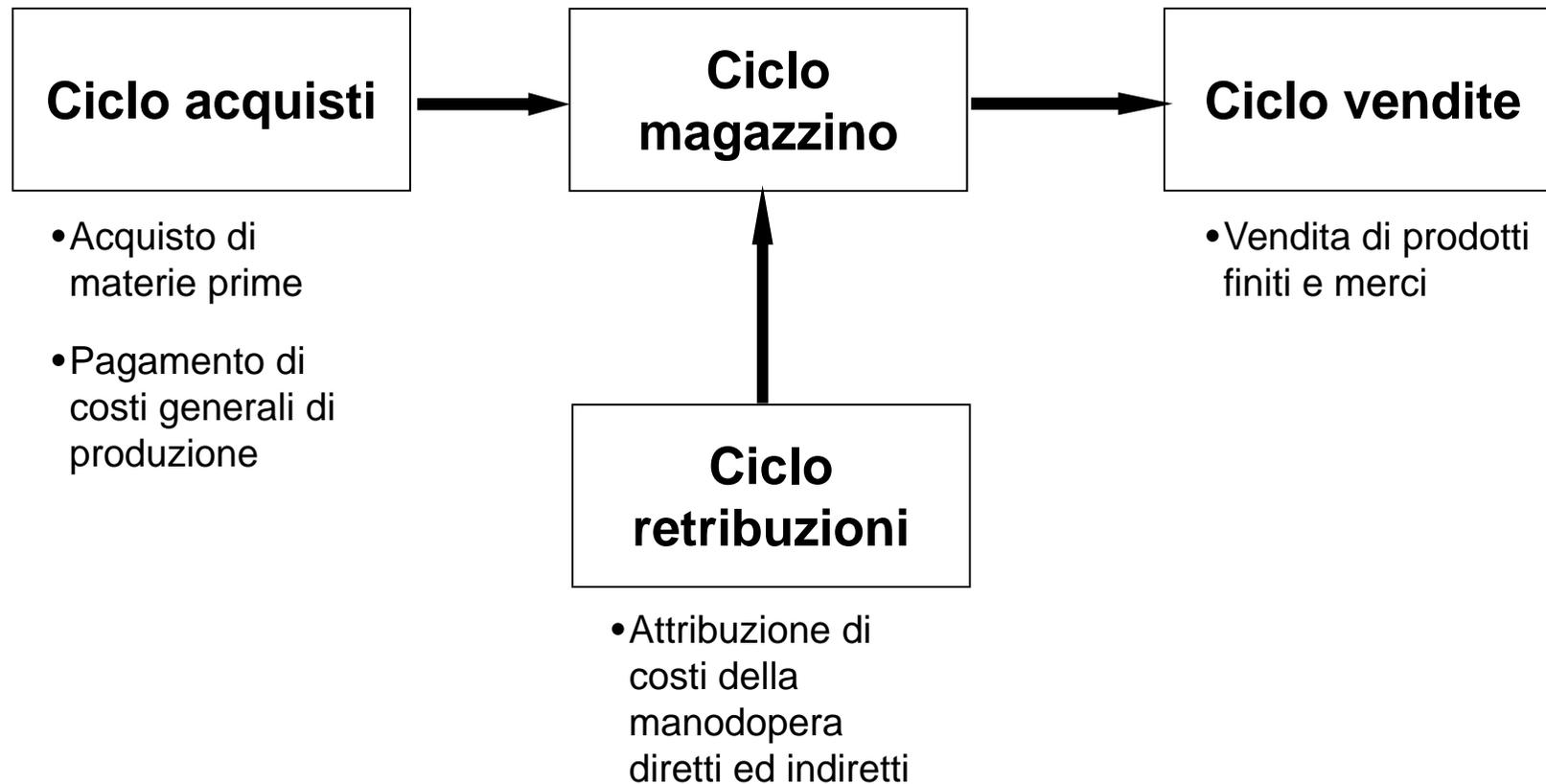


- ricevimento beni
- disposizione nell'area di giacenza
- trasferimenti interni
- versamento e spedizione

- gestione delle distinte base
- contabilità di magazzino
- inventario fisico
- contabilità industriale

