

# Le procedure di revisione sulle rimanenze di magazzino

Verona, 29 novembre 2022

A cura di:

Valentina Planzi e Daniele Tosi

*Componenti commissione di studio revisione e collegio sindacale*

# Riferimenti normativi

## Principi contabili nazionali

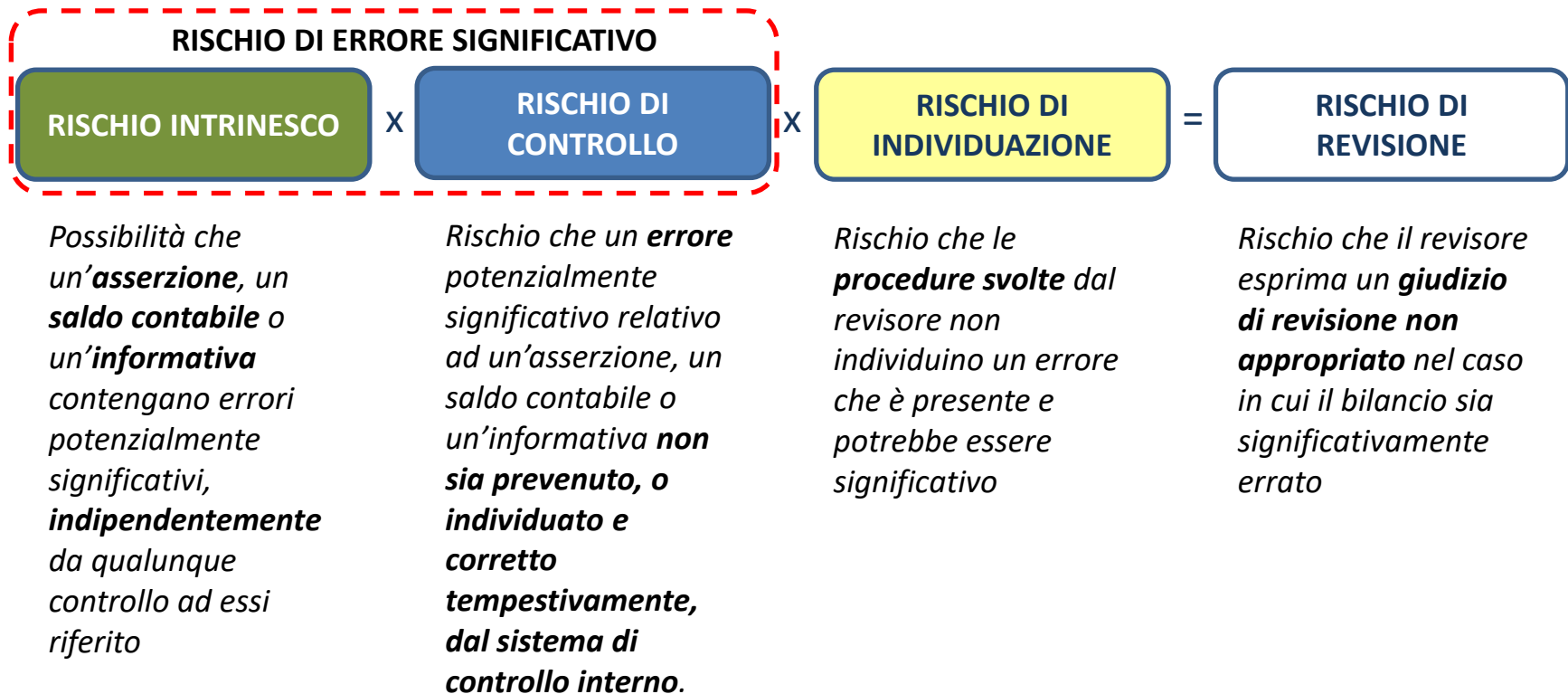
- ❖ **2426 Codice Civile** (Criteri di valutazione), co.1, punti:
  - 1) *Definizione civilistica di costo di acquisto e di produzione*
  - 9) *Valutazione al minore tra costo e valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato*
  - 10) *Metodologie accettate per la determinazione del costo per beni fungibili (LIFO, FIFO, CMP)*
  - 11) *Lavori in corso di ordinazione (esclusi dalla trattazione odierna)*
- ❖ **OIC 13 – «Rimanenze»**
- ❖ **OIC 23 – «Lavori in corso su ordinazione»** (esclusi dalla trattazione odierna)

## Principi di revisione

- ❖ ISA Italia in vigore  
(<https://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/opencms/normativa/principiRevisione/elencoPrincipiInternazionali/>), tra cui indicazioni specifiche sulle rimanenze in:
- ❖ ISA Italia 501 «**Elementi probativi – Considerazioni specifiche su determinate voci**», parr. 4-8

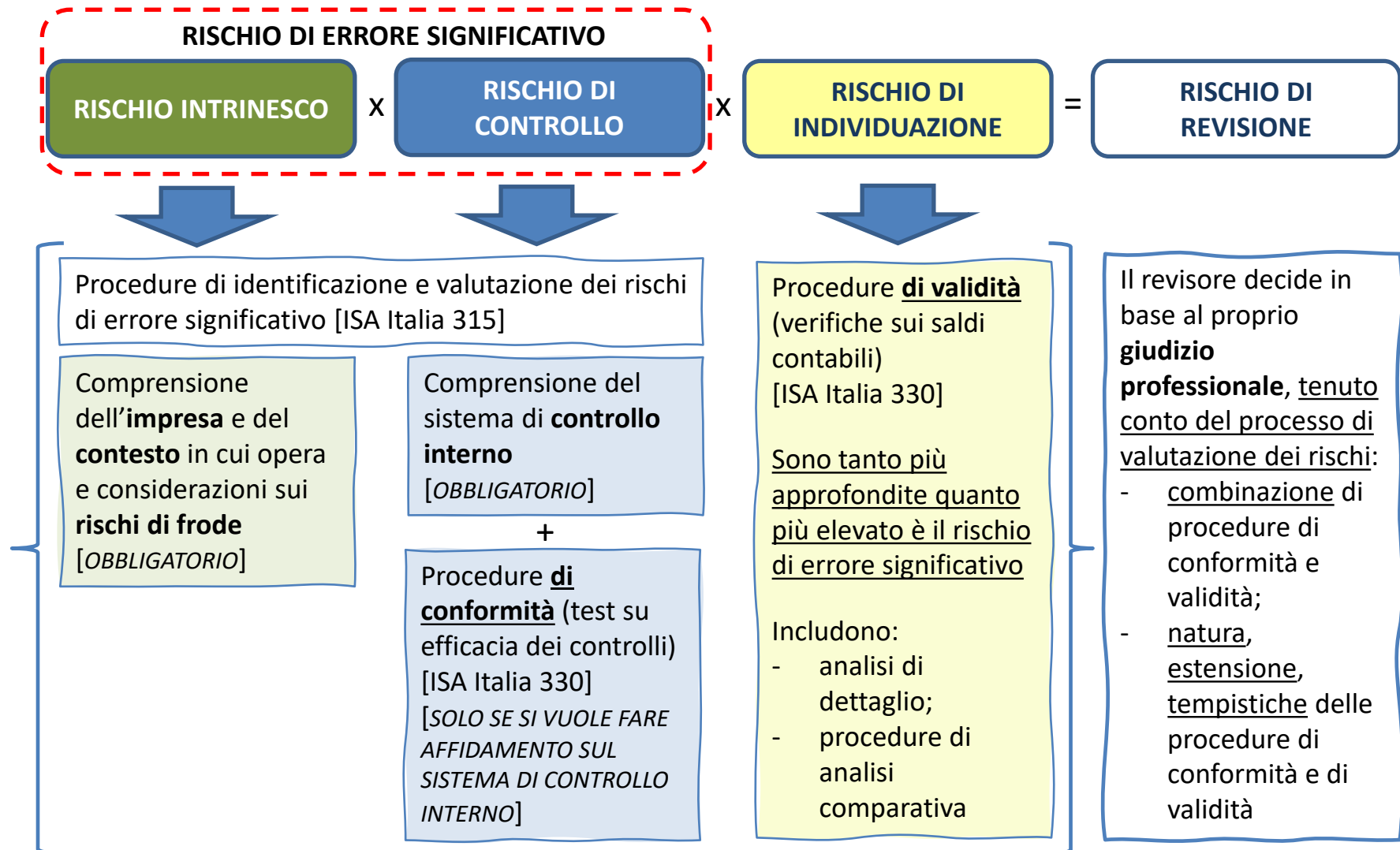
# Richiamo dei principi generali

- ❖ Obiettivo generale delle attività di revisione sulle rimanenze è, al pari di tutte le altre attività del revisore, **‘acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi’** [ISA Italia 200, par. 11]
- ❖ Il revisore ottiene una ragionevole sicurezza ‘acquisendo elementi probativi sufficienti ed appropriati tali da **ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso**’ [ISA Italia 200, par. 17]
- ❖ Il rischio di revisione può essere scomposto come segue:



# Richiamo dei principi generali

- ❖ Il revisore 'governa' il rischio di revisione intervenendo sulle sue componenti:



Il revisore decide in base al proprio **giudizio professionale**, tenuto conto del processo di valutazione dei rischi:

- combinazione di procedure di conformità e validità;
- natura, estensione, tempistiche delle procedure di conformità e di validità

# Richiamo dei principi generali

- ❖ Le attività di revisione sono organizzate per **asserzione**.

