

STUDI E RICERCHE PROFESSIONALI

Il Ciclo degli Acquisti nella Vigilanza dei Sindaci sull'Assetto Organizzativo e sul suo Funzionamento

Alfonso Ghini

Dottore Commercialista in Milano

stughini@tin.it

Sommario – 1. Gli obblighi del collegio sindacale in tema di organizzazione e funzionalità – 2. I riflessi del ciclo degli acquisti sul bilancio – 3. Le fasi iniziali dell'approvvigionamento – 4. L'arrivo dei beni, i controlli e l'immagazzinamento – 5. Le scritture di magazzino obbligatorie o volontarie

1 – Gli obblighi del collegio sindacale in tema di organizzazione e funzionalità

L'attenta osservazione dei mutamenti intervenuti, per effetto della riforma societaria dettata dalla Legge-delega 3 ottobre 2001, n. 366, nella regolamentazione dell'attività del collegio sindacale (articoli da 2397 a 2409 c.c., compresi nella disciplina delle società per azioni, richiamati, per quanto compatibile, dall'art. 2477 c.c. appartenente alla disciplina delle società a responsabilità limitata) porta a concludere, con relativa facilità, che per determinati compiti o doveri dell'organo di controllo per eccellenza non si è in presenza di innovazioni radicali, bensì di un'intensificazione dell'attività di vigilanza prevista anteriormente.

Si sa che per distinguere l'azione del collegio sindacale dal controllo contabile si afferma che allo stesso è affidato il controllo dell'amministrazione, con ciò facendo riferimento ad una parte per il tutto. Tanto la pregressa versione dell'art. 2403 c.c. (doveri del collegio sindacale), quanto la versione immessa nel codice civile ad opera del D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, menzionano l'amministrazione, da vedere, evidentemente, sotto i più diversi aspetti, dall'ordinamento della contabilità alla formazione del bilancio, dalla fissazione degli indirizzi gestionali all'attività propriamente operativa nell'attuazione dell'oggetto sociale.

Il novellato art. 2403 c.c., logicamente, è ora più preciso ed esplicito, in quanto, al primo

comma, stabilisce che il collegio sindacale vigila sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento. Dal pregresso art. 2403 c.c., invece, si rileva che il collegio sindacale deve controllare l'amministrazione della società, vigilare sull'osservanza della legge e dell'atto costitutivo ed accertare la regolare tenuta della contabilità sociale, la corrispondenza del bilancio alle risultanze dei libri e delle scritture contabili e l'osservanza delle norme stabilite dall'art. 2426 per la valutazione del patrimonio sociale. Le due normative sono ugualmente estese (la pregressa, anzi, sopravanza la nuova), ma per l'attività incentrata nell'amministrazione la dice più lunga il testo innovativo.

Al posto dell'obbligo di controllare l'amministrazione ora si ha quello di vigilare sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, il che chiaramente implica sia la vigilanza (di legittimità) sull'organo amministrativo, sia quella sull'estrinsecazione del lavoro di natura amministrativa ad opera dei soggetti di cui, nel quadro dei rapporti costituiti, si avvale concretamente la società, si intende sulla base delle direttive dello stesso organo amministrativo, dal quale giuridicamente dipendono (lavoratori subordinati ex art. 2094 c.c.) od al quale devono rispondere (lavoratori autonomi ex art. 2222 c.c. od altri istituti). Ma vi è di più, perché nel novellato art. 2403 c.c. si aggiunge all'obbligo di vigilare sul rispetto dei principi di corretta amministrazione un'importante precisazione (come dal testo già riportato) e cioè "ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento".

Questa parte, che ha avuto l'onore di un'espressa, ampia menzione, non esaurisce, ovviamente, la vigilanza sull'amministrazione, intesa come operatività amministrativa e gestionale.

Nei Principi di comportamento del collegio sindacale diffusi, sin dal 1995 (ed ora aggiornati), dai Consigli nazionali dei dottori commercialisti e dei ragionieri, a proposito delle società non quotate, le predette attività vengono individuate come fasi del controllo necessarie per acquisire una effettiva conoscenza dell'azienda, della sua organizzazione e del suo funzionamento, inteso anche come capacità di rappresentare i dati contabili ad essa relativi.

La nuova normativa ha il pregio di esplicitare, a livello di regola avente forza di legge, un'attività di accertamento, diretta, esattamente, alla valutazione dell'adeguatezza della società sia sul piano statico, sia, soprattutto, sul piano dinamico, visto che il collegio sindacale non deve limitarsi a prendere atto delle procedure, ma deve anche rendersi conto della loro concreta osservanza.

