



L'applicazione dei Principi di Revisione alle PMI:

La revisione dell'attivo patrimoniale (A.5.1)

Dott. Alberto Colombini
Commissione Revisione Legale

**Metodologia per la
revisione contabile: la
revisione delle rimanenze**

Area Magazzino e Revisione:



La valorizzazione del magazzino impatta sul risultato di esercizio e sulla quantificazione dell'attivo patrimoniale

L'opinione del revisore contabile indipendente si deve informare sugli importi relativi alla merce, ai lavori in corso ed ai prodotti finiti esposti in bilancio e dovrà basarsi sul lavoro di verifica espletato per stabilire **l'esistenza** e la **proprietà** di queste attività e la **loro corretta valutazione.**

Obiettivi intermedi di verifica del revisore

ESISTENZA	Il magazzino esiste fisicamente; le vendite e gli acquisti si riferiscono a transazioni effettivamente esistenti
COMPLETEZZA	Tutti gli acquisti e vendite di merci e prodotti sono stati riconosciuti e registrati; tutti i beni di proprietà sono stati registrati
ACCURATEZZA	Le registrazioni delle transazioni sono matematicamente corrette e le registrazioni contabili sono accurate
COMPLETEZZA	Tutte le operazioni sono registrate nel corretto periodo di competenza

Obiettivi finali di verifica del revisore

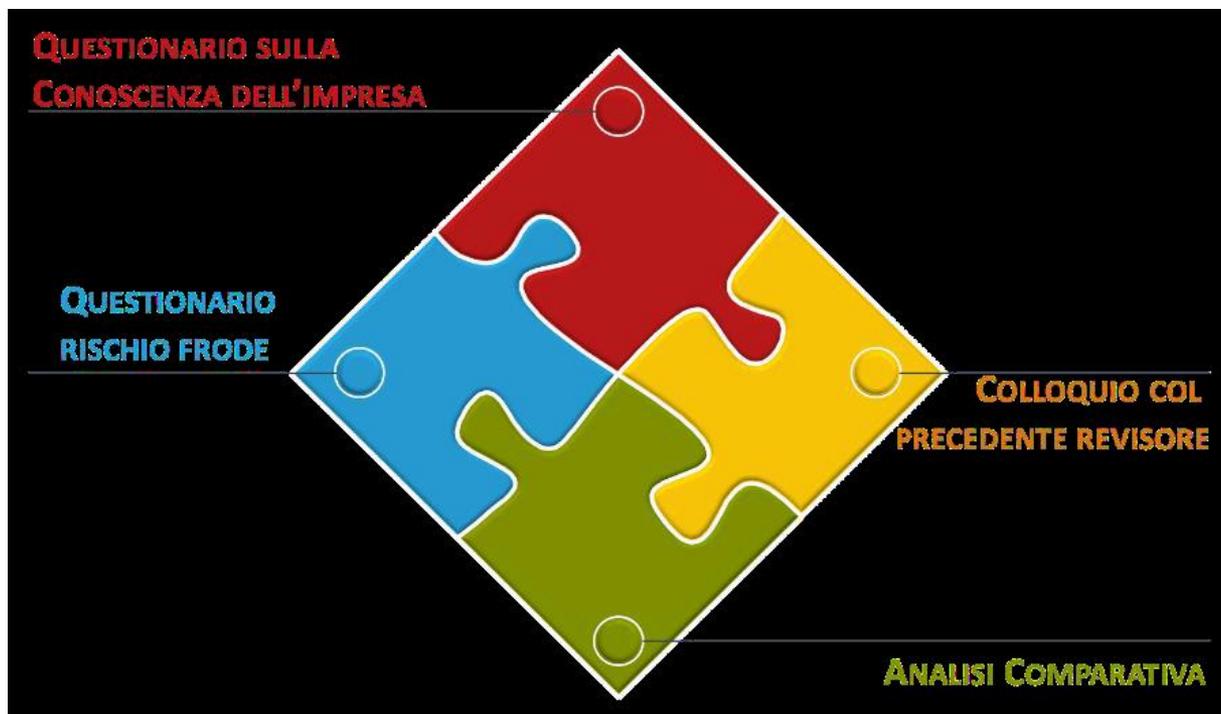
CORRETTA VALUTAZIONE	Le rimanenze sono correttamente valutate ed esposte in bilancio secondo i corretti principi contabili (OIC 13)
CORRETTA ESPOSIZIONE	I conti sono correttamente classificati e la nota integrativa contiene tutte le informazioni necessarie
UNIFORMITA' DEI PRINCIPI	In caso di modifica degli stessi, il revisore deve appurarne le motivazioni, gli effetti e la

Le procedure di revisione

Il revisore deve individuare tramite documentazione procedurale e interviste con i responsabili tutti i passaggi che coinvolgono le rimanenze di magazzino nell'ambito dei cicli Acquisto/Vendita.

