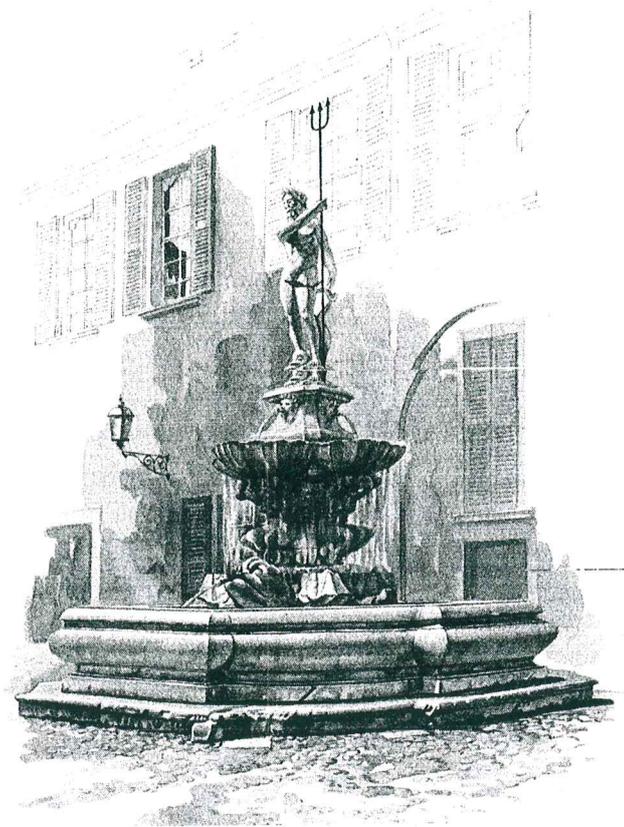


LA PECULIARITA' DELLA REVISIONE DELLE PMI

LE RIMANENZE



Dott. Dario BRAMBILLA

Dottore Commercialista e Revisore legale in Brescia

Brescia , 11 dicembre 2020

OBIETTIVI DI REVISIONE

Asserzioni	Descrizione
<i>Completezza (C)</i>	È stato incluso nel bilancio tutto ciò che avrebbe dovuto essere stato registrato o esposto in nota integrativa. Non ci sono rimanenze di magazzino non registrate o non esposte; la nota integrativa non ha elementi mancanti o incompleti.
<i>Esistenza (E)</i>	Tutto ciò che è registrato o esposto nel bilancio esiste e vi è incluso. Le rimanenze di magazzino e gli altri aspetti inclusi in nota integrativa esistono, si sono manifestati e sono pertinenti all'impresa.
<i>Accuratezza e Competenza (A)</i>	Tutte le rimanenze di magazzino sono proprietà dell'impresa e sono state registrate per un corretto importo e per competenza nell'esercizio corretto. Tale aspetto include anche l'appropriata classificazione degli importi e l'appropriata esposizione nella nota integrativa.
<i>Valutazione (V)</i>	Le rimanenze di magazzino sono registrate in bilancio a un valore appropriato. Qualsiasi correzione causata da valutazioni richieste dalla loro natura o dai principi contabili applicabili è stata correttamente registrata.

FASI DI REVISIONE

Natura	Pianificazione	Esecuzione delle verifiche	
		Interim audit	Final audit
Valutazione condizioni di settore e di azienda	Valutazione politiche di logistica e produzione		
Verifiche di coerenza	Analisi di bilancio preliminare	Verifiche di coerenza su transazioni	Verifiche di coerenza su saldi
Test sul sistema di controllo interno	Analisi delle procedure (ricevimento beni, riempimento spazi, spostamenti interni, contabilità di magazzino, inventariazione, spedizioni, eliminazione beni) Mappatura e test di funzionamento	Analisi di transazioni per rivedere il rischio di controllo	Analisi di saldi per rivedere il rischio di controllo
Test di dettaglio		Test di dettaglio (a campione) sulle transazioni del ciclo magazzino dopo la valutazione del sistema di controllo interno	Controllo della conta di magazzino Circularizzazione dei depositanti Verifiche di cut-off e di proprietà dei beni Test di dettaglio sulle valutazioni di bilancio (Costi di acquisto, costi di produzione, flussi, valori di mercato) Controlli sull'epilogo dei conti Controlli sull'informativa di bilancio

VALUTAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO E DEL RISCHIO DI CONTROLLO

- ✓ Attraverso lo studio del cliente si valuta il RISCHIO INTRINSECO delle rimanenze (dipende da fattori quali: deperibilità, dimensione dei codici prodotto, rischio di obsolescenza, volatilità dei prezzi, ecc.).
- ✓ Attraverso l'analisi comparativa si rileva la RILEVANZA della voce delle rimanenze ed il rischio di errori nella valutazione.
- ✓ Attraverso l'analisi dei processi si valuta il livello del RISCHIO DI CONTROLLO.

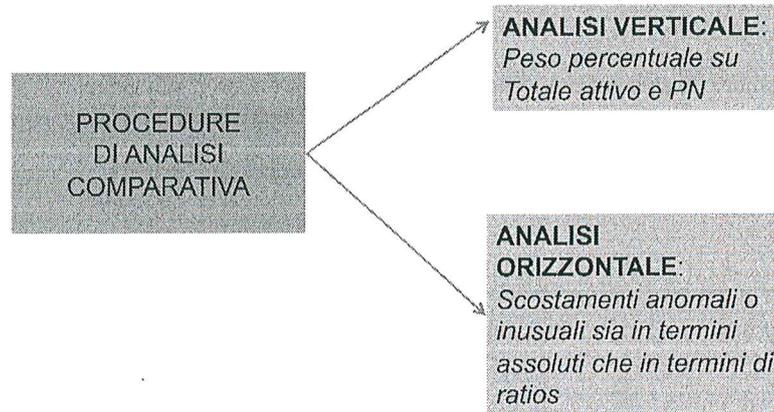
LE PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA



Per procedure di analisi comparativa si intendono le valutazioni dell'informazione finanziaria mediante analisi di relazioni plausibili tra i dati sia di natura finanziaria sia di altra natura. Le procedure di analisi comparativa comprendono anche l'indagine, per quanto ritenuta necessaria, sulle fluttuazioni o sulle relazioni identificate che non sono coerenti con altre informazioni pertinenti o che differiscono dai valori attesi per un importo significativo. Tali procedure consentono di:

- ✓ assistere il revisore nella conoscenza dell'impresa e nella pianificazione delle nature, delle tempistiche e dell'ampiezza delle altre procedure di revisione;
- ✓ contribuire a ridurre il rischio che non siano rilevati eventuali errori significativi nelle specifiche asserzioni di bilancio;
- ✓ esaminare il bilancio nel suo insieme nelle fase finale del lavoro di revisione.

LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO



ANALISI COMPARATIVA: RISCHIO DI ERRORE NELLA VALUTAZIONE DELLE RIMANENZE

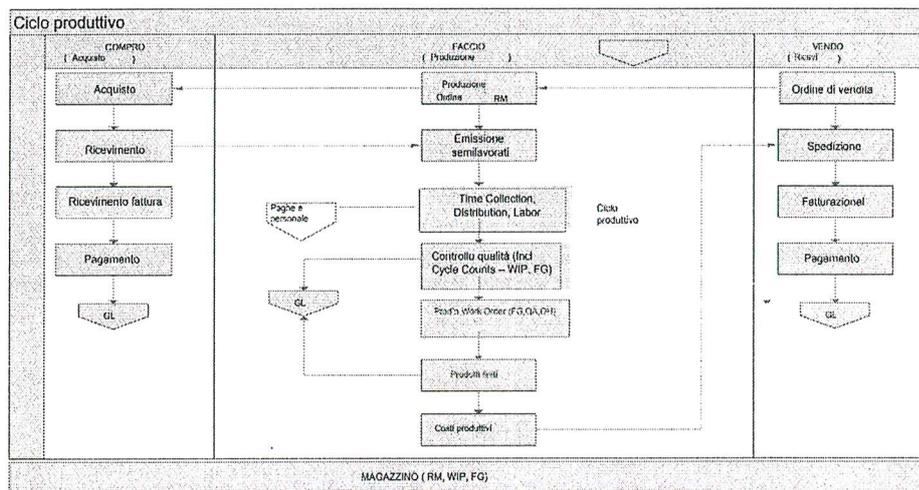
- ✓ Si considerino i dati sotto riportati relativamente ai bilanci degli ultimi esercizi della società.