Una asserzione è una ‘attestazione della direzione, esplicita e non, contenuta nel bilancio e utilizzata dal revisore per prendere in considerazione le diverse tipologie di errori potenziali che possono verificarsi’ [ISA Italia 315].

Si tratta in altre parole di **caratteristiche di un saldo contabile o di una informativa che, secondo le convenzioni dei principi di revisione, il revisore è tenuto a valutare per esprimere il proprio giudizio.**

Stato patrimoniale [ISA 315 – A111.b]	Conto economico [ISA 315 – A111.a]	Informativa [ISA 315 – A111.c]
<b>Esistenza</b>	Manifestazione	Manifestazione
<b>Valutazione</b>	Accuratezza	Comprensibilità
Completezza	Completezza	Completezza
Classificazione	Classificazione	Classificazione
Diritti ed obblighi	Competenza	Diritti ed obblighi

# Procedure di identificazione dei rischi e di conformità (cenni)

## RISCHIO INTRINESCO

- (i) Indagini presso la Direzione ed altri soggetti
- (ii) Procedure di **analisi comparativa**
- (iii) **Osservazioni ed ispezioni**

### Comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera e considerazioni sui rischi di frode.

Include considerazioni sui rischi legati a:

- settore di attività (mercato, stagionalità, contenuto tecnologico);
- regolamentazione e quadro normativo;
- natura dell'impresa (attività operative, numero di impianti e magazzini, principali clienti e fornitori);
- principi contabili applicati;
- obiettivi e strategie dell'impresa;
- misurazione ed esame della performance economico finanziaria.

## RISCHIO DI CONTROLLO

- (iv) **Informazioni acquisite in esercizi precedenti**
- (v) **Discussione** tra i membri del team di revisione

### Comprensione del sistema di controllo interno.

Include la comprensione di:

- processo di gestione della movimentazione fisica del magazzino e di trasformazione/produzione e relativi controlli;
- processo di valorizzazione del magazzino e relativi controlli;
- processo di determinazione di eventuali svalutazioni e relativi controlli;
- applicativi IT utilizzati per i processi di cui sopra.

+

Eventuali test su uno o più dei controlli chiave identificati (**procedure di conformità**).

# Procedure di identificazione dei rischi e di conformità (cenni)

Rischio di errore significativo (ESEMPIO)	Esistenza	Valutazione	Completezza	Classificazione	Diritti e obbligazioni
<b>Rischio intrinseco</b>					
Esistenza di numerosi conti lavorazione presso terzi	<b>Alto</b>				
Processo produttivo complesso con forte incidenza di costi indiretti		<b>Alto</b>			
Assenza di altri elementi di rischio intrinseco identificati			<b>Basso</b>	<b>Basso</b>	<b>Basso</b>
<b>Rischio di controllo</b>					
Esiste un processo di verifica e riconciliazione periodica dei conti lavorazione ( <u>che il revisore decide di testare e trova efficaci</u> )	<b>Basso</b>				
Esiste un processo strutturato di gestione della valorizzazione delle rimanenze ( <u>che il revisore decide di NON testare</u> )		<b>Alto</b>			
Esiste un processo strutturato di inventari e gestione delle quantità fisiche ( <u>che il revisore decide di testare e trova efficaci</u> )	<b>Basso</b>		<b>Basso</b>	<b>Basso</b>	<b>Basso</b>
<b>Rischio di errore significativo</b>					
Rischio intrinseco x rischio di controllo	<b>Medio</b>	<b>Alto</b>	<b>Basso</b>	<b>Basso</b>	<b>Basso</b>



# Procedure di validità

## RISCHIO DI INDIVIDUAZIONE

Procedure di validità	Esistenza	Valutazione	Completezza	Classificazione	Diritti e obbligazioni
Osservazione delle conte fisiche	X	X	X		X
Conferma esterna di rimanenze detenute da terzi	X		X		X
Riconciliazione del risultato delle conte con la contabilità generale e con il bilancio	X		X	X	
Riconduzione dei risultati delle conte svolte in corso d'anno alla situazione di fine anno (cd. rollback o rollforward)	X		X		
Verifiche di analisi comparativa	X	X	X	X	
Verifica delle modalità di determinazione del costo delle rimanenze		X			
Verifica della valorizzazione al minore tra costo e valore di realizzo, tramite ricerca di: - fenomeni di vendita sottocosto; - fenomeni di obsolescenza o lenta rotazione.		X			

Procedure di validità sulle quantità fisiche

Procedure di validità sulla valorizzazione





# Quali procedure nelle 'nano-imprese'?

L'unica 'semplificazione' possibile per le nano-imprese può consistere nel calcolare direttamente i rischi di errore, piuttosto che come combinazione tra rischio intrinseco e rischio di controllo.

**Si può infatti ragionevolmente presumere un livello di affidamento sui controlli generalmente stimabile come basso o assente.**



**Nelle nano-imprese il revisore può decidere di non fare affidamento sulle procedure di controllo interno, non ritenendole idonee a prevenire, prima che siano commessi, o a individuare e correggere, se già posti in essere, errori significativi.**

**Pertanto il revisore può preferire l'adozione di una strategia di revisione che privilegi le procedure di validità (approccio 'substantive' che prevede il ricorso a test di dettaglio, oltre che a procedure di analisi comparativa), piuttosto le procedure di conformità quale risposta più appropriata ed efficiente al rischio residuo.**

Così facendo il revisore non è tenuto ad effettuare test sull'efficacia operativa del sistema di controllo interno non ritenendo di poter fare affidamento sullo stesso (non utilizzo di un approccio 'control').

Ciò porterà un'indubbia semplificazione nella fase di valutazione del rischio con innegabili riflessi sulle procedure di risposta ai rischi.

## RISCHIO INTRINSECO

- (i) Indagini presso la Direzione ed altri soggetti
- (ii) Procedure di **analisi comparativa**
- (iii) **Osservazioni ed ispezioni**

### Comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera e considerazioni sui rischi di frode.

Include considerazioni sui rischi legati a:

- settore di attività (mercato, stagionalità, contenuto tecnologico);
- regolamentazione e quadro normativo;
- natura dell'impresa (attività operative, numero di impianti e magazzini, principali clienti e fornitori);
- principi contabili applicati;
- obiettivi e strategie dell'impresa;
- misurazione ed esame della performance economico finanziaria.

## RISCHIO DI CONTROLLO

- (iv) **Informazioni acquisite in esercizi precedenti**
- (v) **Discussione** tra i membri del team di revisione

### Comprensione del sistema di controllo interno.

Include la comprensione di:

- processo di gestione della movimentazione fisica del magazzino e di trasformazione/produzione e relativi controlli;
- processo di valorizzazione del magazzino e relativi controlli;
- processo di determinazione di eventuali svalutazioni e relativi controlli;
- applicativi IT utilizzati per i processi di cui sopra.

Eventuali test su uno o più dei controlli chiave identificati (**procedure di conformità**).

La comprensione del controllo interno generale (ambiente di controllo e flussi delle operazioni attraverso il sistema contabile) è un'attività che il revisore deve porre in essere qualunque sia la dimensione dell'impresa revisionata o le caratteristiche dell'incarico.

Anche nella revisione delle nano-imprese, pertanto, tale attività è obbligatoria.

Non è, infatti, pensabile supporre che un sistema aziendale sia del tutto privo di forme di controllo, ancorché non strutturate e informali.

**Documento  
'LA  
REVISIONE  
LEGALE  
NELLE  
NANO-  
IMPRESE –  
Riflessioni e  
strumenti  
operativi'  
CNDCEC  
gennaio 2020**

# Verifiche sulle quantità fisiche: riferimenti normativi (1/4)

- ❖ **ISA Italia 501, par 4:** *‘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**, mediante:*
  - a) *la presenza alla conta fisica delle rimanenze, tranne nei casi in cui **non risulti fattibile**, al fine di:*
    - i) ***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*
    - ii) ***osservare lo svolgimento delle procedure** di conta della direzione;*
    - iii) *svolgere **ispezioni** sulle rimanenze*
    - iv) *svolgere **conte di verifica** sulle rimanenze*
  - b) *lo svolgimento di procedure di revisione sulle registrazioni inventariali **finali** dell’impresa per stabilire se **riflettano accuratamente** i risultati effettivi della conta delle rimanenze’.*

# Verifiche sulle quantità fisiche: aspetti pratici

## A - Pianificazione (1/2)

### Comprensione della dislocazione delle rimanenze e delle operazioni di conta del cliente

- **comprendere e discutere preliminarmente la dislocazione delle rimanenze**, nei casi in cui possano non essere concentrate tutte in un sito. Esempi tipici:
  - imprese con più sedi produttive o con depositi commerciali dislocati sul territorio;
  - imprese con punti vendita;
  - imprese che fanno ricorso a c/lavorazione, c/vendita, c/visione presso terzi;
  - merce in viaggio;
- **ottenere in corso d'anno un dettaglio valorizzato delle rimanenze per ubicazione** (accertandosi che possa costituire una approssimazione della situazione alla data di inventario);
- **capire la pianificazione delle operazioni inventariali del cliente o le altre procedure** tramite cui quest'ultimo verifica l'esistenza delle rimanenze (conferme esterne, riconciliazioni, altro):
- capire la **presenza di eventuali controlli in atto**;
- capire **se è necessaria l'assistenza di un esperto del revisore**.