2 – I riflessi del ciclo degli acquisti sul bilancio

L'attività di valutazione dell'adeguatezza della struttura organizzativa e del suo concreto funzionamento è chiaramente ricognitiva. E' da collegare, fra l'altro, all'obbligo risultante dal comma 2 dell'art. 2429 c.c. (relazione dei sindaci e deposito del bilancio), ampliato dalla riforma societaria, secondo cui il collegio sindacale deve riferire all'assemblea sui risultati dell'esercizio sociale e sull'attività svolta nell'adempimento dei propri doveri, e fare le osservazioni e le proposte in ordine al bilancio ed alla sua approvazione, con particolare riferimento all'esercizio della deroga di cui all'art. 2423 c.c., quarto comma.

E' stato stabilito che il collegio deve riferire ai soci sull'attività svolta nell'adempimento dei propri doveri (non sulla tenuta della contabilità, il che è proprio del controllo contabile). Il ciclo degli acquisti entra prepotentemente nell'oggetto della vigilanza demandata al collegio sindacale, stante la sua rilevanza, specialmente per le società industriali e mercantili (numeri 1 e 2 dell'elenco compreso nell'art. 2195 c.c.), società alle quali, principalmente, è indirizzata la normativa del bilancio contenuta nello stesso codice civile, in quanto inserita dal D.Lgs. 9 aprile 1991, n. 127.

Gli acquisti sfociano nella voce B) 6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci, all'interno del conto economico nella forma prevista dall'art. 2425 c.c.. Le acquisizioni di servizi, da considerare a sé in dipendenza delle loro peculiari caratteristiche, finiscono nella voce B) 7) per servizi, dello stesso conto economico.

Gli acquisti, sotto vari aspetti, occupano una posizione ragguardevole, a causa della loro entità e della spesso variegata composizione, nell'ambito dei componenti negativi di reddito. Per espressa specificazione del primo comma dell'art. 2425 bis i costi devono essere indicati al netto dei resi (ai fornitori), degli sconti, abbuoni e premi (accordati dai fornitori medesimi). I costi degli acquisti comprendono gli oneri accessori, come prescritto da un apposito periodo presente nel numero 1) dei criteri di valutazione dettati dall'art. 2426 c.c. (riguardano, tali criteri, anche le rimanenze di merci in base all'estensione disposta dal numero 9) della medesima elencazione di criteri).

L'effettuazione degli acquisti è una delle funzioni aziendali di maggior peso, sotto i più diversi profili, quello finanziario incluso. Lo stato patrimoniale di cui allo schema visibile all'art. 2424 c.c. rivela il sussistere dell'indebitamento verso i fornitori alla voce D) 6) debiti verso fornitori (conto che si sdoppia ai fini del bilancio di esercizio, come consentito dal secondo comma dell'art. 2423 – ter, struttura dello stato patrimoniale e del conto economico), per fare luogo alla separata indicazione dei debiti verso fornitori che sono rappresentati da fatture da ricevere al momento della chiusura dell'esercizio e non da fatture già ricevute e da pagare.

Non è da ignorare che, per il primo comma dell'art. 2428 c.c. (relazione sulla gestione), gli

amministratori devono riferire ai soci sulla situazione della società e, in tale contesto, “con particolare riguardo ai costi”. Se i soci, come è naturale, debbono essere informati su tale punto, è evidente che, al riguardo, il collegio sindacale è tenuto a svolgere un'adeguata attività di vigilanza.

La “funzione acquisti” richiede un'organizzazione più o meno estesa, fra l'altro, a seconda delle dimensioni della società.

3 – Le fasi iniziali dell'approvvigionamento

Pur avendo importanza anche l'acquisto di beni strumentali, di parti di ricambio e di materiali di consumo, l'attenzione del collegio sindacale, in prima istanza, è da rivolgere alle merci che vengono impiegate nell'attività produttiva (se impresa industriale) o nell'attività di commercializzazione (se impresa mercantile). Gli altri comparti degli approvvigionamenti non sono da trascurare in sede di vigilanza, ma vanno considerati in un secondo tempo. Lo stesso dicasi per i servizi. Il collegio sindacale, attraverso l'esame delle procedure scritte (se esistenti) e la raccolta di informazioni presso la società, deve individuare, con ogni precisione possibile, i criteri che vengono seguiti operativamente per addivenire al conferimento degli ordini.¹

Occorre avere riguardo, in particolare, a:

- a. accordi-quadro contenenti le condizioni relative agli acquisti del periodo considerato, fra cui gli eventuali premi al raggiungimento di determinati traguardi;
- b. cataloghi, prezziari ed altro dei fornitori a cui riferirsi per il passaggio degli ordini.

