



Ordine dei
Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
Verona

*Commissione
Revisione e collegio sindacale*

La revisione delle rimanenze di magazzino

Verona, 16 ottobre 2024

Matteo Zanchettin e Manuel Bellomi
Componenti della commissione revisione e collegio sindacale

L'applicazione del modello del rischio di revisione guida la **valutazione preliminare dei rischi** - **rischio inerente, rischio di controllo e rischio di individuazione** - e consente di scegliere i test di revisione più adatti sulle transazioni e sui saldi di bilancio.

L'**ISA Italia 330** stabilisce che il revisore deve mettere in atto **risposte di revisione per fronteggiare i rischi rilevanti**. Queste «risposte», possono fronteggiare rischi di errori significativi a **livello di bilancio** e rischi di errori significativi a **livello di asserzioni**.

L'identificazione dei rischi passa attraverso le fasi di:

- individuazione delle **asserzioni di bilancio**;
- identificazione dei rischi che interessano le suddette asserzioni;
- **valutazione del rischio intrinseco e di controllo** propri di ogni area del bilancio mediante apposite procedure;
- costruzione della mappa dei rischi riferiti alle asserzioni e agli obiettivi di revisione.

Le procedure di valutazione del rischio devono includere le seguenti attività (**ISA Italia 315, §14**):

- **indagini** presso la direzione e altre persone appropriate all'interno dell'impresa, incluse le persone nell'ambito della funzione di revisione interna;
- **procedure di analisi comparativa**;
- **osservazioni e ispezioni**.

- Il **sistema di controllo** della società deve garantire che tutti i movimenti di magazzino siano **tracciati, individuabili e registrati**, che tutte le giacenze registrate siano adeguatamente protette dai rischi e che le **rimanenze finali siano correttamente valutate**.
- Il **revisore** deve effettuare come **prima attività** una valutazione preliminare del sistema di controllo interno aziendale attraverso la **comprensione delle procedure e delle policy** su cui si basa il ciclo produzione e mediante la verifica che i controlli messi in atto siano in grado di **prevenire, individuare e correggere gli errori significativi**.

Un **efficace sistema di controllo** si basa sui seguenti principi:

1. adeguata **separazione dei controlli**;
2. **corretta autorizzazione** per tutte le operazioni;
3. **adeguata documentazione** e registrazione delle operazioni;
4. **controllo fisico** su beni e registrazioni;
5. **controlli indipendenti** sulle prestazioni effettuate.

Il revisore deve effettuare una mappatura delle procedure adottate dall'impresa nella fase di conoscenza del sistema di controllo interno dell'azienda. Qualora ritenga che il **sistema di controllo sia efficace** procede a testare i **controlli significativi ai fini dell'audit**.

Comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

Il processo relativo al **ciclo del magazzino** normalmente si articola nelle seguenti fasi:

1. **Ricevimento** delle materie prime e dei materiali di consumo;
2. **Controllo** di qualità **dei beni acquistati**;
3. **Deposito a magazzino** materie prime dei beni acquistati;
4. **Prelievo dal magazzino** materie prime dei beni da immettere in produzione;
5. **Trasformazione** delle materie prime in semilavorati e prodotti finiti;
6. **Deposito dei beni trasformati** a magazzino prodotti finiti;
7. **Prelievo** e spedizioni dei prodotti finiti.

La fase di comprensione dei processi generalmente si effettua tramite **interviste, indagini, colloqui con la direzione o con i responsabili di funzione** e comporta la stesura di **documentazione di audit** che contenga almeno le seguenti informazioni:

La **mappatura dei processi** di business e il **flusso** delle informazioni

Come le **operazioni sono approvate, individuate, elaborate e inviate ai reparti amministrativi** per le registrazioni

Le **attività di controllo** rilevanti per la revisione che il management utilizza

Comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

L'understanding del **ciclo magazzino** può essere documentato mediante un **flowchart** e supportato dal c.d. **walkthrough**. Quest'ultimo rappresenta un'efficace ed efficiente modalità di comprendere e testare il funzionamento del sistema di controllo interno.

Esempio di **carta di lavoro**



Controlli

- **Ctrl 1** il responsabile logistica verifica la corrispondenza tra il DDT e l'ordine di acquisto e appone un timbro su quest'ultimo;
- **Ctrl 2** il trasportatore conferma la consegna mediante mail all'ufficio logistica ed all'ufficio vendite

Rischi

- **Risk 1** rischio di non accurata spedizione delle merci
- **Risk 2** rischio di rilevazione dei ricavi correlato all'errata rilevazione del momento in cui si verifica il passaggio di proprietà delle merci

Comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

Nell'identificazione dei controlli posti in essere dalla società è importante evidenziare la **periodicità** e la **tipologia**.

Esempio di **carta di lavoro**

Controllo	Rischio	Owner	Tipologia	Frequenza	Descrizione
Valutazione del turnover dal magazzino	Monitoraggio magazzino non corretto	Controller	Manuale	Mensile	Produzione report per CdA
Svalutazione dei prodotti	Valorizzazione prodotti inaccurata	Controller	Manuale	Mensile	Autorizzazione a svalutazione Resp. Commerciale
Rettifiche manuali alle svalutazioni [1]	Valorizzazione prodotti non corretta	Controller	Manuale	Mensile	
Rettifiche manuali alle svalutazioni [2]	Valorizzazione / Svalutazione non corretta	Controller	Manuale	Mensile	
Verifica margine per prodotto	Valorizzazione non corretta	Controller	Manuale	Giornaliero	Produzione report per Resp. Commerciale
Controllo fisico	Accuratezza quantità	Resp. Logistica	Manuale	Semestrale	
...

L'identificazione dei rischi di errori significativi

Rischio Inerente

Con riferimento alle **rimanenze di magazzino**, alcuni esempi di elementi da considerare possono essere rappresentati da:

- **andamento dei prezzi di vendita del settore**, dei competitors e di quelli praticati dal reparto commerciale;
- **tipologia di prodotti**: soggetti a facile deperibilità, oppure che possono subire l'influenza di altri fattori esterni;
- presenza di **rilevanti scarti di lavorazione**;
- **complessità dei cicli di produzione**;
- esistenza di **licenze/concessioni** prossime alla scadenza o da rinnovare;
- **stagionalità** delle vendite;
- **andamento del settore** (macro).

Rischio di Controllo

Gli elementi su cui basare le considerazioni *a livello generale* possono essere rappresentati da caratteristiche quali:

- **L'integrità ed i valori del management**;
- Presenza di amministratori indipendenti dalle direzioni esecutive.

Nello *specifico* è invece necessario comprendere la maniera in cui **il sistema di controllo è disegnato e agisce sulla specifica area di bilancio**.

L'identificazione dei rischi di errori significativi

Alcuni esempi di rischi che tipicamente possono essere identificati nell'area delle rimanenze sono rappresentati da:

Asserzioni	Rischio
Esistenza	Esistenza della merce valorizzata
Esistenza Completezza	Le rimanenze includono anche la giacenze prezzo terzi e la merce in viaggio
Accuratezza	Contabilizzazione per competenza delle merci acquistate e vendute nell'anno
Accuratezza Valutazione	Mancata iscrizione al minore tra costo e valore di presunto realizzo
Accuratezza Presentazione	Inappropriata classificazione o mancanza delle informazioni richieste nella nota integrativa

L'identificazione dei rischi di errori significativi

Di seguito alcune considerazioni utili per la valutazione del rischio di **esistenza**:

1. Esiste **separazione** tra le funzioni di custodia e tenuta delle registrazioni contabili di magazzino;
2. I **materiali trasferiti** dal ricevimento merci ad altri reparti dell'azienda sono accompagnati da una adeguata documentazione;
3. Si effettua periodicamente una **conta fisica** dei beni nei magazzini e si riconcilia con le registrazioni contabili;
4. Sono effettuate **periodiche ispezioni fisiche presso i terzi** o richieste agli stessi di conferme scritte per la determinazione delle merci in loro possesso;
5. Le responsabilità per le **registrazioni** di dettaglio di magazzino sono **separate** da quelle per la contabilità generale;
6. Non si accettano merci che non hanno un ordine di acquisto approvato;
7. Le procedure di computo dei totali elaborate da sistemi IT sono adeguatamente controllate;
8. Vengono rivisti da competenti funzionari i sommari per l'ubicazione delle diverse classi di giacenze e merci in transito, merce in consegna, merce eccedente all'attuale fabbisogno, merce danneggiata ecc.;
9. **Le rettifiche** dovute alla conta fisica del magazzino e altre rettifiche **sono esaminate e debitamente approvate.**

L'identificazione dei rischi di errori significativi

Di seguito alcune considerazioni utili per la valutazione del rischio di **accuratezza**:

1. Sono ammesse le registrazioni nella contabilità generale solo da fonti regolari propriamente identificate; tutte le altre registrazioni devono essere autorizzate specificamente da un funzionario con appropriate mansioni e non avente responsabilità incompatibili;
2. Le responsabilità per le registrazioni di dettaglio di magazzino sono **separate** da quelle per la contabilità generale;
3. Si effettua periodicamente una **conta fisica** dei beni nei magazzini e si riconcilia con le registrazioni contabili;
4. Vi è un sistema che garantisce la **numerazione progressiva dei documenti** di ricevimento e spedizione merci;
5. I documenti di spedizione merci sono verificati per completezza e sono confrontati con l'ordine del cliente prima della spedizione;
6. Non si accettano merci che non hanno un ordine di acquisto approvato;
7. Esiste **separazione** tra le funzioni di custodia e tenuta delle registrazioni contabili di magazzino;
8. La Direzione esamina rapporti di **analisi dei fondi di svalutazione** che includono il saldo iniziale, valutazioni dei prodotti di seconda scelta, obsoleti o distrutti, e saldo di chiusura.

L'identificazione dei rischi di errori significativi

Di seguito alcune considerazioni utili per la valutazione del rischio di **completezza**:

1. Non si accettano merci che non hanno un ordine di acquisto approvato;
2. I materiali **trasferiti** dal ricevimento merci ad altri reparti dell'azienda sono accompagnati da una adeguata documentazione;
3. Si effettua periodicamente una **conta fisica** dei beni nei magazzini e si riconcilia con le registrazioni contabili;
4. Esiste **separazione** tra le funzioni di custodia e tenuta delle registrazioni contabili di magazzino;
5. I documenti di spedizione merci sono verificati per completezza e sono confrontati con l'ordine del cliente prima della spedizione.

L'identificazione dei rischi di errori significativi



Di seguito alcune considerazioni utili per la valutazione del rischio di **valutazione**:

1. I calcoli sono effettuati utilizzando programmi informatici opportunamente controllati;
2. Si effettua periodicamente una **conta fisica** dei beni nei magazzini e si riconcilia con le registrazioni contabili;
3. Le procedure di computo dei totali elaborate da sistemi IT sono adeguatamente controllate;
4. Il sistema di contabilità industriale assicura che i costi delle materie prime e della manodopera sono accumulati in modo attendibile e uniforme;
5. È in uso un sistema di costi standard integrato con la contabilità generale;
6. **Rilevanti variazioni** tra costi standard e costi effettivi **sono** prontamente **analizzate e spiegate**;
7. Le procedure sono adeguate per l'identificazione delle giacenze **eccedenti il fabbisogno**, obsolete o a lento movimento;
8. La Direzione esamina le **analisi dei fondi di svalutazione** che includono il saldo iniziale, valutazione dei prodotti di seconda scelta, obsoleti o distrutti, e saldo di chiusura.

Considerazioni specifiche sul rischio frode

Il termine frodi (**ISA Italia 240, §12**) si riferisce ad atti intenzionali da parte di uno o più individui appartenenti alla direzione, amministratori, dipendenti o estranei che provocano la presentazione di prospetti contabili errati. La frode in bilancio può essere costituita da:

- ❖ **manipolazione, falsificazione e alterazione** di registrazioni contabili o documenti in base ai quali viene preparato il bilancio;
- ❖ **falsa rappresentazione o intenzionale omissione** dal bilancio di informazioni rilevanti;
- ❖ **intenzionale erronea applicazione di principi contabili** in materia di valutazione, classificazione, presentazione o informativa.

Tra le procedure che il revisore può generalmente attuare per fronteggiare i rischi individuati e valutati di errori significativi dovuti a frode a livello di bilancio, il revisore deve:

Valutare se l'**applicazione delle regole contabili** da parte della società possano essere indicative di falsa informativa

Assegnare all'incarico personale con **adeguata esperienza**

Inserire **elementi di imprevedibilità** nelle selezioni della natura, tempistica ed estensione delle procedure

Considerazioni specifiche sul rischio frode

Elementi da considerare nell'ambito della valutazione del rischio di errori significativi dovuti a frodi

- **Magazzini** che **non** possono essere **facilmente ispezionati**;
- Magazzino **non coerente al costo del venduto**;
- Magazzino che cresce più velocemente delle vendite;
- **Tassi di rotazione non coerenti** all'andamento storico dell'articolo o non allineati alle medie di settore;
- Analisi mensile degli scostamenti che evidenzia un **picco in prossimità della chiusura dell'esercizio**;
- **Scritture** a rettifica del magazzino **che ne incrementano il valore**.

Esempi di risposte specifiche al rischio identificato

- Richiedere che la **conta fisica** avvenga alla **fine dell'esercizio** o ad una data prossima alla fine del periodo amministrativo;
- Svolgere **procedure aggiuntive** mentre si assiste alla conta, ad esempio **l'analisi delle merci imballate**, (verifica quantità contenute e assenze di "vuoti");
- **Confrontare le quantità ed i principali indici con gli esercizi precedenti**;
- Ripercorrere il processo di formazione ed attribuzione dei costi di produzione;
- **Circularizzare i depositari o svolgere l'inventario anche presso la loro sede**.

Il piano della revisione

Il revisore ottiene gli elementi probativi su cui fondare il proprio **giudizio** attraverso: **ispezioni, osservazione, indagine e conferma, conteggi ed analisi comparative, procedure di conformità e validità.**

Esempio di **carta di lavoro**

Rischi identificati

- Rischio che le rimanenze di magazzino siano iscritte ad un valore superiore rispetto a quello di presunto realizzo
- Rischio di accurata imputazione dei costi diretti / indiretti di produzione a causa della complessità del calcolo
- Rischio di completa valorizzazione dei beni depositati presso terzi

Procedura	C	E	V	A	P
Test di conformità					
Presenza della sigla del responsabile logistica su un campione di DDT in uscita	X	X			
Presenza del controllo del responsabile amm.vo della quadratura tra contabilità analitica e co.ge dei costi di produzione			X	X	
...

Il piano della revisione

Il revisore ottiene gli elementi probativi su cui fondare il proprio **giudizio** attraverso: **ispezioni, osservazione, indagine e conferma, conteggi ed analisi comparative, procedure di conformità e validità.**

Esempio di **carta di lavoro**

Procedura	C	E	V	A	P
Test di sostanza					
Quadratura tabulato di magazzino con contabilità	X			X	X
Circularizzazione depositari / terzisti		X		X	
Partecipazione all'inventario fisico	X	X	X	X	
Tracing delle giacenze tra la data di conta e quella di bilancio		X		X	
Verifica di un campione di spedizioni / ricezioni a cavallo d'anno				X	X
Verifica dei costi diretti ed indiretti di un campione di sml e pf		X	X	X	
Analisi fondo svalutazione di magazzino			X		X
...

Le procedure di verifica del cut off

L'obiettivo è quello di verificare che:

- le **registrazioni contabili** siano **accurate**;
- riflettano in contabilità gli effetti patrimoniali ed economici di operazioni effettuate nel **corretto periodo di competenza**.