### Definizione di luogo e data delle verifiche, pianificazione di altre procedure di revisione

- **selezionare** presso **quali e quante ubicazioni** (omogenee o no?) pianificare l'osservazione delle conte;
- **concordare con il cliente la data e l'orario** di partecipazione alle conte;
- comprendere se le conte avverranno **in contemporanea** con quelle del cliente;
- nel **caso che una o più ubicazioni siano gestite da terzi**, valutare di fare ricorso anche alle richieste di conferma a terzi (*cf. infra*), o a procedure di revisione alternative (ad es. riconciliazioni ottenute dal cliente, procedure di analisi comparativa, ...).

# Verifiche sulle quantità fisiche: aspetti pratici

## A - Pianificazione (2/2)

### Programmazione delle operazioni di verifica

- ottenere (se esistono) le **istruzioni di conta** o comprenderne preliminarmente la **modalità**;
- **richiedere** (in anticipo) di predisporre, per la data di inventario, **il dettaglio valorizzato delle rimanenze alla data di inventario** (se possibile ordinato per valore complessivo decrescente) comprensivo almeno dei seguenti **campi**:
  - **codice articolo**;
  - **descrizione sintetica dell'articolo**;
  - **unità di misura**;
  - **quantità**;
  - **valore unitario**;
  - **valore complessivo**;
  - **locazione**.

# Verifiche sulle quantità fisiche: aspetti pratici

## B – Svolgimento (1/4)

### Comprensione e osservazione delle procedure di conta fisica della società (ISA Italia 501.4.a.I - II)

- **attenzione** deve essere prestata a elementi quali:
  - svolgimento dell’inventario a **magazzino fermo o in movimento**;
  - **aree escluse dalle procedure inventariali** (ad es. magazzino resi, merce già venduta,..);
  - procedure adottate **per contare in maniera completa tutte le aree soggette ad inventario**;
  - procedure adottate **per assicurare modalità di conta obiettive** (ad es. tabulati o fogli di conta senza quantità, altro);
  - **procedure di gestione delle differenze inventariali** (ad es. investigazione delle differenze inventariali riscontrate, modalità di registrazione delle differenze accertate).  
che permettono di effettuare conte accurate e complete.

### Svolgimento di ispezioni sulle rimanenze (ISA Italia 501.4.a.III e A2)

- **verificare l’esistenza delle rimanenze**;
- verificare, mediante osservazione, della **conformità alle istruzioni impartite dalla direzione e dello svolgimento delle procedure** per la registrazione ed il controllo dei risultati della conta fisica;
- **verificare lo stato e la modalità di conservazione delle rimanenze**, ed in ultima istanza la loro **utilizzabilità nel processo produttivo o di vendita** (tali analisi potranno risultare utile anche ai fini della valutazione delle rimanenze al minore tra costo e valore di mercato ai fini della verifica di un corretto stanziamento del fondo svalutazione magazzino, ad es. identificando merci obsolete, danneggiate e/o di vecchia data (*cf. infra*)).

# Verifiche sulle quantità fisiche: aspetti pratici

## B – Svolgimento (2/4)

### Conte di verifica sulle rimanenze (ISA Italia 501.4.a.IV)

- **selezione e campionamento (1)**: le tecniche di campionamento (**statistiche, non statistiche**) e l'estensione del campione sono determinate dal revisore **in base al proprio giudizio professionale**, tenuto conto del rischio di errori significativi identificato in relazione alle asserzioni di magazzino.
- **selezione e campionamento (2)**: tipicamente vengono selezionati per le conte dei codici sia:
  - **dal contabile al fisico**: dal tabulato valorizzato di magazzino si sceglie un campione di codici, che tipicamente, ma non necessariamente, comprende anche i codici di maggior valore complessivo. Con questa procedura si verifica prevalentemente l'**esistenza**;
  - **dal fisico al contabile**: dal magazzino si scelgono degli articoli e si verifica la loro rispondenza al tabulato di magazzino. Con questa procedura si verifica prevalentemente la **completezza**.
- **effettuazione (1)**: è raccomandato **effettuare le conte contestualmente o successivamente al personale della società**, in modo da poter segnalare ed indagare eventuali discordanze (attenzione al **tabulato!**);
- **effettuazione (2)**: è raccomandato che il revisore **assisti alla conclusione delle conte o intervenga successivamente alla conclusione**, per accertarsi di poter verificare l'interezza della popolazione.

ubicazioni

# Verifiche sulle quantità fisiche: aspetti pratici

## B – Svolgimento (3/4)

- a seguito delle conte di verifica, esisteranno **3 diverse rilevazioni della quantità dello stesso articolo**:
  - quella **contabile**;
  - quella **risultante dalle conte della società** (che dovrebbe corrispondere a quanto verrà valorizzato in bilancio), e
  - quella **risultante dalle conte del revisore**.
 Scostamenti rilevanti tra (i) e (ii) devono essere oggetto di **analisi** da parte della Direzione e del revisore (cfr. infra). Non dovrebbero emergere scostamenti sensibili e/o ricorrenti tra (ii) e (iii).

*Le due rilevazioni dovrebbero coincidere*

Conte al 31.12.XX					
		(i)			
Codice	Descrizione	Q.tà contabile	Valore unitario	(ii)	(iii)
		Q.tà contata società	Q.tà contata revisore		
XYZ	...	1.235	...	1.198	1.198

*(ii) deve sostituire (i) in contabilità  
(e il revisore lo deve verificare!)*



# Verifiche sulle quantità fisiche: aspetti pratici

## B – Svolgimento (4/4)

- il revisore deve **documentare le conte effettuate**, ad esempio tenendo copia dei fogli di conta utilizzati alla data di inventario, oppure riepilogando in un **prospetto** i dati identificativi delle conte dal fisico al contabile e viceversa (come minimo i codici oggetto di conta e le quantità contate – se diverse anche le quantità contate dal personale del cliente). Il riepilogo conte deve essere **firmato** dalla società contestualmente alla conclusione delle operazioni inventariali;
- raccogliere **copia delle evidenze del cliente relative alle conte fisica**;
- raccogliere eventuale **documentazione a supporto delle differenze inventariali riscontrate**;
- raccogliere eventuale **documentazione a supporto dell'attività di verifica della merce in transito ed all'eventuale movimentazione di merce**;
- predisporre un **memorandum** dell'attività svolta.



# Riepilogo conte: esempio pratico

ABC S.p.A.

Riepilogo conte effettuate

## Dal contabile al fisico

Item	Materiale	Plant	Magazzino	Valore giacenza	Giacenza	Conta	Delta
1	10000100101	VERONA	BV01	776	4.327	4.327	-
2							-
3							-
4							-

## Dal fisico al contabile

Item	Materiale	Plant	Magazzino	Valore giacenza	Giacenza	Conta	Delta
1	10000100102	VERONA	BV00	26.577	223	223	-
2							
3							
4							

Risorsa                    XX

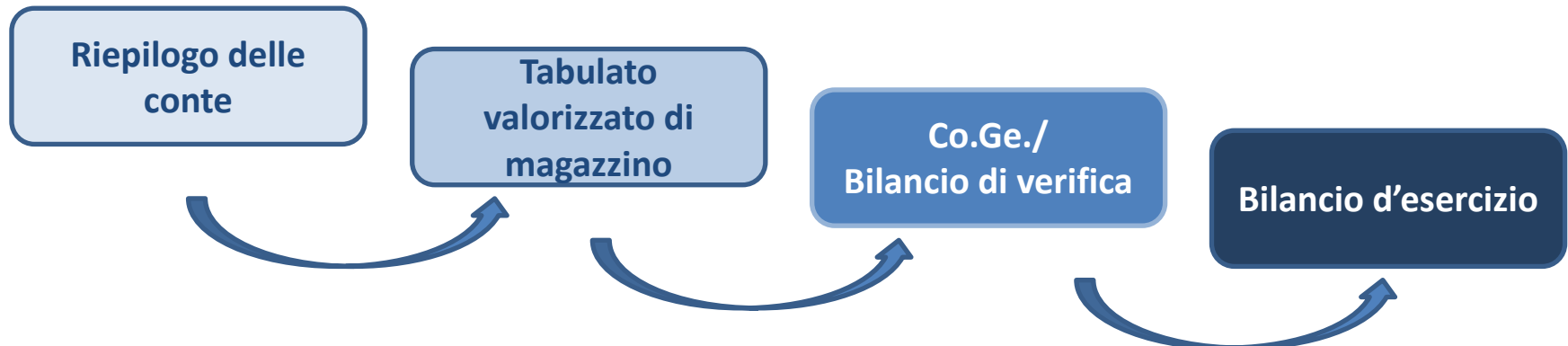
Responsabile ABC S.p.A.    XXX

# Verifiche sulle quantità fisiche: aspetti pratici

## C – Attività successive all’inventario (1/2)

Verifica che le registrazioni inventariali riflettano accuratamente i risultati delle conte (ISA Italia 501.4.b)

- **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;**
- **nel caso il magazzino si sia movimentato** tra la data di inventario e quella di chiusura, il revisore deve effettuare delle **procedure aggiuntive** di roll - back o roll - forward (cfr. infra).