- gestione cali e variazioni fisiche
- eliminazione beni obsoleti e difettosi

I rapporti del ciclo magazzino con gli altri cicli contabili



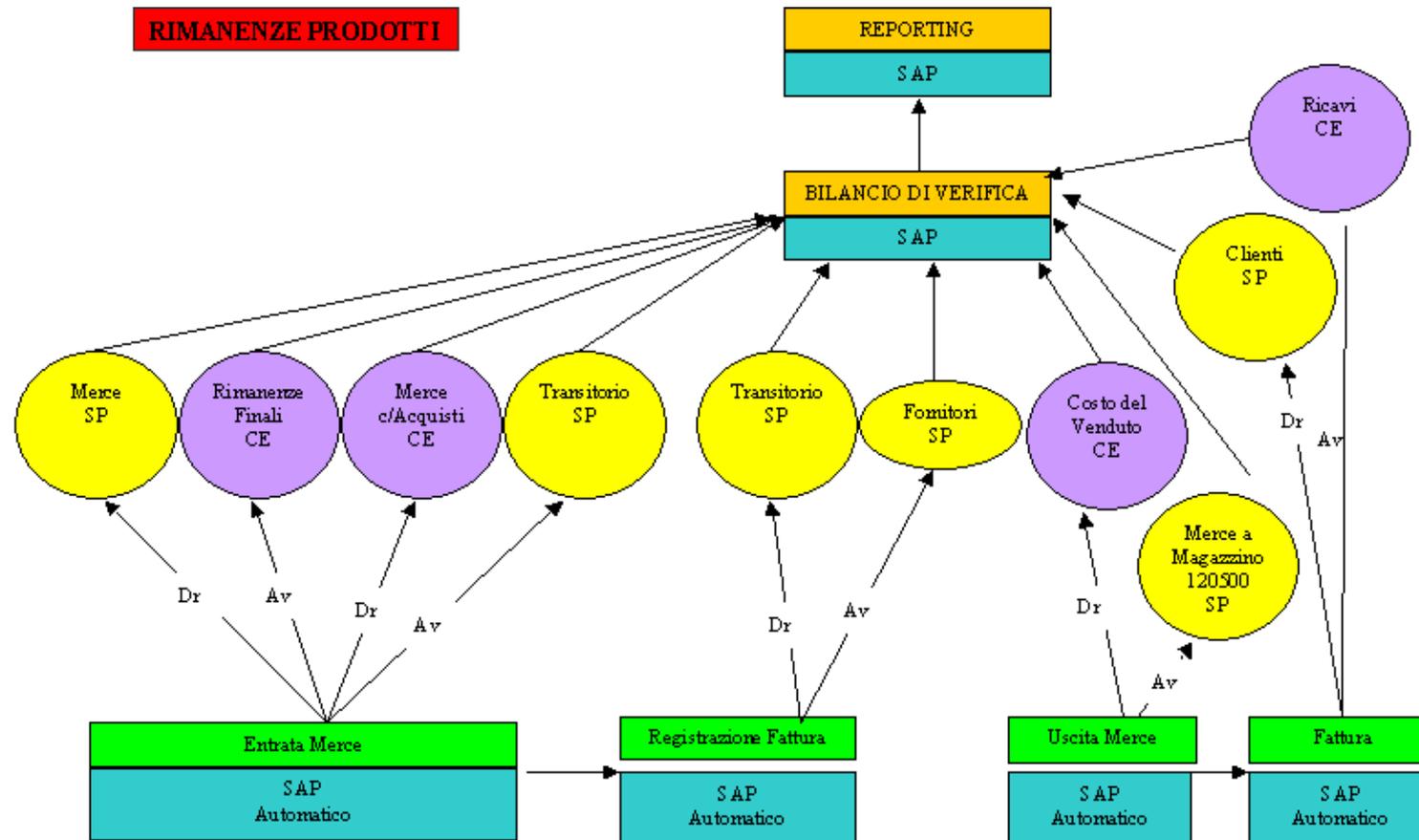
IL CICLO MAGAZZINO

L'osservazione delle procedure di controllo interno con riferimento alla movimentazione, custodia fisica e inventariazione dei beni da parte del revisore viene normalmente articolata in 6 sottosistemi di procedure di controllo:

- 1) ricevimento dei beni
- 2) disposizione nell'area di giacenza
- 3) prelievi interni / versamenti da produzione
- 4) spedizione
- 5) rilevazione contabile delle movimentazioni (contabilità di magazzino)
- 6) inventario fisico effettuato periodicamente

Esempio mapping ciclo magazzino

Mapping magazzino



Verifiche di coerenza

- Confronto tra il valore delle MP, PDT finiti e il rigiro delle scorte totali dell'esercizio corrente con i dati relativi agli esercizi precedenti e al settore
- Confronto tra la permanenza media delle scorte di magazzino e i dati relativi all'esercizio precedente e al settore
- Confronto tra il margine lordo per linea di prodotto, in percentuale, con i dati relativi all'esercizio precedente e al settore
- Confronto tra i costi effettivi delle scorte di magazzino e i costi standard
- Confronto tra i costi standard dell'esercizio corrente e i dati relativi agli esercizi precedenti, dopo aver considerato la situazione corrente
- Confronto tra i costi generali industriali effettivi e i costi generali industriali a budget o standard