1. Emissione ordine dal cliente o al fornitore
2. Emissione del DDT e conseguente movimentazione a magazzino
3. Contabilizzazione dei movimenti
4. Ricevimento della fattura
5. Registrazione della fattura
6. Pagamento
7. Registrazione del pagamento

Il revisore, se necessario o se lo ritiene utile, potrà testare l'efficacia operativa dei controlli previsti dalla società per la prevenzione, l'individuazione e la correzione degli errori significativi, attraverso le c.d. procedure di conformità o i test di controllo.



**Da: APPROCCIO
METODOLOGICO ALLA
REVISIONE LEGALE
AFFIDATA AL
COLLEGIO SINDACALE
NELLE IMPRESE DI
MINORI DIMENSIONI**

pagina 132

La procedura di verifica

Carta di lavoro 5E

Procedure di revisione_Rimanenze

Carta di lavoro GEN 3.3.1

Matrice di identificazione e valutazione dei rischi intrinseci

La procedura di verifica

Il revisore dovrà individuare gli eventuali errori significativi a livello di asserzioni, attraverso le c.d. procedure di validità o i test di sostanza

Le verifiche riguarderanno:

ACCURATEZZA



ANALISI DELLE VOCI DI
MAGAZZINO PER CLASSI DELLE
VARIAZIONI CON L'ANNO
PRECEDENTE E REGISTRAZIONI
DI BILANCIO

**ESISTENZA
FISICA**



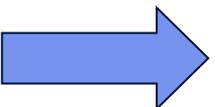
INVENTARIO FISICO
CONFERME ESTERNE

COMPETENZA



PROCEDURA DI **CUT OFF**

VALUTAZIONE



VALORIZZAZIONE MERCI E P.F.
OBSOLESCENZA

L'INVENTARIO FISICO ha come obiettivo di accertare l'ESISTENZA fisica delle merci in magazzino

“E' necessario verificare che le quantità valorizzate corrispondano alle giacenze esistenti alla fine dell'esercizio, sia che tali quantità risultino da un inventario fisico sia che esse vengano desunte da un inventario contabile”

A TAL FINE LA PARTECIPAZIONE DEL REVISORE ALLA CONTA FISICA DELLE MERCI È UNA PROCEDURA DI REVISIONE OBBLIGATORIA.

Selezione del campione da sottoporre a conta

**DAL FISICO AL
CONTABILE**



seleziona direttamente dal magazzino a campione le merci da contare

**DAL
CONTABILE AL
FISICO**



seleziona a campione dal prospetto fornito dalla società le merci da contare.

Per ottenere una corretta % di copertura il revisore sceglierà il campione sulla base del valore dei codici in giacenza c/o il magazzino.

-
- ▶ La conta fisica deve essere effettuata in assenza di movimentazioni.
 - ▶ Vanno distinti i beni presenti in magazzino ma non di competenza dell'esercizio da revisionare.
 - ▶ Va verificato sempre se le unità di misura utilizzate nelle procedure di conta siano le stesse che sono riportate nei tabulati di magazzino.
 - ▶ I conteggi dovrebbero essere effettuati senza l'ausilio del dato contabile

Inventario fisico / conta fisica del magazzino

- ▶ ISA 501 → quando le rimanenze di magazzino sono significative nell'ambito del bilancio, il revisore deve ottenere sufficienti ed adeguati elementi probativi relativamente alla loro esistenza e alla loro condizione, assistendo alla rilevazione delle rimanenze durante l'inventario fisico a meno che tale presenza non sia praticamente possibile
- ▶ ISA 501 → possibilità dello svolgimento di procedure alternative considerando anche l'ubicazione delle rimanenze, la necessità di un esperto, il periodo di svolgimento della rilevazione fisica, l'adeguatezza delle procedure per la rilevazione fisica, la tipologia di rischio della posta e la significatività del magazzino, la natura dei sistemi di controllo

La conta fisica

Aspetti organizzativi:

al revisore sarà di ausilio ottenere una serie di documenti di controllo come ad esempio:

- la planimetria dello stabilimento
- la lista dei materiali presso terzi
- la lista delle merci in viaggio
- la lista delle merci in c/lavorazione
- la copia delle circolarizzazioni ai terzisti inviate dalla società
- la lista dei materiali rottamabili
- l'elenco dei cartellini
- i tabulati contabili utilizzati nelle conte

Il revisore:

- ▶ Deve assicurarsi che le conte inventariali coprano tutte le aree in cui si trovano le rimanenze
- ▶ Deve informarsi sui prodotti obsoleti o gli scarti
- ▶ Deve selezionare un campione per la verifica della correttezza dei conteggi effettuati
- ▶ Deve dettagliare la procedura seguita nelle proprie carte di lavoro

Nel caso di giacenze detenute presso terzi

- ▶ Il rischio è rappresentato da una non corretta contabilizzazione delle giacenze che non si trovano presso gli stabilimenti della società.
- ▶ Le verifiche da effettuare sono:
 - ▶ Ottenere il dettaglio delle giacenze presso terzi
 - ▶ Selezionare alcuni nominativi a cui richiedere conferma scritta delle giacenze presso di loro alla data di chiusura del bilancio
 - ▶ Confrontare le risposte ricevute con il tabulato della società

Le circolarizzazioni a clienti e fornitori

Esempi di circolarizzazione:

GEN 4.3.0

GEN 4.9.0

Terminata la procedura inventariale (fisica) vi è il raffronto tra le quantità emergenti dalla contabilità di magazzino e quelle della conta fisica, con l'obiettivo di adeguare le prime alle quantità fisiche

In caso di discrepanze → si dovranno indagare i motivi di tale differenza e definire le opportune misure correttive

Tecnica di CUT OFF

- ▶ E' un test procedurale funzionale a valutare la completezza e la competenza delle registrazioni di magazzino a cavallo della fine dell'esercizio.
- ▶ Il test necessita degli ultimi documenti di trasporto dell'esercizio e dei primi dell'esercizio successivo relativi alle merci in entrata (cut off acquisti) e analogamente per le merci in uscita (cut off vendite).
- ▶ Successivamente, il revisore deve ottenere per ciascuno dei documenti di cui sopra la relativa fattura.
- ▶ Vanno poi confrontare la data di carico/scarico del magazzino con la data di registrazione della fattura per la verifica dell'eventuale incongruità tra la data di contabilizzazione e la data di carico/scarico

-
- ▶ Il revisore deve poter valutare il rischio potenziale rappresentato dal fatto che gli operatori addetti al ricevimento o alla spedizione della merce non abbiano adeguate istruzioni per trasmettere le informazioni ai redattori del bilancio con particolare riferimento alle operazioni che avvengono a cavallo dell'esercizio (**RISCHIO DI PROCEDURA**).
 - ▶ Il revisore deve poter relazionare il management in merito a tale rischio per poter far porre in essere opportune, tempestive e sistematiche azioni per limitarlo.

-
- ▶ **Il revisore deve poter analizzare il rischio derivante dal fatto che la società possa non contabilizzare per competenza i costi effettivamente sostenuti nell'esercizio.**
 - ▶ A tal fine il revisore dovrà confrontare gli ultimi DDT in entrata relativi alle merci acquistate immediatamente prima/dopo la data di bilancio e le fatture ricevute dai fornitori;
 - ▶ Dovrà verificare che tutte le giacenze di beni effettivamente di proprietà siano esposte in bilancio;
 - ▶ Dovrà escludere l'esistenza di passività potenziali non registrate, tramite la presa in visione dei DDT in entrata a fronte dei quali non è ancora stata ricevuta la relativa fattura.

► **Il revisore dovrà valutare il rischio potenziale rappresentato dal fatto che la società non contabilizzi per competenza i ricavi effettivamente prodotti nell'esercizio.**

- Deve confrontare gli ultimi DDT in uscita relativi alle merci vendute immediatamente prima/dopo la data di bilancio e le fatture emesse ai clienti.
- Deve verificare che le rimanenze esposte in bilancio siano effettivamente relative a merci ancora di proprietà della società, per evitare il rischio di doppia rilevazione tra rimanenze e ricavi.
- Deve controllare la rilevazione, in caso di merce non ancora fatturata, di suddetti ricavi nel conto “fatture da emettere”

La valorizzazione del magazzino

L'art. 2424 del Codice civile pone le rimanenze di magazzino nella voce **attivo circolante** e le classifica in:

- ▶ materie prime, sussidiarie e di consumo;
- ▶ prodotti in corso di lavorazione e semilavorati;
- ▶ lavori in corso su ordinazione ;
- ▶ prodotti finiti e merci;
- ▶ acconti.