# Verifiche sulle quantità fisiche: aspetti pratici

## C – Attività successive all’inventario (2/2)

### Altre procedure successive all’inventario

- è buona prassi richiedere il dettaglio o **una sintesi delle differenze inventariali riscontrate dal cliente nel corso delle procedure inventariali**, e, nel caso siano significative, investigarne assieme alla Direzione le cause e i possibili rimedi (effettuare anche un’eventuale analisi storica);
- **nel caso di differenze significative**, qualora le conte siano state effettuate molte settimane o mesi prima della chiusura di bilancio, la Direzione ed il revisore possono considerare di:
  - **ripetere le conte** in prossimità della chiusura dell’esercizio;
  - qualora non sia possibile effettuare delle conte, appostare un **fondo rettificativo delle rimanenze** a fronte delle differenze inventariali attese, qualora siano stimabili (cd. *shrinkage reserve*).

# Procedura di quadratura del magazzino: esempio pratico

ABC S.p.A. - 31.12.2022

Quadratura del tabulato di magazzino

COGE	DESCRIZIONE	8.350.000 31.12.2022	7.100.000 31.12.2021	1.250.000 Variazione	8.350.000 Tab. Magazzino	- Delta	N/M Note
13110000	RIMANENZE FINALI MATERIE PRIME, SUSSIDIARIE	4.350.000	3.600.000	750.000	4.350.000	-	
13120000	RIMANENZE FINALI PRODOTTI IN CORSO DI LAVORAZIONE E SEMILAVORATI	1.750.000	1.800.000	(50.000)	1.750.000	-	
13130000	RIMANENZE FINALI PRODOTTI FINITI E MERCI	2.250.000	1.700.000	550.000	2.250.000	-	
	<b>Totale</b>	<b>8.350.000</b>	<b>7.100.000</b>	<b>1.250.000</b>	<b>8.350.000</b>	<b>-</b>	



**Verificare con attenzione anche la quadratura del conto economico** per quanto riguarda **tutte le tipologie** di rimanenze (materie prime e sussidiarie, prodotti in corso di lavorazione e semilavorati e prodotti finiti e merci).

# Procedura di verifica che le registrazioni inventariali riflettano accuratamente i risultati delle conte: esempio pratico

ABC S.p.A. - 31.12.2022

Verifica che le registrazioni inventariali riflettano accuratamente i risultati delle conte

								N/M
Codice Articolo	Descrizione	Quantità magazzino (A)	Valore totale magazzino (B)	Valore unitario magazzino (C) = (B) / (A)	Quantità Inventario (D)	Delta quantità (E) = (D) - (A)	Delta valore (F) = (C) * (E)	Note
10664100000999	SUPPORTO	520,00	3.114,80	5,99	520,00	-	-	
10664100000101	ATTACCO	520,00	4.191,20	8,06	518,00	(2,00)	(16,12)	
10664100000110	SBARRA	5,00	3,60	0,72	5,00	-	-	
	<b>Totale</b>	<b>1.045,00</b>	<b>7.309,60</b>		<b>1.043,00</b>	<b>(2,00)</b>	<b>(16,12)</b>	



## Verifica sulle quantità fisiche: riferimenti normativi (2/4)

- ❖ **ISA Italia 501, par 7**: *‘Qualora la presenza alla conta fisica delle rimanenze **non sia fattibile**, il revisore deve svolgere **procedure di revisione alternative** per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati riguardo l’esistenza e le condizioni delle rimanenze. **Qualora ciò non sia possibile, il revisore deve esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione [...]**’*

# Verifiche sulle quantità fisiche: cosa fare se...

Non è ammessa la partecipazione del revisore all'inventario fisico di magazzino che comunque viene svolto in continuità con il passato



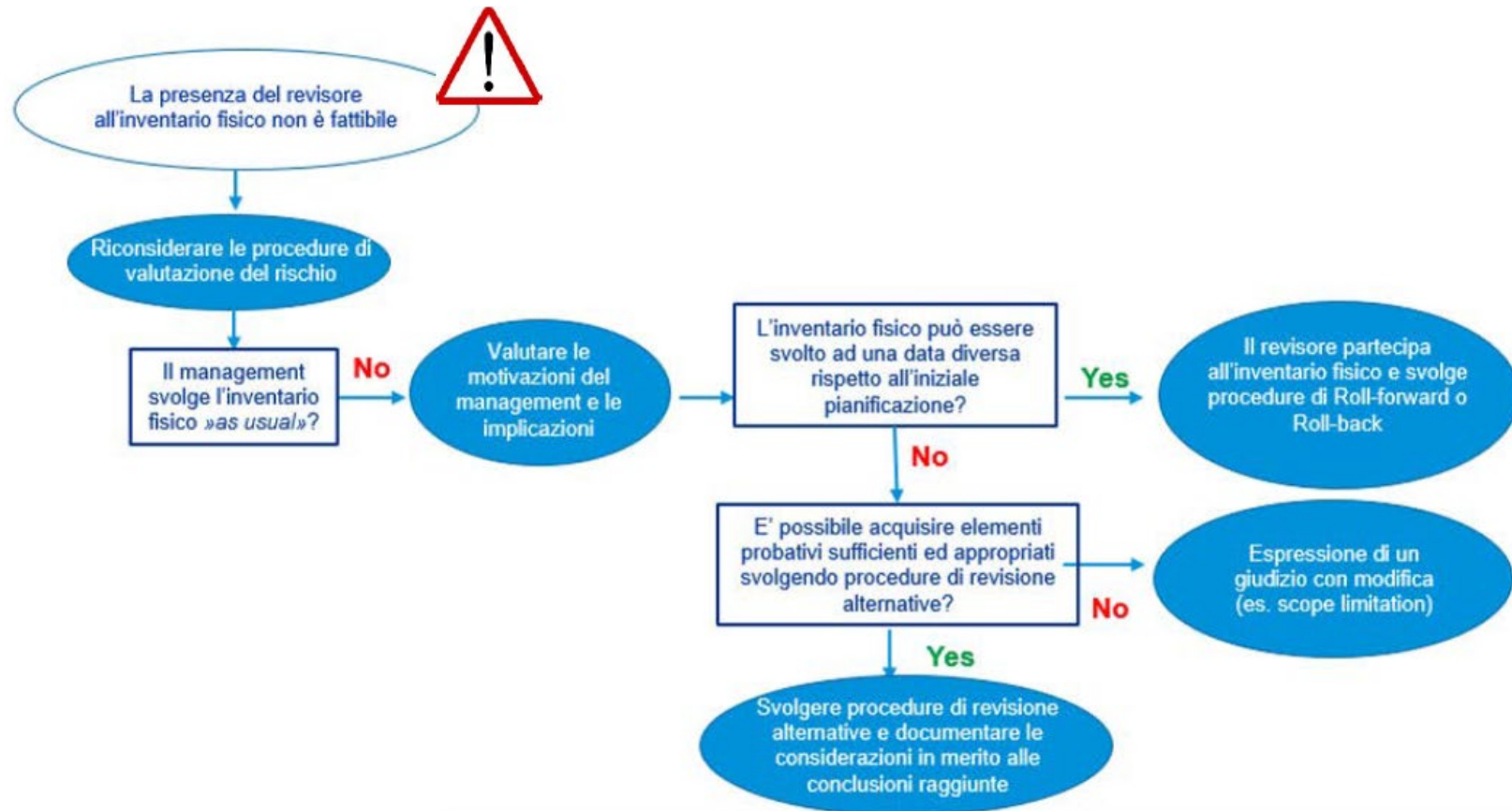
Ciò può dipendere da fattori quali la **natura** e l'**ubicazione** delle rimanenze, per esempio, nel caso in cui tali rimanenze siano detenute in un luogo che può comportare **minacce per la sicurezza del revisore**.