Esistenza

- Osservazione della conta fisica del magazzino

Completezza

- Collegamento tra test di conta fisica e informazioni contenute nei cartellini di controllo e la compilazione dell'inventario.
- Conferma o osservazione delle merci dell'impresa detenute da terzi o da magazzini pubblici

Cut-off

- Esame di un campione di documenti di ricevimento relativi ad alcuni giorni prima e alcuni giorni dopo la chiusura dell'esercizio, per verificare se le registrazioni contabili hanno rispettato la corretta competenza
- Esame di un campione di documenti di consegna relativi ad alcuni giorni prima e alcuni giorni dopo la chiusura dell'esercizio, per verificare se le registrazioni contabili hanno rispettato la corretta competenza

I test di dettaglio vs obiettivi di revisione

Valutazione

- Revisione dei costi standard o degli altri metodi utilizzati per la valutazione del magazzino
- Riconciliazione dei costi utilizzati per la valutazione delle merci nella predisposizione dell'inventario con i costi standard o con le fatture dei fornitori
- Effettuazione di un test relativo al confronto tra costo storico e valore di mercato su valori di rilievo inclusi nel magazzino o su linee di prodotto
- Colloqui con gli amministratori riguardanti le scorte obsolete, a lento rigiro o in eccesso
- Controllo degli aggiustamenti tra valori di libro e conte fisiche per possibili errori

I test di dettaglio vs obiettivi di revisione

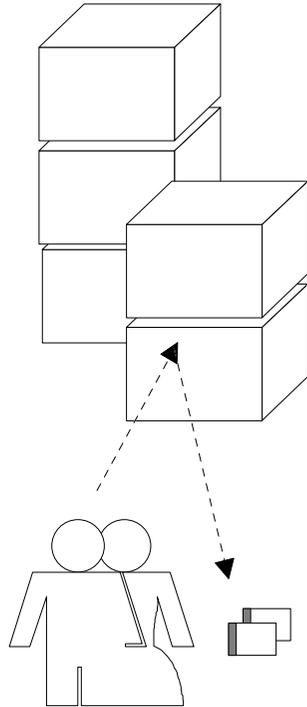
Rappresentazione in bilancio

- Colloqui con gli amministratori e revisione di contratti di finanziamento e dei verbali del consiglio di amministrazione volti a verificare se il magazzino è stato assoggettato a pegni o ad assegnazioni
- Colloqui con gli amministratori riguardanti questioni correlate a liquidazioni LIFO e all'esistenza di obblighi di garanzia delle passività per verifica della correttezza della loro rappresentazione in bilancio

Inventario fisico

A. CONTA FISICA

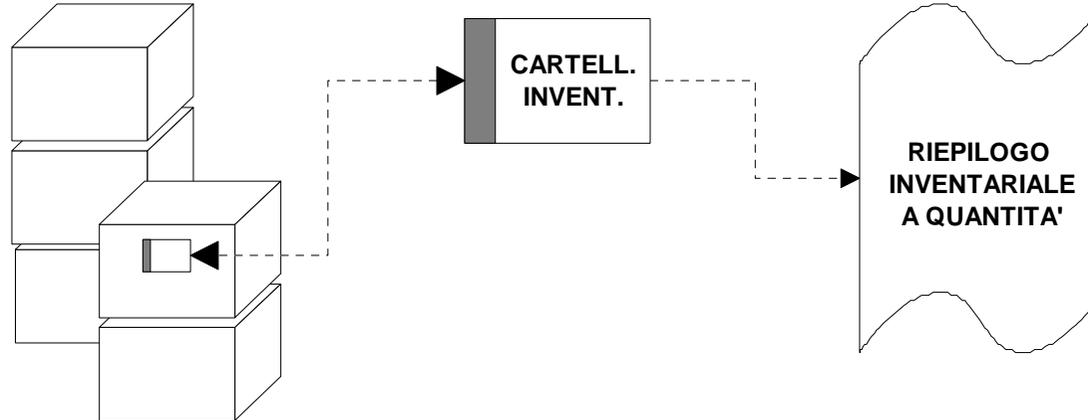
rilevazione delle quantità fisiche



*una copia viene apposta
sulla confezione osservata,
l'altra copia rimane nel
blocchetto inventariale*