Criterio di valutazione delle rimanenze finali di magazzino

articolo 2426 codice civile

*“le rimanenze devono essere iscritte al **costo d’acquisto** per le **merci** e le **materie prime**, o al **costo di produzione**, se si tratta di **prodotti finiti**, **semilavorati** e **prodotti in corso di lavorazione**. Nel caso sia minore, il valore da considerare è quello desumibile dall’andamento di mercato”*

Per **valore di mercato** si intende il prezzo di vendita delle merci e dei prodotti finiti nel corso della normale gestione, avuto riguardo delle informazioni desumibili dal mercato, al netto dei presunti costi di completamento e costi diretti di vendita quali ad esempio il trasporto, provvigioni, imballaggi.

La valutazione delle rimanenze di magazzino secondo i principi contabili

*“le rimanenze sono valutate in bilancio al minore tra il costo di acquisto o produzione e il valore di realizzazione desumibile dal mercato. Tale criterio è coerente con un **approccio prudentziale** alle valutazioni e quindi con il concetto che, allorquando l'utilità o la funzionalità originaria misurata dal valore (costo) originario si riduce, si rende necessario modificare tale valore tramite il valore di realizzazione desumibile dal mercato” → OIC 13*

Valorizzazione delle merci

- ▶ **Costo specifico:** E' necessario quindi individuare e attribuire alle singole unità fisiche dei costi sostenuti per le unità medesime.
- ▶ **FIFO:** first-in, first out (gli acquisti o le produzioni più remoti sono i primi venduti). Secondo tale metodo si assume che le quantità acquistate o prodotte in epoca più remota siano le prime ad essere vendute od utilizzate in produzione; per cui restano in magazzino le quantità relative agli acquisti o alle produzioni più recenti;

Valorizzazione delle merci

- ▶ **Costo medio ponderato:** secondo tale metodo le quantità acquistate o prodotte non sono più individualmente identificabili e fanno parte di un insieme in cui i beni sono ugualmente disponibili. Il costo di ciascun bene in rimanenza è pari alla **media ponderata** del costo degli analoghi beni acquistati e prodotti durante l'esercizio;
- ▶ **LIFO:** *last-in, first out* (gli acquisti o le produzioni più recenti sono i primi venduti). Tale metodo assume che le quantità acquistate o prodotte più recentemente siano le prime ad essere vendute od utilizzate in produzione; per cui restano in magazzino le quantità relative agli acquisti o alle produzioni più remote.

Valutazione fiscale delle rimanenze di magazzino

La valutazione fiscale delle rimanenze di magazzino è disciplinata dall'articolo **92 comma 1** e seguenti del DPR n. 917/86 (Testo unico imposta sui redditi).

Secondo il **TUIR** le rimanenze in magazzino di merci o materie devono essere valutate singolarmente al **costo specifico**, ribadendo quindi il metodo di valutazione sancito nell' Oic13), ed ove ciò non sia possibile, vanno valutare raggruppandole in **classi omogenee**.

Accertamento della corretta valutazione delle giacenze di magazzino

Il revisore, nel verificare la valutazione delle giacenze di magazzino, deve verificare la determinazione del costo e la relativa comparazione col prezzo di mercato.

Verifica della competenza dei costi e dei ricavi rilevati nel periodo, rispetto alle giacenze di magazzino

Il revisore deve porsi l'obiettivo di verificare che, per le giacenze di magazzino alla chiusura dell'esercizio, sia stato contabilizzato il rispettivo costo desunto dalle fatture d'acquisto. Per le merci prodotte dall'azienda, il controllo andrà esteso anche ai costi di trasformazione.

Accertamento dell'uniformità dei principi contabili rispetto all'esercizio precedente

Qualora i principi contabili adottati nell'esercizio in esame siano diversi da quelli interessati nell'esercizio precedente, il revisore deve accertare i motivi del cambiamento e l'influenza prodotta dallo stesso sulla situazione patrimoniale e sul risultato di esercizio.

Accertamento del trattamento contabile dei profitti interni

Il revisore deve assicurarsi che l'azienda abbia provveduto al corretto trattamento contabile dei profitti interni derivanti dallo scambio di materie, prodotti e merci tra i propri stabilimenti, divisioni, filiali e simili, relativamente alle merci in giacenza alla chiusura del periodo.