Per disegnare appropriate procedure di Cut Off è necessario

Comprendere le modalità con cui l'impresa gestisce la ricezione e le spedizioni a cavallo d'anno, inclusi i periodi di chiusura

Analizzare le clausole che tipicamente definiscono il passaggio di proprietà allo scopo di individuare eventuali *eccezioni*

Svolgere test di dettaglio su items specifici
(es. ultime 5 spedizioni – spedizioni via mare dell'ultimo mese ecc.)

Le procedure di verifica del cut off

Particolare **attenzione** deve essere posta:

- su **merce di terzi fatturata e non ancora spedita**;
- sulla **merce in viaggio**.

Esempio di **carta di lavoro**

Assertion: Competenza, accuratezza.

Lavoro svolto: Abbiamo ottenuto l'elenco delle spedizioni effettuate dalla Società tra l'1 gennaio 2024 e la data del nostro intervento e selezionato le prime XX spedizioni in ordine cronologico allo scopo di verificare la corretta imputazione per competenza dello scarico di magazzino e della rilevazione del ricavo.

Conclusioni: Dal test svolto, non sono emerse eccezioni.

DDT							
Cliente	Num.	Data	Descrizione	Quantità	Data spedizione merce	INCOTERMS	Data scarico magazzino
		Data					
DDT							
XXX...1	1	01/01/2024	Vendita ricambi	4	01/01/2024	DAP	01/01/2024
XXX...2	2	03/01/2024	Vendita ricambi	1	03/01/2024	DDP	03/01/2024
XXX...3	3	03/01/2024	Vendita ricambi	1	03/01/2024	DAP	03/01/2024
XXX...4	4	03/01/2024	Vendita ricambi	1	03/01/2024	DAP	03/01/2024
XXX...5	5	03/01/2024	Vendita ricambi	1	03/01/2024	DAP	03/01/2024

Fattura										
Cliente	Num.	Data fattura	Data registrazione	Descrizione	Q.tà	Imponibile	Ref.	Anno competenza	Corretta Competenza	Note
FATTURE										
XXX...1	VI1	01/01/2024	01/01/2024	Vendita ricambi	4	1.557		2024	✓	
XXX...2	VI2	03/01/2024	03/01/2024	Vendita ricambi	1	1.176		2024	✓	
XXX...3	VI3	03/01/2024	03/01/2024	Vendita ricambi	1	1.214		2024	✓	
XXX...4				Vendita ricambi	1					
XXX...5				Vendita ricambi	1					

La verifica delle quantità fisiche

Qualora le **rimanenze** siano **significative** nell'ambito del bilancio, **il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati** sulla loro esistenza e sulle loro condizioni (**ISA Italia 501, § 4**) mediante:

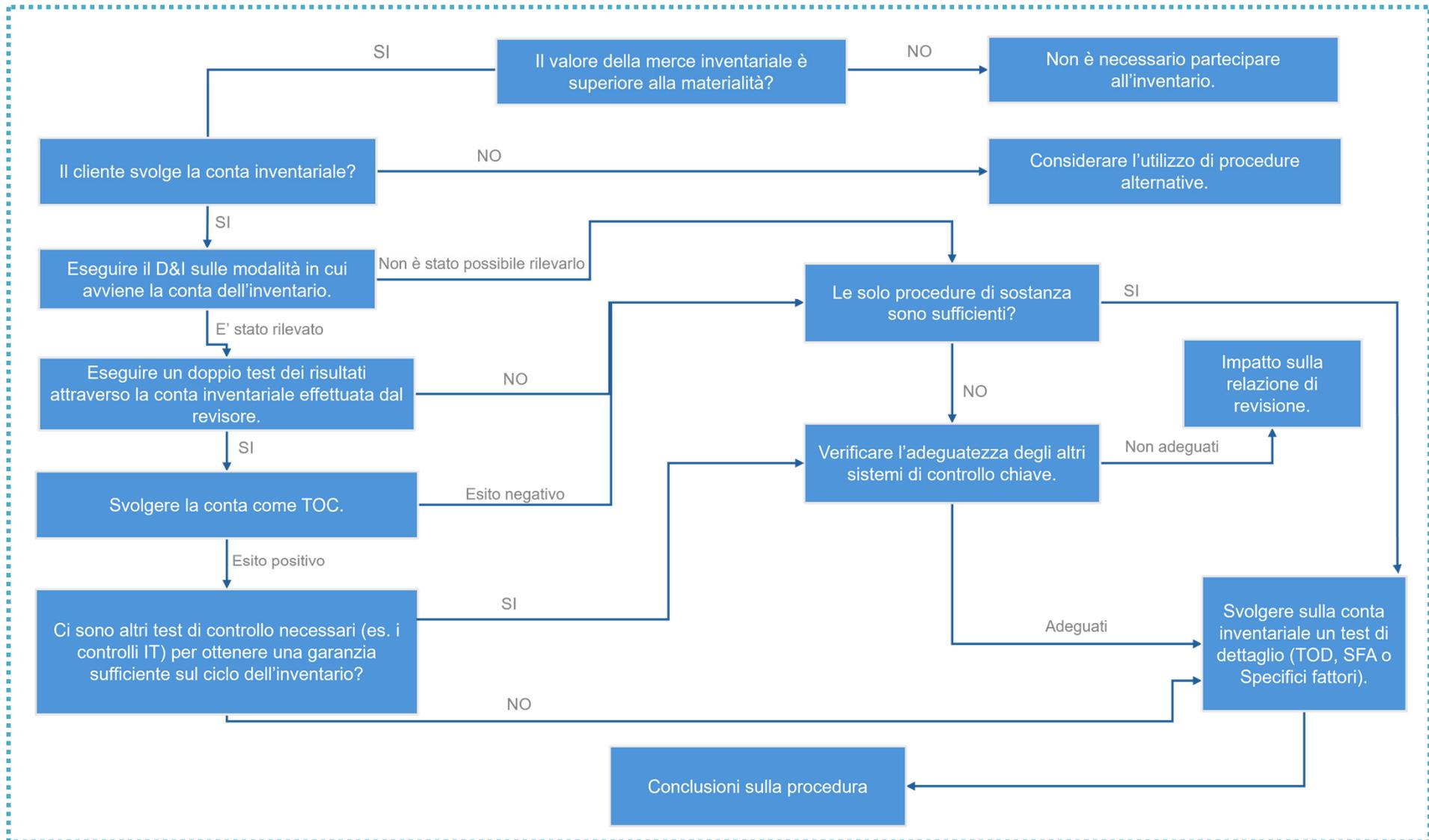
- ❖ la **presenza alla conta fisica delle rimanenze**, al fine di:
 - **valutare le istruzioni e le procedure** della direzione per la rilevazione ed il controllo dei risultati della conta fisica delle rimanenze da parte dell'impresa;
 - **osservare lo svolgimento delle procedure di conta** della direzione;
 - svolgere **ispezioni** sulle rimanenze;
 - svolgere **conte di verifica** sulle rimanenze.
- ❖ lo svolgimento di procedure di revisione sulle registrazioni inventariali finali dell'impresa per stabilire se riflettano accuratamente i risultati effettivi della conta delle rimanenze.