B. PREDISPOSIZIONE DEL RIEPILOGO INVENTARIALE

confronto delle quantità fisiche con le quantità contabili



Inventario fisico: le verifiche da svolgere

- 1) OSSERVARE A CAMPIONE ALCUNE OPERAZIONI DI COMPILAZIONE DEI CARTELLINI
- 2) VERIFICARE CHE A TUTTE LE CONFEZIONI SIA STATO APPOSTO UN CARTELLINO (DELIMITAZIONE)
- 3) VERIFICARE A CAMPIONE CHE I CARTELLINI APPOSTI SULLE CONFEZIONI RILEVINO CORRETTAMENTE LE QUANTITA' ESISTENTI

- 4) VERIFICARE CHE TUTTI I CARTELLINI ABILITATI SIANO STATI UTILIZZATI, ANNULLATI, RESTITUITI IN BIANCO (DELIMITAZIONE)
- 5) VERIFICARE L'ESISTENZA E LA COMPLETEZZA DEI CARTELLINI (dal blocchetto alla confezione; dalla confezione al blocchetto)
- 6) VERIFICARE L'ESISTENZA E LA COMPLETEZZA DELLE REGISTRAZIONI EFFETTUATE SUL RIEPILOGO INVENTARIALE (dal riepilogo al cartellino; dal cartellino al riepilogo)

FASI PRINCIPALI DELLO SVOLGIMENTO DELL'INVENTARIO

FASE 1

- Verifica della completezza delle istruzioni e loro osservanza da parte del personale addetto alla conta.

FASE 2

- E' la fase operativa durante la quale si deve verificare l'osservanza delle istruzioni e si devono effettuare nostri test di conta a campione.

FASE 3

- E' la fase di verifica delle risultanze dell'inventario fisico, di analisi delle differenze che si riscontrano tra quantità contate e quantità contabili, di verifica che le quantità contabili vengano corrette in funzione delle quantità rilevate.

IMPORTANTE

Il cliente effettua l'inventario fisico; il revisore verifica le modalità seguite dal cliente nell'effettuazione dell'inventario ed i risultati a cui questi perviene

FARE ATTENZIONE A:

- **Merce in viaggio:** quantità non ancora pervenute presso la società ma di cui la società risulta già proprietaria (se il momento di passaggio di proprietà è la data di spedizione)
- **Merce in deposito:** prodotti di terzi stoccati presso i magazzini della società (da non includere nella conta fisica) o prodotti della società stoccati presso magazzini esterni (da includere nella conta fisica e da verificare mediante circolarizzazione del depositario od eventualmente mediante inventario fisico presso quest'ultimo).
- **Merce fatturate ma non ancora spedite.** tali prodotti devono essere tenuti ben separati dalla società. Analizzando la documentazione di supporto, che provvederemo a richiedere, dovremo poter concludere sulla loro inclusione o meno nelle risultanze dell'inventario fisico (attenzione a che questi prodotti non risultino contabilizzati quali ricavi ed anche come rimanenze!!)

Le quantità in giacenza da contare sono definite dal giudizio professionale del revisore

La determinazione del numero degli items da verificare dipende comunque:

- **dal comfort ottenuto dalle procedure di validità del sistema di controllo interno;**
- **dalla competenza dei componenti le squadre di conta;**
- **dalla nostra eventuale esperienza passata;**
- **dalla significatività della voce rimanenze di magazzino rispetto all'overall materiality determinata per la società;**
- **dalla suscettibilità del magazzino a subire furti;**
- **dalla complessità nel determinare le quantità da contare**

All. 1 - Check list programma di lavoro

La verifica del costo

- Le verifiche che il revisore deve svolgere in relazione alla valorizzazione delle rimanenze ed al sistema di contabilità industriale adottato dall'azienda sono riassumibili nella revisione di:
 - configurazioni di costo e flusso dei costi;
 - collegamenti tra cicli di scambio (CO.GE) e contabilità industriale;
 - valore delle rimanenze di materiali acquistati dall'esterno;
 - valore delle rimanenze di semilavorati, prodotti in corso di lavorazione e prodotti finiti;
 - sistema a costi standard;
 - valori di mercato;
 - fenomeni di obsolescenza.

La verifica del costo

- **Esaminare le configurazioni di costo adottate dall'azienda ed il flusso dei costi nel sistema di contabilità industriale**
- **Quando si verificano i cicli acquisti, lavoro, ecc. Esaminare la correttezza dei collegamenti tra i cicli di scambio (CO.GE) e la contabilità industriale con riferimento sia ai singoli movimenti di carico sia con riferimento alla quadratura tra il totale dei costi rilevati in contabilità generale ed il totale dei costi imputati in contabilità industriale**
- **Per le rimanenze dei materiali acquistati dall'esterno, verificare:**
 - **La corrispondenza dei singoli carichi con le fatture corrispondenti (anche con riferimento ad eventuali oneri accessori): per gli articoli selezionati occorre verificare la totalità dei carichi che concorrono a determinare l'importo complessivo dei beni in giacenza;**
 - **La correttezza di applicazione del metodo di calcolo dei costi prescelto (FIFO, LIFO, ecc.)**