**Un disagio di carattere generale per il revisore, comunque, non è sufficiente a supportare la sua decisione che la presenza non sia fattibile.**

Inoltre, come illustrato nel PR ISA Italia nr. 200 'Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)', **la questione della difficoltà, della tempistica o del costo relativo non è di per sé una valida ragione perché il revisore ometta una procedura di revisione per la quale non ci siano alternative o si ritenga soddisfatto di elementi probativi meno che persuasivi.**

# Verifiche sulle quantità fisiche: cosa fare se...

Non è ammessa la partecipazione del revisore all'inventario fisico di magazzino in quanto non viene svolto





# Verifiche sulle quantità fisiche: riferimenti normativi (3/4)

- ❖ **ISA Italia 501, par 5:** *‘Qualora la conta fisica delle rimanenze sia svolta ad una data diversa dalla data di riferimento del bilancio, il revisore, in aggiunta alle procedure richieste al paragrafo 4, deve svolgere **procedure di revisione** al fine di acquisire elementi probativi sul fatto se le variazioni delle rimanenze intervenute tra la data della conta e la data di riferimento del bilancio siano correttamente registrate’;*
- ❖ **ISA Italia 501, par 6:** *‘Qualora il revisore non sia in grado di essere presente alla conta fisica delle rimanenze a causa di **circostanze impreviste**, egli deve effettuare alcune conte fisiche ovvero osservarne lo svolgimento ad una **data alternativa** e svolgere procedure di revisione sulle operazioni nel frattempo intercorse’.*

# Procedure di *roll forward* e *roll back*: aspetti pratici

## E. Roll - forward e roll - back (ISA Italia 501.5)

- nel caso in cui il magazzino subisca movimentazioni tra la data della conta fisica e la data di chiusura dell'esercizio, il revisore deve, in aggiunta a quanto visto finora:
  - ottenere **una riconciliazione della movimentazione del magazzino** dalla data di conta fisica a quella di chiusura dell'esercizio;
  - ottenere **elementi probativi sui movimenti in riconciliazione**. La natura e l'estensione delle procedure di revisione per verificare la movimentazione è determinata dal revisore secondo il proprio giudizio professionale, **tenuto conto del rischio di errore significativo e di altri elementi** (ad es. l'ampiezza del periodo di movimentazione). Esempi di tali procedure sono:
    - procedure di analisi comparativa** (per magazzino, per articolo etc.);
    - verifica della documentazione a supporto** (ddt e fattura di acquisto o vendita, carichi a produzione etc.) di un **campione** o di **tutti i movimenti** relativi agli articoli oggetto di conta fisica;
- la procedura è spesso denominata:
  - **roll - back** se la conta è avvenuta dopo la chiusura dell'esercizio e si deve pertanto effettuare una riconciliazione a ritroso;
  - **roll - forward** se la conta è avvenuta prima della chiusura dell'esercizio e si deve pertanto effettuare una riconciliazione prospettica.

# Procedure *roll forward* e *roll back*: aspetti pratici

## E. Roll - forward e roll - back (ISA Italia 501.5)

roll - forward e roll - back



*Esempio di roll - forward*

verifiche del  
revisore

- analisi comparative
- test delle transazioni

Codice	Q.tà contata al 15.12	Valore totale	Carichi (q.tà)	Scarichi (q.tà)	Q.tà al 31.12	Valore totale
XYZ	1.198	3.594	42	- 36	1.204	3.612
JKH	865	5.190	230	- 10	1.085	6.510
...	...	...	...	...	...	...
<b>Totale</b>		<b>1.352.819</b>				<b>1.465.621</b>

Quadratura con  
magazzino a  
data inventario

Quadratura con  
bilancio  
al 31.12

# Verifiche sulle quantità fisiche: riferimenti normativi (4/4)

- ❖ **ISA Italia 501, par 8:** *‘Qualora le rimanenze detenute presso soggetti terzi siano significative nell’ambito del bilancio, il revisore deve acquisire **elementi probativi sufficienti e appropriati** sulla loro esistenza e sulle loro condizioni svolgendo una od entrambe le seguenti procedure:*
  - a) richiedere conferma al soggetto terzo in merito alle quantità e alle condizioni delle rimanenze detenute per conto dell’impresa;**
  - b) svolgere un’ispezione oppure effettuare altre procedure di revisione appropriate alle circostanze.**

# Conferme esterne: aspetti pratici

## D - Conferme esterne (ISA Italia 501.8)

- possono essere utilizzate **solamente** nel caso in cui le rimanenze siano **presso un soggetto terzo** rispetto all'entità revisionata;
- perché abbiano un valore probativo adeguato, è bene che il soggetto terzo abbia **un livello sufficiente di indipendenza rispetto al soggetto revisionato**;
- si tratta di **un'evidenza di revisione di qualità e capacità probativa inferiore rispetto alle conte** svolte dal revisore. Pertanto:
  - di norma **non possono sostituire le conte inventariali, ma possono integrarle con riferimento a determinate ubicazioni** che il revisore può valutare di non verificare tramite le conte;
  - nel **caso** uno o più magazzini presso terzi siano **estremamente significativi**, il revisore deve valutare di effettuare le conte **anche** se sono presso terzi (si applica tutto quanto detto per le verifiche presso i magazzini di proprietà);
- si applicano le disposizioni dell'**ISA Italia 505** «Le conferme esterne»;
- può essere appropriato svolgere **altre procedure di revisione in sostituzione ovvero aggiuntive** rispetto alla conferma da parte del soggetto terzo, ad esempio:
  - fare presente, ove fattibile, che un **altro revisore** sia **presente alla conta fisica** delle rimanenze effettuate dal soggetto terzo;
  - **acquisizione della relazione di un altro revisore** sull'adeguatezza del controllo interno per assicurarsi che le rimanenze siano correttamente contate ed adeguatamente custodite;
  - **ispezione della documentazione** relativa alle rimanenze detenute da terzi tramite, ad esempio i documenti di entrata;
  - chiedere **richiesta di conferma** da altre parti nel caso in cui le rimanenze siano state impegnate come garanzia.



# Esempio di lettera di richiesta di conferma delle giacenze di merci presso terzi

**Lettera di richiesta di conferma delle giacenze di merci presso terzi**  
(carta intestata della società oggetto di revisione)

Spettabile  
(indirizzo del depositario) .....

.....20..  
Egregi Signori

In relazione al normale controllo annuale della nostra contabilità, Vi preghiamo di voler comunicare direttamente ai nostri revisori contabili

Società di revisione ABC S.p.A.  
.....  
.....

**le quantità delle merci di nostra proprietà giacenti presso di Voi alla data del 31/12/20XX come risultanti da elenco allegato.**

Vi preghiamo inoltre di comunicare il numero e la data degli ultimi documenti di carico e scarico alla data del XXX.

Ai sensi del Regolamento (UE) 2016/679 (*General Data Protection Regulation*, di seguito "GDPR"), Vi informiamo che i dati assunti dalla Società di revisione ABC S.p.A., con sede in .... Via .... saranno utilizzati esclusivamente ai fini della revisione contabile del nostro bilancio e saranno conservati a cura della stessa in archivi cartacei ed elettronici nel rispetto delle misure di sicurezza previste dal GDPR e per un arco di tempo non superiore a quello necessario per il conseguimento delle finalità per le quali sono trattati ovvero per l'adempimento di specifici obblighi normativi.

Il conferimento dei dati è necessario per consentire alla Società di revisione ABC S.p.A. di verificare la correttezza e la rispondenza dei dati contabili forniti dalla scrivente società, ovvero per ottemperare a specifici obblighi normativi o contrattuali, che rappresentano la base giuridica delle anzidette attività di trattamento. I dati acquisiti possono essere oggetto di comunicazione nei limiti previsti dalle normative vigenti e dai principi di revisione alle seguenti categorie di soggetti: Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (CONSOB), Autorità giudiziarie, altre società di revisione.

Di essi viene a conoscenza il personale incaricato dal titolare dello svolgimento dell'incarico di revisione, nonché quello deputato alla relativa gestione informatica e amministrativa.

Si rinvia agli artt. da 15 a 22 del GDPR per i diritti spettanti all'interessato a propria tutela.

Il completamento della verifica da parte dei nostri revisori richiede che la risposta pervenga alla Società di revisione ABC S.p.A. entro il .....

Alleghiamo busta affrancata ed indirizzata per la risposta.

Nel ringraziarVi anticipatamente per la Vostra cortese collaborazione, distintamente Vi salutiamo.

Società .....

Legale rappresentante .....