Per le richieste di offerte è da stabilire se le stesse costituiscono la base delle trattative, con l'eventuale seguito, dalla vera e propria negoziazione sino all'emissione dell'ordine.

E' da appurare se, trattandosi di compravendite (cioè di contratti con effetti reali), viene acquisita la proprietà anteriormente all'arrivo della merce. E' da considerare che per l'art. 1376 c.c. nei contratti che hanno per oggetto il trasferimento della proprietà di una cosa determinata, la costituzione o il trasferimento di un diritto reale ovvero il trasferimento di un altro diritto, la proprietà o il diritto si trasmettono o si acquistano per effetto del consenso delle parti

¹ Il flusso procedurale del ciclo acquisti include normalmente la formulazione dell'ordine di acquisto, il ricevimento delle merci o dei servizi, il controllo della fatture dei fornitori e la contabilizzazione del relativo debito, delle note di addebito e dei resi a fornitori.

Gli obiettivi per identificare i controlli sono:

- tutti gli acquisti da contabilizzare lo siano effettivamente;
- ogni acquisto contabilizzato sia un acquisto effettivo e sia correttamente valutato;
- ogni acquisto venga contabilizzato nel periodo di competenza;
- l'imputazione degli acquisti sia corretta;
- tutte le fatture di acquisto contabilizzate siano correttamente totalizzate e riportate a mastro.

legittimamente manifestato.

Può essere che il trasferimento della proprietà avvenga al conseguimento del consenso. L'accordo delle parti è il primo dei requisiti di qualsiasi contratto, come si deduce dall'art. 1325 c.c.. In via ordinaria il contratto è concluso nel momento in cui chi ha fatto la proposta ha conoscenza dell'accettazione dell'altra parte (primo comma dell'art. 1326 c.c.). Per i contratti di compravendita e per gli atti nei quali si hanno effetti reali, dunque, insieme al consenso si ha il passaggio della proprietà. Vi sono, però, casi particolari, regolati dall'art. 1377 c.c. (trasferimento di una massa di cose) e dall'art. 1378 c.c. (trasferimento di cosa determinata sono nel genere). Il secondo periodo di questo articolo sancisce che, trattandosi di cose (beni) che devono essere trasportate da un luogo ad un altro, l'individuazione avviene anche mediante la consegna al vettore.

E' scarsa la concordanza con i criteri fiscali, perché, ai sensi della lettera a) del comma 2 dell'art. 109 del TUIR, i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili. Gli interlocutori del collegio sindacale devono possedere adeguata conoscenza delle problematiche degli acquisti, quindi non soltanto per l'imposizione diretta ed i rami dell'imposizione indiretta che interessano (IVA in particolare), ma anche per la parte civilistica, relativamente al diritto delle obbligazioni. Si intende fare riferimento al Libro IV del codice civile, sia al Titolo II – dei contratti in generale (cui appartengono gli articoli testé richiamati), sia al Titolo III – dei singoli contratti, in apertura del quale, dato il largo impiego, si hanno le disposizioni riguardanti la vendita.

Nel Titolo II si hanno regole sui requisiti dei contratti (accordo, causa, oggetto, forma), sulle condizioni, sugli effetti e così via. Nel Titolo III si hanno i più diversi contratti aziendali, detti tipici perché dispongono di regolamentazioni proprie; non sono da ignorare i contratti atipici, che beneficiano della tutela giuridica in quanto siano impostati secondo le disposizioni generali sui contratti. Vale la pena di discorrere di questi temi con il personale addetto agli acquisti, anche perché si deve vedere come è articolata l'organizzazione, dal vertice, cioè da chi ha il potere di disporre i singoli acquisti e pertanto firma gli ordini, fino a coloro che hanno contatti con i fornitori ed effettuano il lavoro esecutivo.

E' consigliabile uno sguardo alla modulistica, per la quale sono da ricordare gli articoli 1341 c.c. (condizioni generali di contratto) e 1342 c.c. (contratto concluso mediante modulo o formulario). Trattando degli aspetti delle fasi iniziali, il collegio sindacale, in particolare, ha il dovere di accertare:

a. se è in atto un insieme di rapporti con fornitori dei vari comparti merceologici che

(*“La revisione aziendale: fondamenti, principi e procedure”* - G. Giappichelli Ed.).

interessano;

b. se i fornitori abituali sono in possesso dei dovuti requisiti, in quanto a specializzazione produttiva, potenzialità, flessibilità nel corrispondere alle esigenze rappresentate, osservanza dei prezzi e delle condizioni di mercato, ecc.;

c. se la società è orientata verso più di un fornitore per singolo settore, allo scopo di non subire maggiorazioni nei prezzi (si richiama la regola dei tre fornitori, da interpellare per poi scegliere il migliore);

d. se gli indirizzi seguiti dai fornitori, sul piano pratico, si combinano con quelli adottati dalla società;

e. se sono disponibili schedari merceologici, archivi correnti per le richieste di offerte, per le offerte, per gli ordini, ecc.