La verifica del costo

- Per le rimanenze di semilavorati, prodotti in corso di lavorazione e prodotti finiti, verificare:
 - Nel caso dei materiali - la correttezza dei costi unitari rispetto alle fatture di acquisto ed ai movimenti fisici indicati dalla contabilità di magazzino, nonché la coerenza delle quantità assorbite in produzione rispetto alle distinte-base ed alle modalità di funzionamento del processo di trasformazione;
 - Nel caso della manodopera - la correttezza dei costi unitari rispetto ai dati della contabilità generale, nonché la coerenza delle ore-uomo assorbite in produzione rispetto alle indicazioni delle distinte-base ed alle risultanze dell'osservazione fisica del processo di trasformazione;
 - Per le spese generali - la ragionevolezza del metodo di imputazione prescelto e la sua corretta applicazione, con riferimento sia al totale dei costi imputati, sia al valore complessivo del parametro adottato per l'imputazione, sia al valore unitario del parametro utilizzato per la valorizzazione delle singole categorie di beni in rimanenza.

La verifica del costo

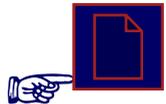
- Nel caso l'azienda usi un sistema a costi standard, occorre:
 - Verificare la ragionevolezza dei costi standard utilizzati sia con riferimento alle quantità standard sia in relazione ai prezzi standard, nonché accertare la frequenza con cui i dati di costo standard sono rivisti;
 - Controllare la correttezza delle movimentazioni dei conti accesi alle varianti;
 - Verificare la significatività dei valori delle varianti e la loro eventuale considerazione ai fini della valutazione delle giacenze dei beni prodotti: poiché le rimanenze devono essere valutate in bilancio in base ai costi effettivi e non ai costi standard, i valori della varianti di prezzo e di efficienza (escluse quindi quelle di volume/assorbimento) devono essere ribaltate sui costi standard per le singole voci di costo (materiali, manodopera ecc.).

Criteri di valutazione



Il processo di valutazione può essere schematizzato in tre momenti:

1) INDIVIDUAZIONE DELLE CARATTERISTICHE DEL BENE DA VALUTARE



2) SCELTA DEL CRITERIO DI VALUTAZIONE

3) DETERMINAZIONE DEL VALORE DEL BENE

Obiettivo: corretta valutazione

- ✓ Il magazzino è valutato al minore tra il costo d'acquisto o di produzione e valore di mercato!
- ✓ Il magazzino è ridotto al valore di realizzazione o di rottamazione in quanto tiene conto degli articoli a lento rigiro, obsoleti, inutilizzabili, invendibili!
- ✓ Gli utili e le perdite intragruppo sono identificati per la loro eliminazione nel bilancio consolidato!

Confronto con il mercato

In relazione al confronto dei costi con i valori di mercato, occorre verificare:

- Le fatture di acquisto dei materiali e di vendita dei prodotti finiti in prossimità della data di chiusura dell'esercizio,
- I listini prezzi in vigore prima e dopo la chiusura dell'esercizio,
- Gli ordini di acquisto/vendita emessi nei primi mesi dell'esercizio successivo