Codice	Descrizione codice	Quantità		
		Quantità	confermata	Delta
10037-011	10037-011 Sbarra	1,00	1,00	-
10240-004	10240-004 Lastra	20,00	18,00	- 2,00

# Conferme esterne: aspetti pratici

## D – Merci in viaggio (ISA Italia 501.8)

- per le **merci in viaggio non** sono di norma necessarie conferme esterne, ma solamente:
  - la verifica della **documentazione che attesta che i rischi e i benefici relativi alla proprietà del bene sono effettivamente in capo alla società (documento di trasporto con INCOTERM, fattura);**
  - la **verifica della corretta e coerente rilevazione per competenza delle relative transazioni di acquisto (debito) o vendita (credito);**
  - la **principale procedura di revisione è lo svolgimento del ‘cut-off’, che permette di accertare il rispetto del principio di competenza delle vendite e degli acquisti verificando che tutte e solo le vendite (e gli acquisti) di competenza del periodo siano inclusi in bilancio:**
    - collegare gli ultimi documenti di trasporto , ottenuti nel corso dell’inventario fisico, con i debiti verso fornitori o le uscite di cassa del periodo di competenza;
    - per un periodo successivo alla data di inventario, collegare le fatture di acquisto ai documenti di trasporto (e viceversa) per verificare la competenza, coordinando tale procedura con procedure simili nell’area dei debiti;
    - nel caso di partite in transito durante l’inventario fisico, verificare la corretta contabilizzazione delle stesse;
    - controllare gli ordini di acquisto aperti ed i documenti di trasporto scoperti di fatture, al fini di individuare eventuali voci non contabilizzate;
    - collegare gli ultimi documenti di trasporto ottenuti nel corso dell’inventario con le vendite registrare nel periodo di competenza, coordinando tale lavoro con quello svolto sul ciclo ricavi;
    - verificare il rispetto della competenza di periodo per trasferimenti interni (ad es. trasferimenti di materie prime e lavorazioni in corso e di lavorazioni in corso a prodotti finiti).



# Verifica sui saldi di apertura: riferimenti normativi

- ❖ **ISA Italia 510, par 3:** *Nello svolgere un **primo incarico di revisione**, l'obiettivo del revisore relativamente ai **saldi di apertura** è quello di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se:*
  - a) *i saldi di apertura contengano **errori che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame**;*
  - b) ***appropriati principi contabili**, utilizzati per la determinazione dei saldi di apertura, siano stati applicati coerentemente nel bilancio del periodo amministrativo in esame [...].*
  
- ❖ **ISA Italia 510, par A6:** *'Per le rimanenze di magazzino le procedure di revisione del periodo amministrativo in esame sulle giacenze finali forniscono **pochi elementi probativi sulle quantità esistenti all'inizio del periodo amministrativo**. Pertanto, possono rendersi necessarie **ulteriori procedure di revisione** e una o alcune delle procedure di revisione riportate di seguito possono fornire elementi probativi sufficienti ed appropriati:*
  - ***assistere alle conte fisiche** delle rimanenze di magazzino del periodo amministrativo in esame e predisporre la loro **riconciliazione** con le quantità iniziali;*
  - *svolgere procedure di revisione sulla **valorizzazione** delle rimanenze di magazzino iniziali;*
  - *svolgere procedure di revisione sui livelli di margine lordo conseguiti e sulla **corretta imputazione dei costi e dei ricavi per competenza**.*



# Verifica sui saldi di apertura: riferimenti normativi

- ❖ **ISA Italia 510, par 10:** *Se il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati deve esprimere un **giudizio con rilievi** ovvero dichiarare **l'impossibilità di esprimere un giudizio** in conformità al principio di revisione internazionale ISA (Italia) 705.*

## Verifica saldi di apertura: possibili approcci alternativi o complementari al roll back

- se esiste un **precedente revisore**, ed il lavoro svolto è appropriato, si può fare **affidamento** sul suo lavoro, fermo restando che il revisore in carica si assume la **responsabilità del giudizio sul bilancio nella sua interezza, incluso il conto economico**;
- se il bilancio precedente **non è revisionato**:
  - se si è a conoscenza **in anticipo** dell'incarico, svolgere le procedure di conta fisica sui saldi iniziali;
  - **comprendere e verificare la documentazione** predisposta dalla società in relazione all'inventario sui saldi di apertura (\*);
  - svolgere procedure di **analisi comparativa specifiche** (\*).

(\*): *procedure normalmente da corroborare con altre analisi di dettaglio*

# Procedure di validità

## RISCHIO DI INDIVIDUAZIONE

Procedure di validità	Esistenza	Valutazione	Completezza	Classificazione	Diritti e obbligazioni
Osservazione delle conte fisiche e verifica dei delta inv.	X	X	X		X
Conferma esterna di rimanenze detenute da terzi	X		X		X
Riconciliazione del risultato delle conte con la contabilità generale e con il bilancio	X		X	X	
Riconduzione dei risultati delle conte svolte in corso d'anno alla situazione di fine anno (cd. roll - back o roll - forward)	X		X		
Verifiche di analisi comparativa (anche analisi per indici delle rimanenze e del costo del venduto)	X	X	X	X	
Verifica delle modalità di determinazione del costo delle rimanenze (materie prime e prodotti finiti) e relativi criteri		X			
Verifica della valorizzazione al minore tra costo e valore di realizzo, tramite ricerca di: <ul style="list-style-type: none"> <li>- fenomeni di vendita sottocosto;</li> <li>- fenomeni di obsolescenza o lenta rotazione.</li> </ul>		X			

Procedure di validità sulle quantità fisiche

Procedure di validità sulla valorizzazione

# Valorizzazione e valutazione delle rimanenze: riferimenti normativi

## ❖ 2426 Codice Civile, co.1:

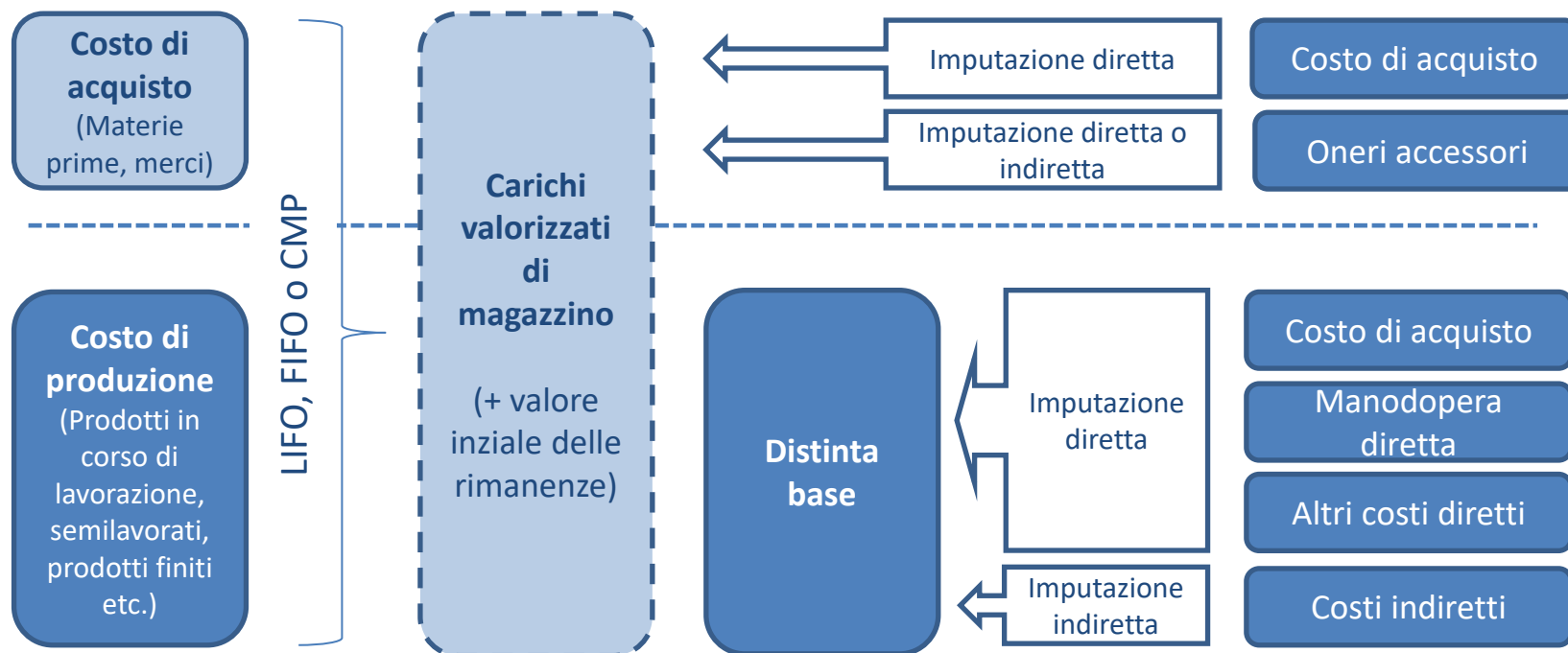
- 1) *nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di produzione comprende **tutti i costi direttamente imputabili al prodotto**. Può comprendere anche **altri costi**, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi;*
- 9) *le rimanenze sono iscritte al **costo di acquisto o di produzione ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore**; tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi. **I costi di distribuzione** non possono essere computati nel costo di produzione;*
- 10) *il **costo dei beni fungibili** può essere calcolato col metodo della media ponderata o con quelli: "primo entrato, primo uscito" o "ultimo entrato, primo uscito"; se il valore così ottenuto **differisce in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio**, la differenza deve essere **indicata**, per categoria di beni, nella nota integrativa.*

## ❖ OIC 13 'Rimanenze'

NB: i lavori in corso di ordinazione non sono oggetto di trattazione.