Il revisore si accerta che la **procedura** di inventario fisico sia adeguata, ed effettua un'indagine sui metodi di controllo adottati dall'impresa

Assiste alle procedure di conta effettuate dal personale dell'impresa, **effettua esami campionari**

Valuta i risultati dell'inventario e acquisisce elementi probativi

La verifica delle quantità fisiche



La verifica delle quantità fisiche

Fasi	Sistema Inventariale	Asserzioni
1	Comprendere il ciclo dell'inventario del cliente (tipo di inventario, processi, controlli e sistema), valutare il RMM e pianificare l'audit.	E, C, V, P
2	Test sul sistema inventariale se applicabile: <ul style="list-style-type: none">• Controlli rilevanti per l'audit;• ITGC;• ITAC.	E, C, V
3	Progettazione: Revisionare le istruzioni e le procedure della società per la registrazione ed il controllo dei risultati derivanti dalla conta dell'inventario fisico e valutare l'impatto sulla strategia di revisione.	E, C, V
4	Implementazione: Osservare il modo in cui avvengono le procedure di conta e ispezionare il magazzino per accertarne l'esistenza, valutarne le condizioni e ricercare potenziali scorte dimenticate (completezza).	E, C, V
5	Eeguire la conta – dal contabile al fisico (esistenza).	E, C, V
6	Eeguire la conta – dal fisico al contabile (completezza).	E, C, V
7	Eeguire le procedure di revisione sulle registrazioni finali del magazzino della società per determinare se riflettono accuratamente i risultati della conta inventariale effettuata dal revisore.	E, C, V
8	Eeguire un test sul periodo intermedio quando la conta inventariale avviene in un'altra data (se applicabile).	E, C, V

La verifica delle quantità fisiche – *Fase 1*



La scelta dell'approccio di audit appropriato inizia con la **comprensione** della composizione sia del saldo che dei processi alla base dell'inventario

Comprensione del ciclo inventario

- Quale **tipologia di merce** in magazzino ha il cliente? (materie prime, prodotti in corso di lavorazione, prodotti finiti con date di scadenza, etc..);
- Come le transazioni vengono avviate, registrate, elaborate, corrette (se necessario), trasferite alla contabilità generale e riportate nel bilancio; qual è il **metodo di conteggio** dell'inventario fisico, se sono previste procedure adeguate e se sono state impartite istruzioni appropriate per il conteggio dell'inventario fisico;
- Se le scorte sono detenute in più **sedi**, il revisore documenta i diversi processi di inventario ed ottiene il diagramma delle ubicazioni, compreso il tipo di ubicazione, l'applicazione informatica e l'ubicazione geografica;
- Sulla base dei processi della società, **dove si trovano i rischi di cut-off** dell'inventario e i rischi di frode.

La verifica delle quantità fisiche – *Fase 2*

Il sistema di **inventario continuo** (“*inventaire permanent*”) è un metodo per tracciare e registrare le scorte e i costi dei beni venduti in modo continuativo; in pratica il programma registra tutte le transazioni di inventario in tempo reale, in modo che il sistema possa visualizzare il saldo corrente dell'inventario in qualsiasi momento.

Quando l'inventario è il fulcro dell'attività della società oggetto di revisione legale, è probabile che le transazioni che riguardano i moduli dell'inventario siano numerose e di valore elevato.

Inoltre, quando si utilizza un sistema di inventario continuo, la società di solito si affida al programma per valutare l'inventario, calcolare il costo delle vendite e rilevare le registrazioni automatiche che interessano il libro degli inventari.

Pertanto, l'applicazione informatica per l'inventario, in generale, contiene controlli rilevanti per la revisione contabile per i quali il revisore deve ottenere almeno una comprensione della progettazione e dell'implementazione.

In questo senso il revisore può avvalersi.

**IT General controls
(ITGC)**

**IT Application Controls
(ITAC)**

**Audit Data Analytics
(ADA)**

La verifica delle quantità fisiche – *Fase 3*

Procedura di inventario fisico

Il revisore si assicura che le **istruzioni** e le **procedure** della società per la registrazione ed il controllo dei risultati della conta **includano**:

- l'applicazione di **controlli appropriati**, ad esempio la raccolta delle registrazioni della conta dell'inventario usate, la contabilizzazione delle registrazioni della conta dell'inventario fisico non utilizzate e le procedure di conteggio e riconteggio;
- **l'identificazione accurata dello stato di avanzamento dei lavori in corso sui materiali**, degli articoli a lento movimento, obsoleti o danneggiati e delle scorte di proprietà di terzi, ad esempio in conto deposito;
- le **procedure utilizzate per stimare le quantità fisiche**, ove applicabile;
- ed il **controllo della movimentazione delle scorte tra le aree**, la spedizione e il ricevimento delle scorte prima e dopo la data di chiusura.

Quando le istruzioni fornite dalla società non sono adeguate, il revisore deve :

- **chiedere al cliente di rivedere la procedura** di conta dell'inventario per assicurarsi che sia condotta in modo appropriato il giorno del conteggio;
- prende in considerazione la possibilità di **umentare il campione di conteggio**;
- considera qualsiasi altro impatto sulla strategia di revisione.

La verifica delle quantità fisiche – *Fase 4*

Premessa

Quando assiste al conteggio dell'inventario fisico, il revisore osserva il controllo che avviene sul movimento delle scorte prima, durante e dopo la conta, per assicurarsi che il sistema e le procedure siano state progettate e attuate in modo adeguato.

Il revisore può ottenere una copia, alla data di chiusura, di una serie di informazioni, come il dettaglio dei movimenti avvenuti nel magazzino, che hanno lo scopo di assisterlo nell'esecuzione della procedura di revisione sulla contabilizzazione di questi movimenti in un momento successivo.

Inoltre, il revisore deve verificare che siano state applicate in modo adeguato le attività di controllo previste.

Svolgimento della conta Da parte del revisore

Durante l'osservazione e l'ispezione, **il revisore si aspetta che:**

- **non ci sia nessun movimento** dell'inventario durante il conteggio all'interno del magazzino visitato;
- **gli articoli ricevuti durante la conta siano identificati e contati separatamente;**
- **gli articoli pronti per la spedizione durante la conta siano chiaramente identificati e contati separatamente;**
- **vengano utilizzate due squadre:** una per il conteggio e l'altra per la registrazione;
- **il registro dei codici dell'inventario o i fogli di conta siano conservati.**

La verifica delle quantità fisiche – *Fase 5*

Esecuzione della conta, modalità dal contabile al fisico

Test a doppio scopo

L'esecuzione del test con doppia finalità sulla conta inventariale fornisce elementi probativi sulla qualità della conta effettuata dal cliente e, pertanto, fornisce prove dell'efficacia del conteggio effettuato dalla società, ovvero garantisce che le quantità iscritte dopo l'inventario siano prive di errori significativi. In altre parole, si verifica il conteggio effettuato dal team per garantire l'efficacia del controllo. Per utilizzare la conta inventariale ai fini del test a doppio scopo, il revisore calcola due dimensioni del campione:

1. un campione scelto dallo stesso come test di dettaglio;
2. un campione per la verifica dei controlli di conformità.

La finalità ultima del test è validare i risultati della conta con i fogli di conteggio della società e con le registrazioni contabili dell'inventario.

Test a rotazione

Nel caso di società con più magazzini, il revisore può affidarsi a «**test a rotazione**» per ogni sede.

La verifica delle quantità fisiche – *Fase 6*

Esecuzione della conta, modalità dal fisico al contabile

In generale, **il rischio intrinseco sul saldo dell'inventario è più elevato sull'asserzione dell'esistenza» che della completezza; tuttavia al fine di mitigare quest'ultima viene svolto un test «floor to sheet», il cui scopo è verificare, ad esempio:**

- quali controlli sono messi in atto dalla società al fine di garantire che tutto l'inventario sia registrato in modo appropriato durante l'anno, in modo che le scorte siano registrate una volta che i diritti e gli obblighi sono trasferiti dal fornitore al cliente e se questi controlli sono stati testati e sono efficaci?
- etc..

Procedura di revisione

Quando il revisore assiste al conteggio delle scorte, osserva e discute con il responsabile della conta qualsiasi area del magazzino in cui vede il rischio che l'inventario non venga svolto correttamente e controlla l'eventuale esistenza di scorte insolite che potrebbero potenzialmente non essere registrate.

La verifica delle quantità fisiche – *Fase 7*



Eeguire le procedure di revisione sulle registrazioni finali dell'inventario della società

È obbligatorio che il revisore svolga una procedura di revisione sulle registrazioni finali dell'inventario della società per verificare che esse riflettano accuratamente i risultati effettivi della conta.