All. 2 - Esempio di NRV test

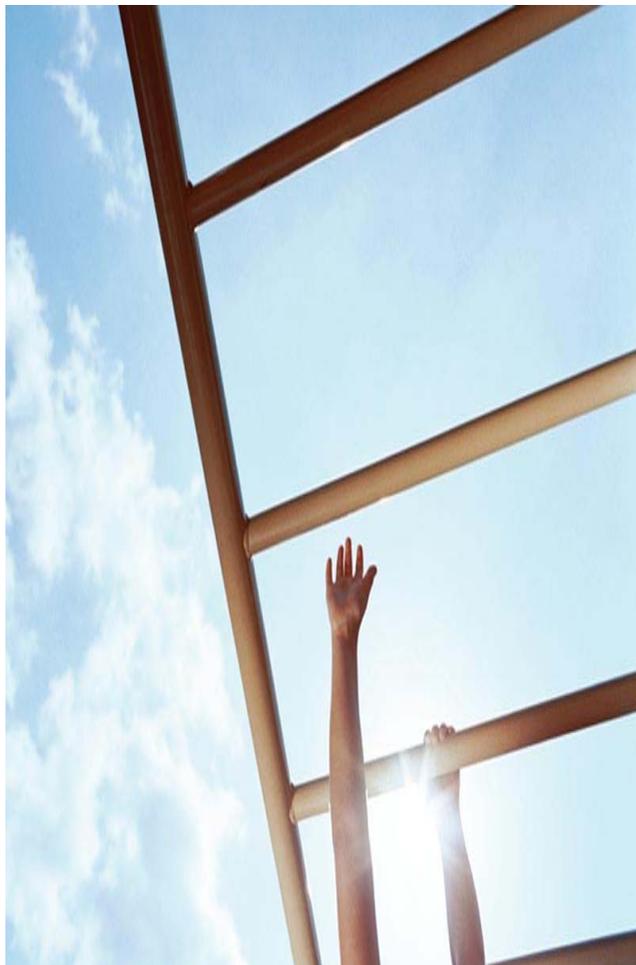
Fondo obsolescenza

Con riferimento ai fenomeni di obsolescenza delle rimanenze occorre tenere conto delle seguenti informazioni:

- Identificazione delle merci soggette a lenta movimentazione, obsolescenza ed eccedenza rispetto ai normali fabbisogni sulla base della osservazione fisica dei materiali in rimanenza (evidenza: osservazione fisica dello stabilimento e riepilogo inventariale), delle statistiche di rotazione dei diversi gruppi di beni in rimanenza (evidenza: contabilità di magazzino) e di interviste al personale competente;
- Ricostruzione dei dati storici relativi alle perdite subite per materiali “scartati” negli anni precedenti;
- Determinazione del valore di mercato per le categorie di merci sopra individuate.

Procedure di revisione su lavori in corso (commesse)

- Ottenere prospetto di valorizzazione effettuato dalla società (il criterio più utilizzato è il costo to cost)
- Ripercorrere l'analisi e i calcoli effettuati dalla società
- Confrontare i valori dei ricavi totali con i contratti (tenuto conto di eventuali revisioni prezzi documentate)
- Verificare la procedura di determinazione dei costi a finire
- Verificare la completezza ed accuratezza dei costi sostenuti (vouching)
- Indagare circa eventuali passività sulle commesse (penalità per irtardi, problemi tecnici, etc.): colloqui con i tecnici



Titoli e partecipazioni

TITOLI E PARTECIPAZIONI

Obiettivi di revisione

Esistenza

I titoli e le partecipazioni esistono e derivano da operazioni effettivamente avvenute e correttamente rilevate e, conseguentemente, le entrate/uscite di titoli contabilizzate nel periodo sono a fronte di titoli e/o partecipazioni effettivamente ricevute/trasferite.

Completezza

Tutte le operazioni effettuate relative a titoli e partecipazioni sono state contabilizzate.

Accuratezza

Le operazioni relative a titoli e partecipazioni sono correttamente valorizzate e contabilizzate, secondo processi di calcolo aritmetico corretti.

Cut off

I titoli e le partecipazioni (e valori connessi) esposti in bilancio sono originati da operazioni rilevate, per competenza, entro la data di riferimento del



Obiettivi di revisione

Valutazione

I titoli e le partecipazioni sono valutati in conformità ai principi contabili statuiti, tenendo conto dei fattori che possono influire sul loro valore. Rispetto del criterio di uniformità dei principi contabili applicati.

VALUTAZIONE DELLE PARTECIPAZIONI			
Partecipazioni	Metodi di valutazione ammessi		Classificazione nel bilancio
	Costo rettificato	Patrimonio netto	
in imprese controllate	X	X	Immobilizzazioni
in imprese collegate	X	X	
in altre imprese	X		
in imprese controllate	X		Attivo circolante
in imprese collegate	X		
in altre imprese	X		

Tipologie di analisi sulle partecipazioni

- Esame completo
- Esame completo con limite di significatività
- Esame limitato
- Indagine conoscitiva
- Procedure di verifica concordate

Cenni sulle tecniche di revisione sommaria nell'ambito della revisione di un gruppo