4 – L'arrivo dei beni, i controlli e l'immagazzinamento

Si contemplano ora le fasi immediatamente successive al conferimento degli ordini ai fornitori. L'arrivo delle merci, primo punto da esaminare, deve essere in sintonia con i programmi di lavoro (stabilmente per le imprese industriali, settore delle vendite o commerciali per le imprese mercantili). E' da appurare, a cura del collegio sindacale, se gli stessi soggetti dai quali proviene l'impulso all'acquisto hanno, a seconda dei casi, un ruolo primario o nella produzione o nella commercializzazione.

E' da stabilire se qui si trova la cabina di regia, nel senso di governare gli approvvigionamenti in rapporto all'assorbimento e tenuto conto delle disponibilità di magazzino e delle richieste della clientela da servire. Può essere, peraltro, che i centri operativi siano due, uno per la parte degli approvvigionamenti ed uno per la produzione (distinta a sua volta dalla commercializzazione, nelle imprese industriali; per quelle mercantili è da mettere il comparto delle vendite al posto di quello della produzione).

Deve essere visto come funziona il sistema, composto da più moduli, avendo riguardo ai problemi decisionali, al possesso dei poteri, al grado di decentramento degli interventi ai diversi livelli. In detto contesto è essenziale rilevare, a cura del collegio sindacale, la funzionalità dell'apparato dedito all'accoglimento delle merci ed alle operazioni connesse, come controllo quantitativo e qualitativo, riscontro e formazione dei documenti di entrata, sistemazione delle merci in magazzino, presa in carico attraverso registrazioni idonee, ecc. L'efficienza dei movimenti in entrata e delle verifiche dei colli è da appurare, sciogliendo i seguenti quesiti:

a. se si opera un controllo accurato in merito alla rispondenza della merce al documento di

- accompagnano e, inoltre, alla copia dell'ordine, già in evidenza prima del recapito della merce;
- b. se si entra in contatto con persone addette agli acquisti nell'eventualità di discordanza, di imballo manomesso, di pezzi mancanti, ecc., in modo che siano prontamente prese iniziative con le controparti interessate;
 - c. se si evita che gli eventuali errori riscontrati nei documenti emessi dai fornitori si trasfondano nei movimenti successivi (es. se si ricevono 99 pezzi al posto dei 100 ordinati ed evidenziati in bolla si caricano a magazzino 100 pezzi, con ciò introducendo nelle contabilizzazioni un elemento di disturbo);
 - d. se i controlli qualitativi vengono eseguiti entro i termini legali o contrattuali dando luogo a tempestivi rilievi, attraverso contatti con il settore degli acquisti e quindi con i fornitori interessati;
 - e. se si distinguono le mancanze dei trasportatori da quelle dei fornitori;
 - f. se esiste un rapido collegamento con il sistema informativo, per gli aspetti relativi ai carichi di magazzino ed altri.

5 – Le scritture di magazzino obbligatorie o volontarie

Il collegio sindacale, il più celermente possibile, deve constatare l'esistenza di un congegno adeguato per le registrazioni di magazzino. E' indispensabile in tutte le imprese industriali e mercantili, essendo materialmente impossibile seguire senza scrittura alcuna i diversi movimenti in entrata, di utilizzo e così via. L'obbligo della contabilità di magazzino, fra l'altro, è dettato dal codice civile.

Il secondo comma dell'art. 2214 c.c., infatti, sancisce che (l'imprenditore) deve tenere le altre scritture contabili richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa.

Senza alcun dubbio deriva l'obbligatorietà delle scritture di magazzino a queste indicazioni, ancorché alquanto fumose. Se esistono gli estremi (di natura dimensionale), la società deve tenere le scritture fiscali di magazzino, come contemplato dall'art. 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in materia di scritture contabili per l'imposizione diretta.

Il collegio sindacale non può esimersi dal prendere visione delle schede per il carico e lo scarico delle merci della varie categorie, rendendosi in tal modo conto del grado di ossequio alla relativa disciplina. Si può riscontrare che la contabilità così tenuta non risponde soltanto alle prescrizioni tributarie, ma è ordinata in modo da soddisfare, nello stesso tempo, esigenze proprie della gestione.