Quando la conta fisica dell'inventario si conclude, la società effettua le rettifiche nel sistema, se necessario, e produce un riepilogo conclusivo in cui vengono iscritti tutti i prodotti disponibili nella corretta quantità.

Una volta disponibile, **il revisore ottiene questo riepilogo e si assicura che il risultato della sua conta si rifletta nelle registrazioni presenti nell'inventario finale.**

Questa procedura deve essere documentata nel file di audit.

La verifica delle quantità fisiche – *Fase 8*

Test sul periodo intermedio in cui l'inventario fisico viene condotto in un'altra data

Per motivi pratici, la conta dell'inventario fisico può essere effettuata in una o più date diverse dalla data di chiusura del bilancio.

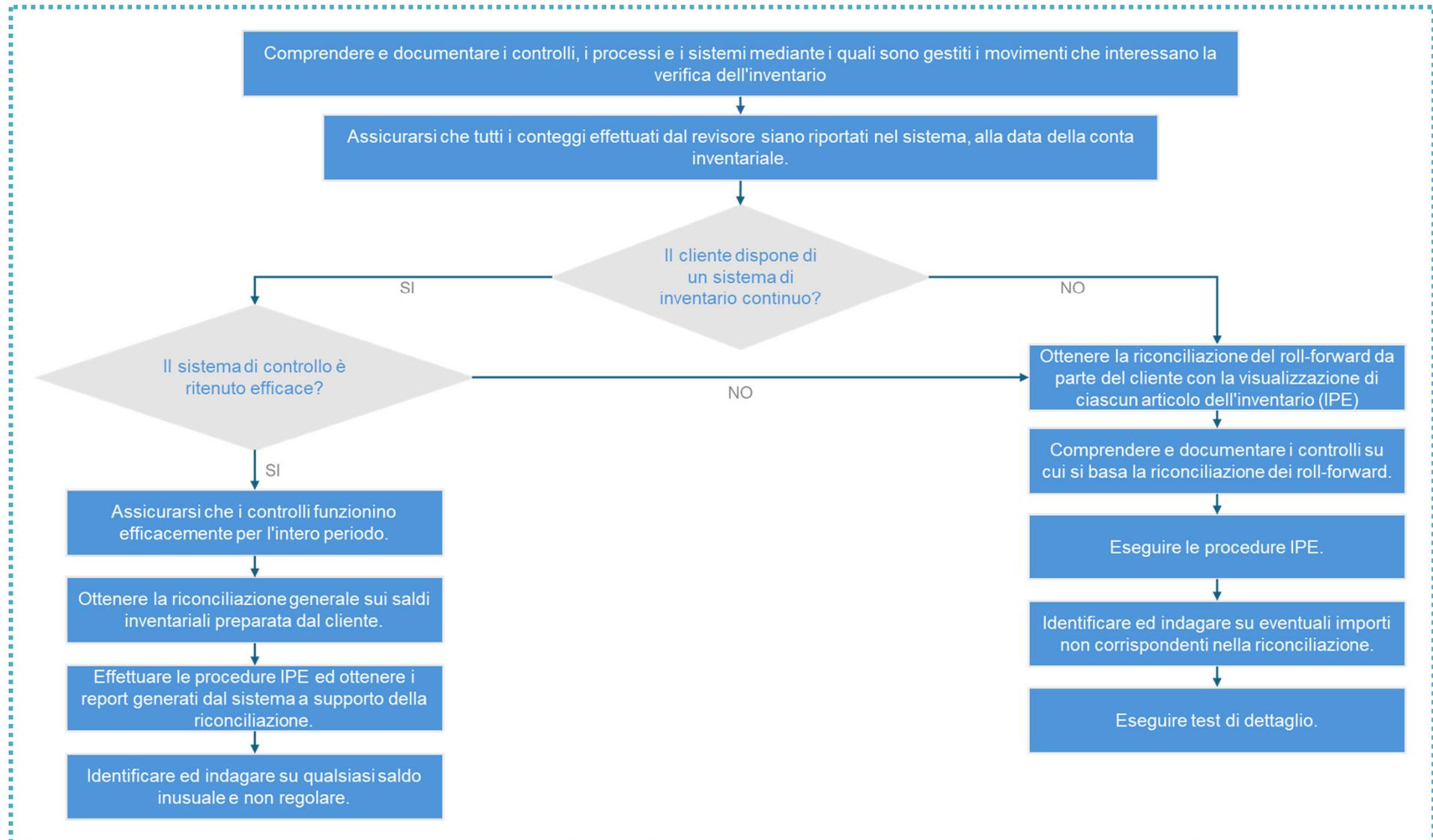
Ciò può essere fatto indipendentemente dal fatto che la società determini le quantità mediante un conteggio annuale dell'inventario fisico o attraverso un sistema di inventario continuo.

In ogni caso, se la partecipazione alla conta inventariale non viene effettuata a fine anno, il revisore deve documentare il modo in cui il team ha ottenuto la sicurezza che il bilancio di fine anno non contenga errori significativi.

Per verificare il periodo intermedio, il revisore deve effettuare una procedura di dettaglio, il ***roll-forward*** o il ***roll-back***, al fine di ottenere elementi probativi sul fatto che le variazioni del magazzino tra la data della conta e la data del bilancio siano state registrate correttamente.

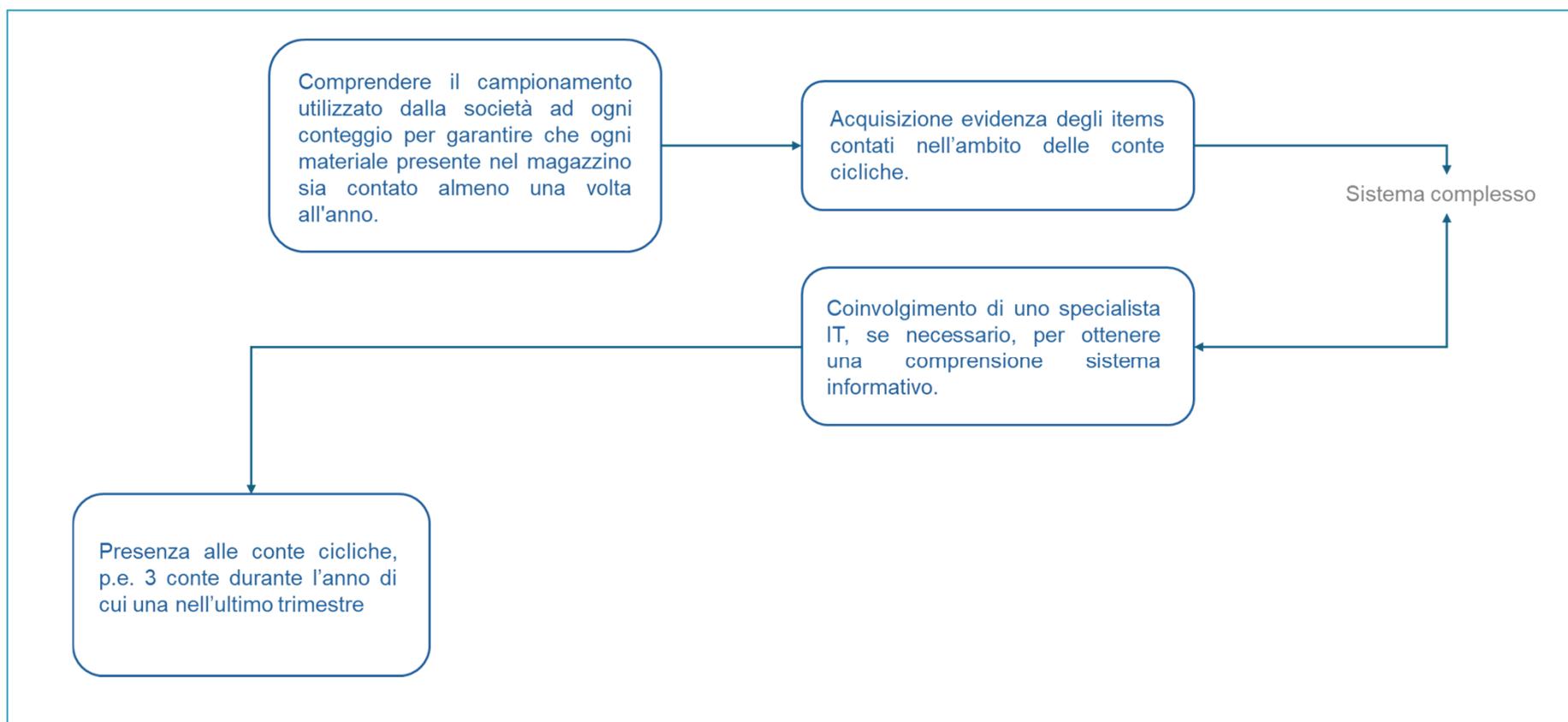
Quando si verifica il periodo intermedio, qualunque sia la strategia di revisione scelta, occorre valutare che le informazioni prodotte dalla società (per esempio: vendite e acquisti, resi, storni, sconti, campioni di prodotti) siano accurate e complete.