Obiettivi di revisione

Classificazione

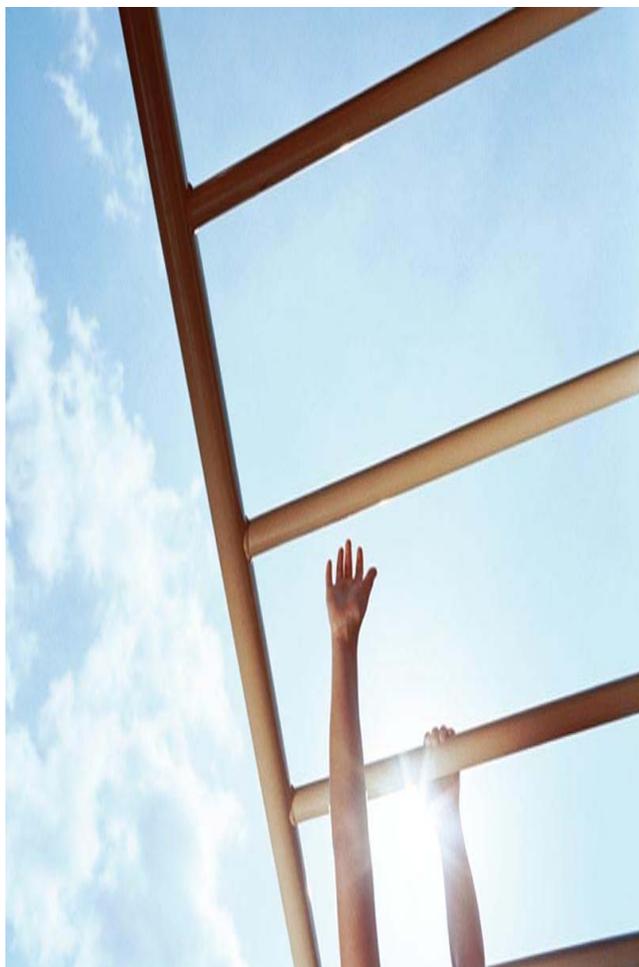
Le operazioni relative a titoli e partecipazioni sono correttamente classificate secondo il piano dei conti aziendale e le esigenze di rappresentazione di bilancio.

Diritti ed obblighi

I titoli e le partecipazioni di proprietà dell'azienda e quelli su cui gravano vincoli a favore di terzi sono correttamente rappresentati.

Presentazione & Informativa

I titoli e le partecipazioni (e i valori connessi) sono rappresentati in bilancio in conformità agli statuiti principi contabili, con particolare riferimento alla loro classificazione e descrizione ed alla completezza delle informazioni integrative.



Il patrimonio netto

Test sui saldi di bilancio (prevalentemente in final)

- **Esistenza:** analizzare i titoli custoditi dall'impresa cliente e chiedere conferma ai depositari esterni.
- **Completezza:** ricercare gli acquisti esaminando quelli avvenuti pochi giorni dopo la fine dell'esercizio.
- **Accuratezza:** esame delle risposte dei depositari e confronto con le informazioni di bilancio.
- **Classificazione:** ottenere un elenco degli investimenti distinti per categoria (detenuti fino a scadenza, disponibili per la vendita)

Test sui saldi di bilancio (prevalentemente in final)

- **Cut Off:** verificare acquisti e vendite avvenute nei giorni immediatamente precedenti e successivi la data di chiusura dell'esercizio per assicurarsi che sia rispettato il principio di competenza.
- **Diritti ed obblighi:** per un campione di titoli esaminare la documentazione prodotta dagli intermediari.
- **Presentazione e informativa:** verificare se sono fornite in bilancio tutte le informazioni richieste.

Test di dettaglio e obiettivi di revisione sul patrimonio netto

Esistenza

- Analizzare le variazioni nei conti, determinate dalla destinazione del risultato del periodo precedente, e confrontarle con il verbale dell'assemblea che ha assunto la delibera
- Verificare che i beneficiari dei pagamenti dei dividendi corrispondano ai nominativi degli iscritti a libro soci e che le somme erogate corrispondano a quelle effettivamente dovute
- Esame eventuali certificati azionari annullati

Completezza (segue)

- Esaminare il verbale dell'assemblea che ha assunto la delibera di destinazione del risultato del periodo precedente e accertare che risultino corrispondenti variazioni nei conti interessati

Test di dettaglio e obiettivi di revisione sul patrimonio netto

Completezza

- Concordare il totale delle azioni in circolazione risultanti nel registro delle azioni con il numero delle azioni da mastro “capitale sociale”
- Ricalcolare l'ammontare dei dividendi moltiplicando il numero delle azioni in circolazione per l'ammontare del dividendo per azione deliberato

Valutazione

- Verificare la documentazione riferita agli aumenti di capitale deliberati mediante conferimenti in natura o fusioni