# Verifiche sulla valorizzazione: aspetti pratici

## Il processo di valorizzazione delle rimanenze e le attività del revisore: una sintesi



### Attività di revisione

**D)**  
Il costo è inferiore al valore di mercato?

**C)**  
L'algoritmo di calcolo funziona correttamente?

**B)**  
Sono imputati costi effettivamente sostenuti?

**A)**  
Sono incluse solo tipologie di costo ammesse dai principi?

# Verifiche sulla valorizzazione: aspetti pratici

## A – Verifica della corretta configurazione del costo di acquisto o di produzione (1/2)

- il revisore deve innanzitutto verificare che **configurazione di costo** adottata si risponda alle **disposizioni normative**, di cui si richiamano di seguito alcuni dei tratti salienti.
- l'OIC 13 'Rimanenze' amplia e dettaglia le disposizioni civilistiche. Alcuni concetti base vengono di seguito richiamati:
  - il **costo d'acquisto** è il prezzo effettivo e comprende anche i **costi accessori** (quali, ad esempio, i costi di trasporto, dogana, altri tributi direttamente imputabili a quel materiale), al netto di resi, sconti commerciali, abbuoni e premi;
  - Il **costo di produzione** è il costo di acquisto e comprende anche **(i) i costi diretti** quali:
    - costo acquisto materiali (ivi inclusi i costi accessori);
    - costo della manodopera diretta;
    - imballaggi;
    - costi per servizi direttamente riferibili al processo di fabbricazione;
    - costi relativi a licenze di produzionee **può** comprendere **(ii) i costi indiretti** (cd. **costi generali di produzione**) sostenuti nel corso della produzione per la **quota ragionevolmente imputabile al prodotto relativa al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato**, quali ad esempio:
    - stipendi, salari e relativi oneri riguardanti la manodopera indiretta e costi della direzione tecnica dello stabilimento;
    - ammortamenti di beni materiali e immateriali che contribuiscono alla produzione;
    - manutenzioni e riparazioni;
    - materiali di consumo;
    - altri costi effettivamente sostenuti per la lavorazione di prodotti (gas metano, acqua, manutenzione esterna, servizi di vigilanza, ecc.).

# Verifiche sulla valorizzazione: aspetti pratici

## A – Verifica della corretta configurazione del costo di acquisto o di produzione (2/2)

- in generale sono **imputabili** alle rimanenze i **costi necessari per portare le rimanenze di magazzino nelle condizioni e nel luogo necessari per renderli disponibili per la produzione o per la vendita**;
- sono **esclusi** dal costo delle rimanenze, e quindi non possono costituire costi di indiretta imputazione:
  - spese generali e amministrative;
  - costi commerciali e di distribuzione;
  - costi dovuti alle inefficienze;
  - costi di ricerca e sviluppo (di norma);
  - oneri finanziari (salvo casi particolari);
  - costi di natura eccezionale o anomali (ad es.: i costi di trasferimento di un impianto da uno stabilimento ad un altro, a meno che non siano necessari nel processo di produzione, i costi di riparazione legati a fenomeni eccezionali, etc.).

**PER UNA TRATTAZIONE PIÙ DETTAGLIATA DELL'ARGOMENTO SI RINVIA ALL'OIC 13 'Rimanenze'.**

# Verifiche sulla valorizzazione: aspetti pratici

## B – Verifica della corretta applicazione del meccanismo di determinazione del costo dei beni fungibili

- Il **costo**, determinato come definito in precedenza, si applica alle **rimanenze di beni fungibili**, oltre che, nei rari casi in cui questo è possibile, con il **criterio del costo specifico**, con i criteri di:
  - **costo medio ponderato** per movimento o per periodo;
  - primo entrato primo uscito (**FIFO**) > magazzino valutato a prezzi più recenti;
  - ultimo entrato primo uscito (**LIFO**) continuo o a scatti > magazzino valutato a prezzi storici.Per quest'ultimo, da ricordare che:
  - non ammesso dai principi contabili internazionali;
  - vi è l'obbligo di indicare in nota la cd. 'riserva LIFO' per categoria di beni, se significativa.
- altre tecniche di determinazione del costo delle rimanenze, quali:
  - **il metodo dei costi standard** (predeterminazione del costo del prodotto su condizioni normali);
  - **il metodo del prezzo al dettaglio** (ossia prezzo di vendita al netto del margine);
  - **il metodo del valore costante**possono essere impiegate per praticità **solo** in specifiche condizioni (cfr. OIC 13, par. 46-49) e comunque solo se i risultati approssimano il costo effettivo delle rimanenze.
- il revisore deve porre in essere **procedure di verifica adeguate per verificare che la configurazione di costo sia correttamente determinata**. Questo si può fare attraverso:
  - **ricalcolo del meccanismo di calcolo per un campione di articoli** (procedura che può avere la doppia natura di conformità e validità)
  - **altre procedure**, quali verifiche di analisi comparativa (tipicamente con finalità di corroborare altre procedure).

# Verifiche sulla valorizzazione: aspetti pratici

## C – Verifica della rispondenza dei costi alle transazioni contabilizzate

- Il revisore deve porre in essere delle procedure per verificare non solo che il costo delle rimanenze sia correttamente determinato, **ma anche rispondente a transazioni effettivamente avvenute**, e quindi in ultima istanza a **costi** effettivamente sostenuti.

### Costo di acquisto

- verifiche tipiche possono essere:
  - verifica della **rispondenza di un campione di carichi valorizzati** di magazzino alle corrispondenti transazioni di acquisto;
  - **riconciliazione sommaria dei carichi valorizzati** di prodotti acquistati con gli acquisti in Co.Ge.;
  - **verifica della ragionevolezza dei costi** di acquisto e dei costi accessori attraverso comparazione con i dati storici e l'incidenza sul conto economico dell'esercizio corrente.

### Costo di produzione

- verifiche tipiche possono essere:
  - **selezione di un campione di distinte basi e quadratura** (o comparazione) dei costi dei materiali con i relativi costi unitari dei magazzini materie prime o semilavorati;
  - verifica della ragionevolezza e della coerenza con l'andamento storico del costo orario della **manodopera**;
  - **quadratura del conto economico di Co.Ge. con quello di Co.An.** (ad esempio per centro di costo) con riferimento alle voci di costo più significative (es. personale, altri)
  - **comprensione dei driver di ribaltamento dei costi indiretti sui prodotti**, e più in generale di imputazione dei costi ai versamenti in produzione.



# Verifiche sulla valutazione al costo o mercato: aspetti pratici

## D.1 – Verifica di eventuali vendite sottocosto

### Valore di realizzo

- l'OIC 13 'Rimanenze', par. 9, specifica che *'per valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato si intende la **stima del prezzo di vendita delle merci e dei prodotti finiti nel corso della normale gestione, avuto riguardo alle informazioni desumibili dal mercato, al netto dei presunti costi di completamento e dei costi diretti di vendita** '.*
- per accertarsi che **non** esistano fenomeni significativi di vendita sottocosto tipicamente, il revisore **raffronta**:
  - **costo unitario** delle rimanenze risultante del tabulato valorizzato di magazzino e
  - **prezzi unitari di vendita** dei primi mesi successivi dell'esercizio o listini delle vendite, al netto di sconti e abbuoni e tenendo conto dei costi diretti di vendita;
- eventuali differenze negative, se significative, devono essere rilevate dagli Amministratori attraverso appostazioni di **fondi rettificativi delle rimanenze**;
- effettuare la **movimentazione del fondo svalutazione magazzino e relativa quadratura** (patrimoniale ed economica);
- effettuare una **'retrospective review'**, possibilmente per singolo item, del fondo svalutazione magazzino stanziato per la chiusura dell'esercizio precedente.

# Verifiche sulla valutazione al costo o mercato: aspetti pratici

Movimentazione del fondo svalutazione magazzino						
Conto	Descrizione conto	31.12.2021	Accantonamenti	Utilizzi	Rilasci	31.12.2022
110000111	FONDO SVALUTAZIONE MATERIE PRIME	400.000	100.000 -	50.000 -	20.000	430.000
110000112	FONDO SVALUTAZIONE PRODOTTI FINITI	6.930.000	620.000	450.000	-	8.000.000
	<b>Totale</b>	<b>7.330.000</b>	<b>720.000</b>	<b>400.000 -</b>	<b>20.000</b>	<b>8.430.000</b>

Codice	Q.tà al 31.12 (A)	Costo unitario (B)	Costo totale (A*B)
XYZ	1.204	3,0	3.612
JKH	1.085	6,0	6.510
PQR	36.321	2,5	90.803
...	...		...