La verifica delle quantità fisiche – *Fase 8*



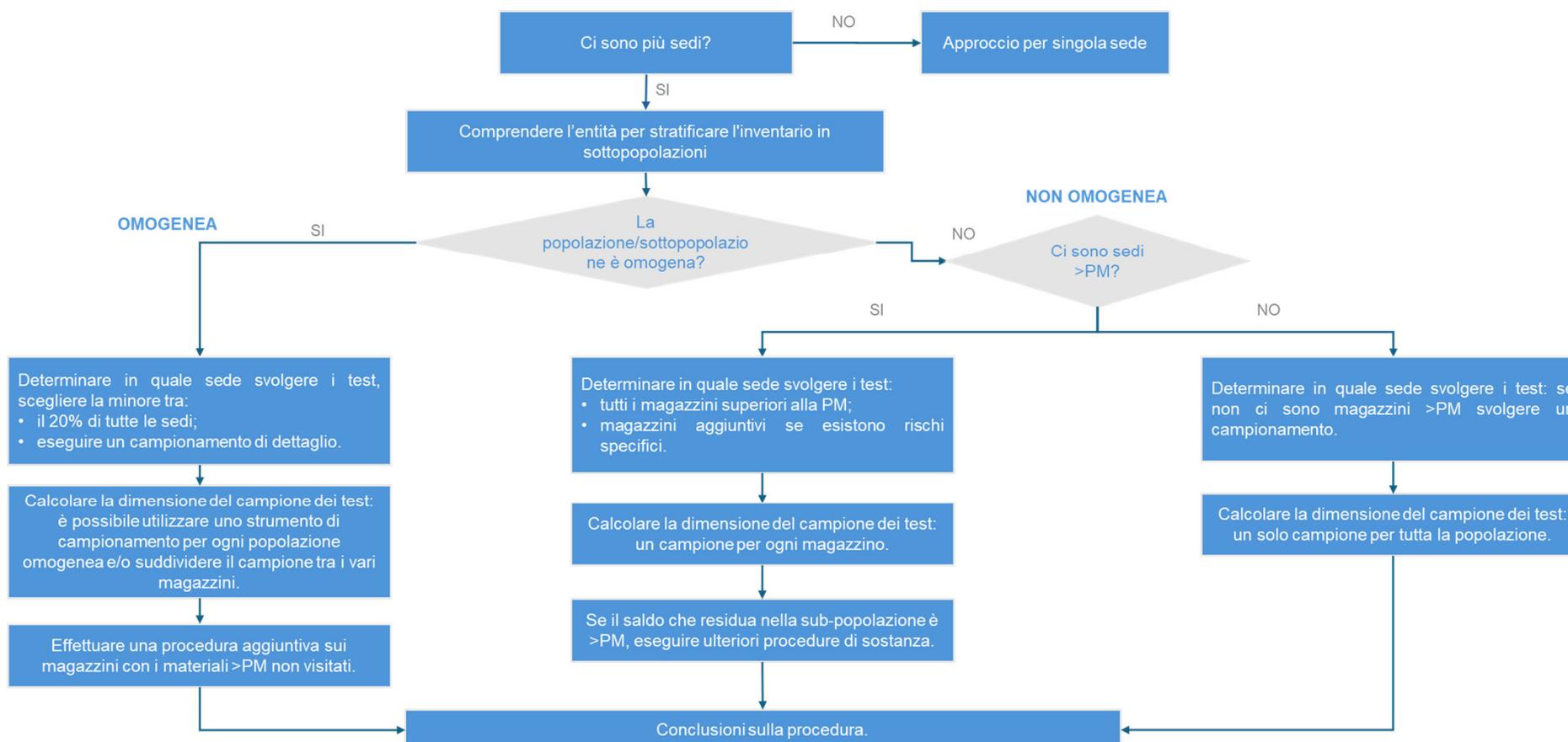
La verifica delle quantità fisiche

Il **rolling stock-taking** è un sistema che consente alla società di eseguire un **controllo inventariale continuo**.



La verifica delle quantità fisiche

Lo schema decisionale che segue rappresenta un possibile approccio da seguire nel caso in cui le rimanenze siano dislocate in più magazzini.



La verifica delle quantità fisiche

Le **carte di lavoro** devono includere almeno:

- Il memorandum;
- Il riepilogo delle conte.

Esempio di **carta di lavoro**

Premessa

Verificare l'esistenza delle rimanenze di magazzino.

Lavoro svolto

In data XX ho assistito all'inventario di fine anno della società XY, nel magazzino WW in Via tale dei tali a..... La sig.ra XYZ ha messo a disposizione il tabulato 1234 di magazzino indicante le seguenti informazioni: il codice di ogni articolo presente a magazzino, la descrizione, la quantità a sistema, la quantità effettivamente conteggiata con l'inventario, il valore unitario e quello complessivo. La stampa fornita dalla società presenta i codici in ordine di valore in modo da poter verificare i codici che presentano maggior valore.

Ho selezionato alcuni codici e mi sono fatto indicare la zona di stoccaggio.

Nello svolgimento dell'inventario sono stato accompagnato dal capo magazziniere dello stabilimento; la selezione dei codici è avvenuta nel modo seguente:

- Prodotti Finiti → primi XX codici a maggior valore e n. selezionati in modo casuale (1 ogni 32)

Conclusioni

Dalle verifiche effettuate si ritiene che l'inventario fisico effettuato dalla società sia sostanzialmente attendibile.

La verifica delle quantità fisiche

- I dati delle **quantità contate** devono essere **ricondotti al tabulato** delle rimanenze aggiornato con le differenze inventariali, e quest'ultimo dev'essere ricondotto alla contabilità ed al bilancio. La verifica del saldo di bilancio è la finalità ultima della verifica del revisore, e in assenza di tale passaggio le procedure perdono quasi totalmente efficacia.

Esempio di **carta di lavoro**

XXX S.p.A.

Riepilogo conte effettuate

Dal contabile al fisico

Item	Codice	Descrizione	Magazzino	Valore giacenza	Q.tà tabulato	Q.tà conta	Delta	Note
1	X000001	...	Verona	1000	352	352	0	
2	X000002	...	...	2100	730	728	-2	*
3	X000003	...	...	7322	212	213	1	**
...