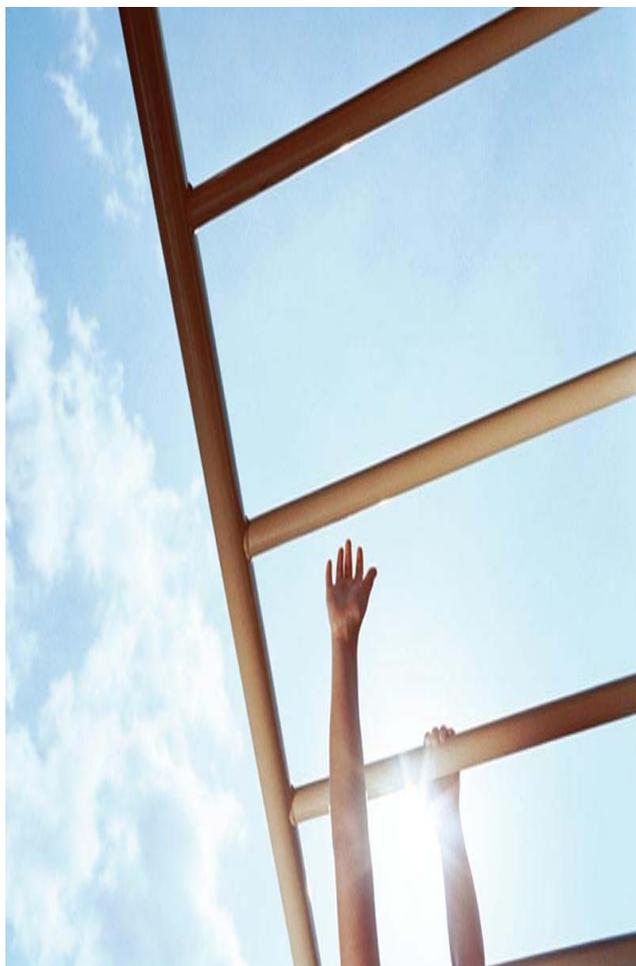
Test di dettaglio e obiettivi di revisione sul patrimonio netto

Diritti e obblighi

- Accertare che la distribuzione dei dividendi sia avvenuta nel rispetto delle norme di legge e statutarie

Presentazione e informativa

- Rileggere i verbali delle assemblee e delle riunioni del CDA per individuare informazioni da riportare in bilancio.



Il conto economico “Vouching”

Revisione del conto economico

Per la revisione del conto economico:

- I ricavi, i proventi i costi e gli oneri rappresentano operazioni effettivamente effettuate nell'esercizio e sono state registrate correttamente e con criteri applicati in continuità;
- I ricavi, i proventi i costi e gli oneri sono propriamente classificati in bilancio.

Procedure di validità : il vouching

Le asserzioni che risulta necessario verificare nel corso della revisione per le voci di conto economico vengono fondamentalmente testate attraverso un test di dettaglio denominato : vouching.

Con il vouching si analizzano le transazioni del conto economico verificando tutti i particolari delle registrazioni selezionate. Gli obiettivi che il test si prefigge sono molteplici:

- Verifica della corretta contabilizzazione
- Verifica della corretta classificazione
- Verifica dell'inerenza
- Verifica della competenza
- Evidenza della transazione

Vouching

Dal bilancio di verifica si selezionano i conti di mastro che non sono stati già verificati con la revisione di altri cicli:

- Prestazioni di servizi
- Costi di pubblicità
- Affitti passivi/attivi
- Vendite di scarti di prodotti.

Si effettua una selezione di operazioni dalle schede contabili (con un criterio ripercorribile) e si verifica la documentazione di supporto, le autorizzazioni alle spese, l'evidenza del servizio reso, ecc-

ALTRE PROCEDURE DI REVISIONE RELATIVE AL CONTO ECONOMICO

- **Test di controllo** : se abbiamo fatto affidamento sul sistema di controllo interno, molti test sui controlli dei cicli sui soddisfano le asserzioni della completezza, accuratezza ed esistenza dei ricavi e dei costi.
- **Procedure analitiche** : analizzare principali scostamenti rispetto alla situazione esercizio precedente, e/o budget.
- **Ammortamenti** : overall ammortamenti (vedi lezione sulle immobilizzazioni)
- e indagine sugli scostamenti principali

ALTRE PROCEDURE DI REVISIONE RELATIVE AL CONTO ECONOMICO

- **Conti finanziari:** confronto con i dati dell'anno precedente , calcolo del rendimento sui saldi medi dell'anno confrontato con i tassi di mercato.
- **Costi del personale :** analisi mensile dei costi per stipendi e salari quadrata con i dati di contabilità , andamento mensile costo medio unitario e indagine sui principali scostamenti, incidenza dei costi per contributi sugli stipendi/salari e indagine sugli scostamenti principali

Fair value

Ammontare in base al quale un'attività può essere scambiata e una passività estinta tra parti informate, disponibili a concludere l'operazione e indipendenti.

Il fair value è nel bilancio

- Italiano un'informazione obbligatoria nella nota integrativa per gli strumenti finanziari (art. 2427 bis c,c.)
- Internazionale un criterio di valutazione, di strumenti finanziari, di investimenti immobiliari, di beni oggetto di un'aggragazione aziendale.

ISA 545

I principi di revisione internazionali trattano le regole per la revisione del fair value:

- Al momento della registrazione iniziale
- Al momento delle rilevazioni successive

L'evoluzione dell'attività del revisore

Domande?