Prezzo di vendita (C)	Commissioni vendita @ 5% (D)	Valore di realizzo (E)=(C-D)
6,0	0,3	5,7
8,0	0,4	7,6
1,5	0,1	1,4
...	...	...

Margine di realizzo F=(E-B)	Riserva (A*F) se F<0
2,7	NO
1,6	NO
- 1,1	- 39.953
...	...

Valore lordo **1.465.621**

**CALCOLO INCIDENZA DEI COSTI DIRETTI DI VENDITA (ES. TRASPORTI,...) SUL FATTURATO**

Fondo **- 39.953**

# Verifiche sulla valutazione al costo o mercato: aspetti pratici

## D.2 – Verifica di fenomeni di obsolescenza, lenta rotazione o rimanenze in eccesso (1/2)

- l'analisi delle vendite sottocosto non 'intercetta' solitamente tutti i fenomeni di perdita di valore delle rimanenze. Sono frequenti nella pratica fenomeni di **rimanenze in eccesso**, in cui **le rimanenze vengono attualmente vendute con un margine, ma ve ne sono troppe perché sia ragionevole ipotizzare che la società sia in grado di cederle tutte in maniera profittevole**;
- una **prima analisi 'qualitativa'** è svolta durante le **conte fisiche**;
- procedure che permettono di identificare potenziali fenomeni di rimanenze in eccesso sono quelle che permettono di **monitorare gli articoli a bassa rotazione**. Tipicamente si ricorre a **estrazioni**:
  - per **data ultimo movimento**: a partire dalla lista dell'ultimo movimento di scarico per articolo, si identificano tutti gli articoli che non hanno subito movimentazioni per più di  $n$  mesi. Tale analisi abbina al **vantaggio** di essere relativamente semplice lo **svantaggio** di rischiare di non intercettare in maniera completa fenomeni di lenta movimentazione: basta infatti un solo movimento di scarico recente per 'eludere' questo tipo di monitoraggio, indipendentemente dalla effettiva rotazione consuntivata;
  - per **indice di rotazione**: a partire dalla movimentazione delle rimanenze si calcola l'**indice di rotazione** per articolo, e si **stratifica il magazzino per fascia di rotazione** (si devono effettuare analisi specifiche dei codici, ad es. se presenti codici nuovi, pezzi di ricambio da mantenere in magazzino,..);
- tali analisi dovrebbero essere **implementate dagli Amministratori**, che hanno la responsabilità per la redazione del bilancio (la rotazione delle rimanenze è peraltro inclusa nella lista di controllo particolareggiata per la redazione del piano di risanamento), e **verificate dai revisori**. Possono costituire per il revisore **un elemento di verifica indipendente** delle stime degli Amministratori, qualora costoro utilizzino altri metodi.

# Verifiche sulla valutazione al costo o mercato: aspetti pratici

## D.2 – Verifica di fenomeni di obsolescenza, lenta rotazione o rimanenze in eccesso (2/2)

Codice	Q.tà al 31.12.X (A)	Costo totale	Carichi	Scarichi	Q.tà al 31.12.X+1 (B)	Costo totale	Q.tà medie C=(A+B)/2	Anni rotazione (C/Scarichi)
XYZ	1.136	3.408	120	- 52	1.204	3.612	1.170	<b>22,5</b>
JKH	1.828	10.968	1.820	- 2.563	1.085	6.510	1.457	0,6
PQR	90.551	226.378	-	- 54.230	36.321	90.803	63.436	1,2
...	...	...	...	...	...	...	...	...

Totale

**1.341.452**

Quadratura con rimanenze iniziali

**ATTENZIONE:**  
- CAUSALI MOVIMENTI;  
- QUADRATURA DEI MOVIMENTI

**1.465.621**

Quadratura con rimanenze finali

Anni rotazione	Costo totale	Peso sul totale	% Svalutazione	Fondo svalutazione
Nuovi / < 1	791.435	54%	0%	-
1 < 2	337.093	23%	10%	33.709
2 < 5	117.250	8%	20%	23.450
5 < 10	29.312	2%	50%	14.656
> 10 e non mossi	190.531	13%	100%	190.531

**1.465.621**    **100%**    **n.a.**    **1.465.621**

### Elementi di attenzione

- **articoli nuovi** (possibile che abbiano – accettabilmente - lenta rotazione nei primi anni, ma attenzione a policy troppo ‘generose’);
- **periodo di monitoraggio** (un anno o più);
- **sovrapposizione con le analisi sul sottocosto**;
- **ricambi o altri elementi a bassa rotazione ma ‘a valore aggiunto’.**

# Verifiche sulla valutazione al costo o mercato: aspetti pratici



Effettuare un **confronto** tra il fondo stanziato dal cliente (eventualmente dettagliato per fondo svalutazione per vendite sottocosto e fenomeni di obsolescenza) e fondo calcolato dal revisore

Analisi del fondo svalutazione magazzino			
	BdV 31.12.2021	Reperformance	Delta
<b>Valore Lordo</b>	<b>9.100.000</b>	<b>9.100.000</b>	<b>-</b>
<b>Fondo Obsolescenza Magazzino</b>	<b>670.000</b>	<b>599.882</b>	<b>70.118</b>
<i>Svalutazione per obsolescenza</i>		<i>580.854</i>	<i>70.118</i>
<i>Svalutazione vendita sottocosto</i>	<i>670.000</i>	<i>19.028</i>	
<b>Valore Netto</b>	<b>8.430.000</b>	<b>8.500.118</b>	<b>- 70.118</b>

# Informazioni da includere in nota integrativa

## Informazioni relative alle società che redigono i bilanci in forma ordinaria (art. 2427 comma 1 C.C.) (1/2)

- è necessario indicare:
  - 1) 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;
  - 4) le **variazioni intervenute** nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo ...;
  - 8) **l'ammontare degli oneri finanziari imputati** nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce;
  - 9) **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 riferimento alle informazioni di cui al n.1) dell'art. 2427 C. C., all'atto di descrivere i **criteri applicati alla valutazione delle rimanenze, la società indica, tra l'altro, i criteri adottati per la svalutazione al valore di realizzazione desumibile dal mercato**. La nota integrativa fornisce inoltre evidenza tra le altre informazioni richieste dalla legge **anche del ripristino del costo originario**, qualora vengano meno le ragioni che avevano reso necessario l'abbattimento al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, e del conseguente effetto sul conto economico;

# Informazioni da includere in nota integrativa

## Informazioni relative alle società che redigono i bilanci in forma ordinaria (art. 2427 comma 1 C.C.) (2/2)

- con riferimento alle informazioni di cui al n.9) dell'art. 2427 C. C., la nota integrativa fornisce **evidenza degli eventuali gravami esistenti sulle rimanenze** (ad esempio, pegno, patto di riservato dominio ecc.);
- l'articolo 2423 C. C., c. 4, prevede che **“Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta**. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione. Esempi di applicazione del principio generale della rilevanza con riguardo alla determinazione del costo delle rimanenze sono: l'utilizzo del metodo dei costi standard, del prezzo al dettaglio, oppure del valore costante delle materie prime, sussidiarie e di consumo;
- l'articolo 2426, numero 10, C. C. prevede che: “il costo dei beni fungibili può essere calcolato col metodo della media ponderata o con quelli: “primo entrato, primo uscito” o: “ultimo entrato, primo uscito”; se il valore così ottenuto differisce in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la differenza deve essere indicata, per categorie di beni, nella nota integrativa”. **A questo riguardo la nota integrativa fornisce evidenza dei casi in cui si utilizza il costo specifico per determinare il costo dei beni fungibili in magazzino.**

# Informazioni da includere in nota integrativa

## Informazioni relative alle società che redigono i bilanci in forma abbreviata (art. 2435-bis C.C.)

- è necessario indicare:
  - **i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio**, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato” (art. 2427 C. C., co. 1, n. 1);
  - **l'ammontare degli oneri finanziari imputati** nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce” (art. 2427 C. C., co. 1, n. 8);
  - **l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale**, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate (art. 2427 C. C., co. 1, n. 9);
  - non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione” (art. 2423 C. C., co. 4);
- nel rispetto dell'articolo 2435-bis C. C. la nota integrativa delle società che redigono il bilancio in forma abbreviata indica:
  - nel caso di svalutazione delle rimanenze le informazioni richieste al **paragrafo 59** dell'OIC 13 'Rimanenze';
  - nel caso dell'esistenza di gravami sulle rimanenze le informazioni richieste al **paragrafo 60** dell'OIC 13 'Rimanenze'.



# Informazioni da includere in nota integrativa

## Informazioni relative alle micro imprese (art. 2435-ter C.C.)

- le micro-imprese sono esonerate dalla redazione della nota integrativa **quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 9) e 16) del C. C.;**
- le micro-imprese che redigono la nota integrativa applicano i **paragrafi 63 e 64** dell'OIC 13 'Rimanenze'.



Ordine dei  
Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili  
Verona



Commissione  
Revisione e Collegio sindacale

**Grazie**