* presso terzi per lavorazione

** rientrato in data XX per riparazione

Roll forward / Roll back

Codice	Descrizione	Conta 22.12	Valore totale	Carichi [+]	Scarichi [-]	Q.tà 31.12	Valore totale	Note
		612	1422	10	8	614	1427	
		313	637	3	2	314	639	

Totale

2059

ok tabulato
22.12

2066

ok tabulato
31.12

- La svolgimento delle procedure di roll-back o roll-forward può essere attuato mediante test di controllo o test di dettaglio.*

La verifica delle quantità fisiche

Ricorda che

- ❖ Se l'inventario viene svolto ad una data diversa da quella di bilancio, il revisore deve svolgere appropriate procedure per accertarsi che i movimenti intervenuti tra la data di conta e la data di bilancio siano riflessi in contabilità in maniera appropriata;
- ❖ Se il revisore non è in grado di assistere alla conta di magazzino deve svolgere appropriate procedure alternative;
- ❖ Nei casi in cui la partecipazione all'inventario sia impraticabile e le procedure alternative non abbiano fornito sufficienti ed appropriati elementi probativi il revisore deve esprimere un giudizio con rilievi;
- ❖ Il revisore partecipa all'inventario fisico ogni anno;
- ❖ Se le giacenze presso terzi sono «materiali» il revisore deve:
 - Predisporre le lettere di conferma per accertare la quantità e le condizioni della merce;
 - Svolgere ispezioni presso i luoghi dei terzi.

La circolarizzazione dei depositari

Con riguardo all'area del magazzino la **richiesta di conferma** può essere rivolta ai **depositari** ed ai **depositanti di merce**.

Il processo di circolarizzazione si articola nei seguenti step:

Definizione della **data di riferimento** in cui svolgere la procedura

Ottenimento dell'elenco della merce depositata presso terzi e della merce di terzi presso la società e sua *validazione*

Definizione del **numero di controparti** da circolarizzare sulla base degli obiettivi di revisione e della significatività

Integrazione del campione con eventuali items **unpredictable**

La richiesta di conferma è predisposta su carta intestata della società ed inviata al terzista direttamente dal revisore

La circolarizzazione dei depositari

- Nella prassi **può essere utilizzata** sia una **forma in bianco** sia una **richiesta positiva** nella quale è indicato l'importo da confermare;
- La risposta dovrà essere spedita dal terzista **direttamente al revisore**.

Esempio di **carta di lavoro**

Spettabile
(destinatario)
(indirizzo)

e.p.c.
indirizzo revisore

Luogo, data

Oggetto: conferma dei saldi e segnalazione di dati e notizie al gg/mm/aaaa.

Egredi Signori,

I nostri revisori contabili stanno effettuando il normale esame del nostro bilancio.

In relazione a ciò, Vi autorizziamo a fornire direttamente loro, rispondendo alla presente e-mail ricevuta (**XX@pec.XX.it**), senza modificarne l'oggetto, le quantità di merce di nostra proprietà esistenti presso di Voi in c.to deposito alla data del gg/mm/aaaa.

Il completamento della verifica da parte dei nostri revisori richiede che la Vostra risposta pervenga a **XX** entro il gg/mm/aaaa.

- *La Società dovrà riconciliare i saldi non concordanti ed il revisore deve analizzarne le cause.*
- *In caso di mancata risposta dovranno effettuarsi opportune procedure alternative.*

La valutazione delle rimanenze



Codice Civile (Art. 2426 c.c.)

- Definisce il **costo di acquisto** e di **produzione**.
- Introduce il criterio di valutazione al **minore tra costo e valore di realizzo desumibile dal mercato**.
- Definisce le **metodologie di valutazione** accettate.

OIC 13

Il principio contabile OIC 13 approfondisce e dettaglia quanto previsto dal Codice Civile, fornendo indicazioni operative su come applicare i criteri di valutazione delle rimanenze.

- **Costo di acquisto o di produzione:** Il costo di acquisto comprende tutte le spese sostenute per portare le merci nel luogo e nelle condizioni attuali, mentre il costo di produzione include sia costi diretti che una parte di costi indiretti.
- **Valore di realizzo netto:** il principio chiarisce che il valore di realizzo netto deve essere determinato considerando non solo il prezzo di vendita corrente ma anche i costi stimati di completamento e di vendita.
- **Metodi di valutazione:** Oltre ai metodi FIFO e costo medio ponderato, l'OIC 13 ammette l'utilizzo del LIFO.
- **Svalutazione e ripristino:** Se in un esercizio successivo viene meno la causa della svalutazione, si procede al ripristino del valore originario, sempre entro il limite del costo storico.

La valutazione delle rimanenze

Esempio di test che possono essere effettuati con riferimento all'accuratezza ed alla valutazione delle materie prime:

- Quadratura del tabulato con le *lead*;
- Verifica di corretta applicazione delle formule di calcolo;
- Verifica che la variazione dello stato patrimoniale esprima correttamente il contributo al conto economico dell'esercizio;
- Verifica della movimentazione per quantità;
- Verifica della corretta configurazione di costo tra i criteri ammissibili;
- Verifica degli oneri considerati nella valorizzazione delle materie prime;
- Verifica della presenza di slow moving / no moving o altre casistiche di deperimento che possano suggerire un minor valore di realizzo rispetto al costo;
- Movimentazione e quadratura con il bilancio dell'eventuale fondo svalutazione.

La verifica della valorizzazione dei semilavorati e dei prodotti finiti

Costo di produzione

Gli oneri tipicamente identificabili nel costo di produzione includono:

Costi diretti

- Costo materiali, incluso il trasporto
- Costo manodopera diretta
- Imballaggi

Costi indiretti

- Costo della manodopera indiretta e del personale di stabilimento
- Costi di manutenzione dei cespiti
- Altre spese effettivamente sostenute per la lavorazione dei prodotti (gas, metano, acqua, servizi di vigilanza ecc.)

Elementi di rilievo per il revisore

- ❖ **Quali costi sono inclusi nella valutazione delle giacenze**
 - *p.e. verifica che tra i costi indiretti non sia presente l'onere relativo al personale impiegato nella vendita o il costo dell'affitto dell'ufficio amministrativo.*
- ❖ **Quali sono i criteri di imputazione dei costi diretti / indiretti**
 - *p.e. l'attribuzione dei costi indiretti dovrebbe essere effettuata secondo la normale capacità produttiva ovvero con criteri che riducano il rischio di valorizzazione a magazzino di eventuali inefficienze.*

La valutazione delle rimanenze

Esempio di test che possono essere effettuati con riferimento all'accuratezza ed alla valutazione dei semilavorati e dei prodotti finiti:

- Quadratura del tabulato con le *lead*;
- Verifica di corretta applicazione delle formule di calcolo;
- Verifica che la variazione dello stato patrimoniale esprima correttamente il contributo al conto economico dell'esercizio;
- Verifica della movimentazione per quantità;
- Verifica della corretta della configurazione di costo tra i criteri ammissibili;
- Verifica che i costi diretti ed indiretti inclusi nelle distinte base siano appropriati rispetto al framework contabile;
- Verifica dei criteri di imputazione dei costi diretti ed indiretti;
- Verifica dei dati consuntivi circa le lavorazioni;
- Verifica del calcolo del costo orario dei dipendenti;
- Verifica della valorizzazione del costo della manodopera e delle fasi di lavorazione nei semilavorati;
- Verifica della presenza di slow moving / no moving o altre casistiche di deperimento che possano suggerire un minor valore di realizzo rispetto al costo;
- Movimentazione e quadratura con il bilancio dell'eventuale fondo svalutazione.

La valutazione delle rimanenze

- Le materie prime e sussidiarie che partecipano alla fabbricazione di prodotti finiti non sono oggetto di svalutazione se ci si attende che i prodotti finiti nei quali saranno incorporate possono essere oggetto di realizzazione per un valore pari o superiori al costo di produzione del prodotto finito. Tuttavia, quando una diminuzione nel prezzo delle materie prime e sussidiarie indica che il costo dei prodotti finiti eccede il valore netto di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato dei prodotti finiti, le materie prime e sussidiarie sono svalutate fino al valore netto di realizzazione. In tali circostanze, il prezzo di mercato delle materie prime e sussidiarie può rappresentare la migliore stima disponibile del loro valore netto di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato.

Esempio di **carta di lavoro**

Assertion valutazione.

Lavoro svolto allo scopo di verificare la valutazione delle rimanenze al minore tra costo e valore di presunto realizzo, abbiamo confrontato il valore di vendita con il costo della giacenza incrementato degli oneri diretti di completamento e vendita.

Conclusioni sulla base del lavoro svolto si rende necessario adeguare il fondo svalutazione.

Item	Codice	Descrizione	Q.tà al 31.12 [A]	Costo unitario [B]	Costo totale C = [A*B]	Prezzo di vendita [D]	Altri oneri unitari [E]	Valore di realizzo F = [D*E]	Margine di realizzo G = [F*A]	Fondo [G*A]
1	X000001	...	140	340	47.600	800	200	600	260	No
2	X000002	...	520	120	62.400	500	150	350	230	No
3	X000003	...	20	2.230	44.600	2400	500	1900	-330	-6.600
...

La verifica della disclosure

Il contenuto della nota integrativa bilancio ordinario (art. 2427 Codice Civile)

- ❖ I **criteri** applicati nella valutazione delle voci di bilancio, nelle rettifiche di valore e dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato, i criteri adottati per la svalutazione al valore di realizzazione desumibile dal mercato, le informazioni relative all'eventuale ripristino del costo originario e del conseguente effetto sul conto economico;
- ❖ Le **variazioni** intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo;
- ❖ L'ammontare degli **oneri finanziari** imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce;
- ❖ L'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate; gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime sono distintamente indicati, con evidenza degli **eventuali gravami esistenti sulle rimanenze** (ad esempio, pegno, patto di riservato dominio ecc.);
- ❖ Per i beni fungibili qualora il costo (calcolato col metodo della media ponderata o con quelli del "primo entrato, primo uscito" o: "ultimo entrato, primo uscito") differisce in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la **differenza**, per categorie di beni.

La verifica della disclosure

Il contenuto della nota integrativa *bilancio abbreviato* (art. 2427 Codice Civile)

- ❖ I **criteri** applicati nella valutazione delle voci di bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato.
- ❖ L'ammontare degli **oneri finanziari** imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce.
- ❖ L'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate.
- ❖ Nel caso di **svalutazione** delle rimanenze le informazioni richieste al paragrafo 59 dell'OIC 13.
- ❖ Nel caso dell'esistenza di **gravami** sulle rimanenze le informazioni richieste al paragrafo 60 dell'OIC 13.

Possibili impatti nella relazione di revisione

Il revisore **non ha assistito alla conta fisica delle rimanenze di magazzino all'inizio del periodo amministrativo in esame** e non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati relativamente ai saldi di apertura delle rimanenze di magazzino

I possibili effetti dell'**impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati** relativamente ai saldi di apertura delle rimanenze di magazzino sono ritenuti **significativi** ma **non pervasivi** per il bilancio

Giudizio con rilievi

[Ho][Abbiamo] svolto...

Elementi alla base del giudizio con rilievi

[Sono stato nominato revisore legale][Siamo stati nominati revisori legali] della Società il [xx][yy][aa] e conseguentemente non [ho][abbiamo] assistito alla conta fisica delle rimanenze di magazzino all'inizio dell'esercizio. Le procedure alternative non hanno fornito elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardo le quantità delle rimanenze di magazzino al [gg][mm][aa-1]. Poiché le rimanenze iniziali di magazzino contribuiscono alla determinazione del risultato economico e dei flussi di cassa, non siamo stati in grado di stabilire se fossero necessarie rettifiche al risultato dell'esercizio esposto nel conto economico e ai flussi di cassa derivanti dall'attività operativa riportati nel rendiconto finanziario.

N.B. Anche nell'*ANNO N+1* sarà espresso un **GIUDIZIO CON RILIEVI**.

**ISA
510**

Possibili impatti nella relazione di revisione



ANNO N+1

Giudizio con rilievi

[Ho][Abbiamo] svolto...

Elementi alla base del giudizio con rilievi

[[Sono stato nominato revisore contabile] [Siamo stati nominati revisori contabili] della Società nel corso del [aa – 1] e, conseguentemente, non [mi][ci] è stato possibile assistere alla conta fisica delle rimanenze di magazzino all'inizio di tale periodo amministrativo, e procedure alternative non hanno fornito elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardo alle suddette quantità delle rimanenze di magazzino. **Poiché le rimanenze iniziali di magazzino influiscono sulla determinazione del risultato economico, non [sono stato] [siamo stati] in grado di stabilire se fossero necessarie rettifiche al risultato economico nonché al patrimonio netto iniziale del periodo amministrativo [aa – 1].** Conseguentemente [avevo][avevamo] espresso un giudizio con rilievi sul bilancio del periodo amministrativo chiuso al [gg][mm] [aa - 1]. A causa del possibile effetto degli aspetti sopra descritti sulla comparabilità dei dati del periodo amministrativo [aa] con i dati corrispondenti, anche il [mio][nostro] giudizio sul bilancio del periodo amministrativo [aa] è espresso con rilievi.

Possibili impatti nella relazione di revisione

Le rimanenze di magazzino sono errate

L'errore è ritenuto **significativo** ma **non pervasivo** per il bilancio; pertanto è appropriato esprimere un **giudizio con rilievi**

Giudizio con rilievi

[Ho][Abbiamo] svolto...

Elementi alla base del giudizio con rilievi

[Le rimanenze di magazzino della Società sono iscritte nella situazione patrimoniale-finanziaria per un importo di xxx. Gli amministratori non hanno valutato le rimanenze di magazzino al minore tra il costo e il loro valore netto di realizzo ma unicamente al costo; ciò costituisce una deviazione dagli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea. **Le registrazioni della Società indicano che qualora gli amministratori avessero valutato le rimanenze di magazzino al minore tra il costo e il loro valore netto di realizzo, sarebbe stato necessario svalutare le stesse per un importo di xxx.**

Conseguentemente, il costo del venduto sarebbe stato superiore di xxx, e le imposte sui redditi, l'utile netto ed il patrimonio netto sarebbero stati inferiori rispettivamente di xxx, di xxx e di xxx.

**ISA
705**

Possibili impatti nella relazione di revisione

Il revisore non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati su più elementi del bilancio d'esercizio, in particolare sulle rimanenze di magazzino e sui crediti

I possibili effetti di tale impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sono ritenuti **significativi e pervasivi** per il bilancio d'esercizio

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

[Sono stato incaricato][Siamo stati incaricati] di svolgere...

Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

[Sono stato incaricato] [Siamo stati incaricati] di svolgere la revisione contabile del bilancio d'esercizio al [gg][mm][aa] solo successivamente a tale data e pertanto non [ho][abbiamo] assistito all'inventario fisico delle rimanenze di magazzino all'inizio e alla fine dell'esercizio. **Non [sono stato] [siamo stati] in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati mediante lo svolgimento di procedure alternative relativamente alle quantità delle rimanenze di magazzino in giacenza al [gg][mm][aa-1] e [gg][mm][aa] che sono iscritte nello stato patrimoniale rispettivamente a xxx e a xxx.** Inoltre, l'introduzione nel mese di settembre [aa] di un nuovo sistema informativo di gestione dei crediti ha determinato numerosi errori nei crediti stessi. Alla data della presente relazione, gli amministratori stavano ancora rimediando alle carenze del sistema e correggendo gli errori. Non [sono stato] [siamo stati] in grado di confermare né di verificare con procedure alternative i crediti inclusi nello stato patrimoniale per un importo totale di xxx al [gg][mm][aa]. A causa della rilevanza di tali aspetti non [sono stato] [siamo stati] in grado di determinare se si sarebbe potuta riscontrare la necessità di rettifiche rispetto alle rimanenze di magazzino nonché ai crediti, registrati o non registrati, e agli elementi che costituiscono il conto economico ed il rendiconto finanziario.

ISA
705

Grazie