Dati tratti dai bilanci della società.

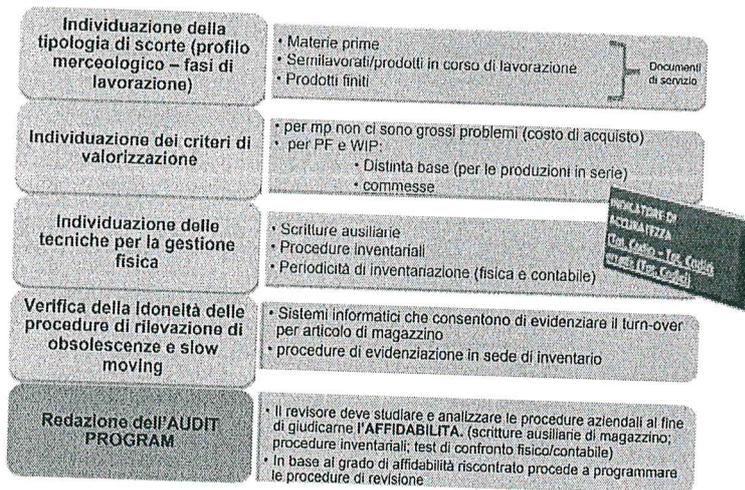
	<i>Esercizio n</i>	<i>Esercizio n-1</i>	<i>Esercizio n-2</i>	<i>Esercizio n-3</i>
Rimanenze prodotti finiti	450.000,00	300.000,00	330.000,00	370.000,00
Costi della produzione	2.070.000,0 0	2.500.000,0 0	2.800.000,0 0	3.010.000,0 0
Giacenza media rimanenze	79	44	43	45
Dati del settore	42	42	40	41

- ✓ L'incremento della giacenza media dei prodotti finiti relativo all'ultimo esercizio potrebbe essere dovuto alla presenza in magazzino di beni obsoleti che non sono stati adeguatamente svalutati.

IL CICLO DI MAGAZZINO



VALUTAZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO



VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CONTROLLO

Tabella 1 – Carta di lavoro per l'analisi della procedura "Magazzino"

Responsabilità e funzioni	Si/No	NOTE
L'accesso all'area magazzino è riservata alle sole persone che operano in tale funzione e espressamente autorizzate.		
I responsabili di magazzino non sono coinvolti in attività connesse con la gestione amministrativa e contabile delle giacenze.		
Le conte fisiche rotative e annuali sono effettuate da personale estraneo all'area di magazzino oppure con la supervisione di personale estraneo alla funzione.		
La contabilità di magazzino è tenuta da persone diverse da quelle addette alla gestione fisica delle giacenze ed estranee alle funzioni di acquisto e vendita di beni oggetto di giacenza.		
Ricevimento merce		
Tutti i beni che vengono introdotti in magazzino sono sottoposti a controllo di qualità prima di essere caricati a magazzino.		
Il carico a magazzino avviene al momento di arrivo dei beni sulla base di un documento interno prenumerato (o sulla base del ddt) sul quale sono riportati i dati necessari per la corretta individuazione e codificazione dei beni caricati.		
Il magazziniere effettua il confronto tra l'ordine e il ddt del fornitore al fine di verificarne la rispondenza quali-quantitativa. Le eventuali differenze rilevate dal magazziniere vengono inoltrate al responsabile acquisti (o altra figura), il quale (sentito...), decide se accettare la merce oppure renderla.		
All'atto di restituzione della merce il magazziniere provvede allo scarico del magazzino qualora i beni siano già stati caricati (oppure ...).		

VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CONTROLLO

Prelevamenti da magazzino		
I prelevamenti da magazzino sono accompagnati da appositi documenti interni prenumerati (riportanti le quantità prelevate secondo metodi adatti: conteggio, pesatura, ecc.) e recanti l'autorizzazione scritta prevista dalle policy aziendali.		
Il buono di prelievo viene emesso in n. ... copie destinate a: (esempio) a) ente richiedente b) contabilità di magazzino (per scarico contabile) c) magazzino (per prelievo fisico)		
I buoni di prelievo sono caratterizzati (per colore o numerazione) a seconda della destinazione dei beni prelevati (ad es. per produzione; per trasferimenti interni ad altri magazzini; per lavorazioni esterne; ecc.).		
La spedizione dei prodotti finiti è autorizzata da...		
Chi autorizza i movimenti è persona diversa da chi ha la gestione delle giacenze e da chi tiene la contabilità di magazzino.		
Prima delle spedizione viene effettuato il controllo tra quantità fisiche uscite e quantità indicate nel documento di trasporto e nell'ordine del cliente da parte di...		

VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CONTROLLO

Versamenti a magazzino		
I versamenti a magazzino sono accompagnati da appositi documenti interni prenumerati e recanti l'autorizzazione prevista dalle policy aziendali.		
Il buono di versamento viene emesso in n. ... copie destinate a: (esempio) a) ente emittente b) contabilità di magazzino (per scarico produzione e carico magazzino)		
Gestione delle giacenze		
Le giacenze sono monitorate automaticamente per verificarne il livello ottimale.		
L'analisi consente una tempestiva evidenza di beni soggetti a lenta movimentazione o a fenomeni di obsolescenza.		
I beni sono conservati in luoghi tali da prevenire il deterioramento e l'accesso ai non autorizzati.		
La società ha in essere apposite polizze assicurative contro i rischi di ... (es. furto; incendio; allagamento, ecc.)		
Nel caso di restituzione prodotti finiti da parte del cliente, i dati del documento di trasporto relativo alla restituzione di prodotti da parte del cliente sono/non sono confrontati con le quantità fisiche dei prodotti restituiti. Tale controllo è effettuato da ...		
Successivamente viene verificata la correttezza del carico di magazzino con i dati risultanti dal documento di trasporto.		

VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CONTROLLO

Inventario fisico		
Le persone che effettuano l'inventario fisico sono diverse da quelle che gestiscono il magazzino fisico e la contabilità di magazzino.		
Esistono istruzioni inventariali scritte.		
La conta fisica delle giacenze avviene con periodicità ...		
La procedura interna prevede i seguenti aspetti: - modalità di svolgimento delle conte fisiche (programma temporale; organizzazione del personale; numero di conte di controllo; cartellini e altra documentazione da utilizzare; organizzazione delle aree di magazzino, gestione delle movimentazioni in caso di inventario "non a fermo"; gestione dei beni di terzi e dei beni propri presso terzi, ecc.) - modalità di confronto tra conte fisiche e dati contabili e di analisi e gestione degli scostamenti; - il personale che effettua la conta fisica non è a conoscenza delle quantità contabili.		

VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CONTROLLO

Contabilità di magazzino		
La società tiene in modo sistematico la contabilità di magazzino.		
Le registrazioni sono fatte a quantità (oppure a quantità e valore).		
Con periodicità ... viene eseguita una riconciliazione tra contabilità analitica e quella generale.		
Le rettifiche apportate ai valori di magazzino sono riportate in conti contabili (o extra-contabili) separati.		
Le ore lavoro, le ore macchina e gli altri dati statistici utilizzati per l'imputazione dei costi lavoro e dei costi indiretti di produzione ai work in progress sono sistematicamente rilevati e opportunamente riconciliati (ore lavoro imputate con ore pagate da ufficio personale, ecc.)		

VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CONTROLLO

Conclusioni		
I test di controllo effettuati confermano l'effettiva applicazione delle attività di controllo previste dalla procedura aziendale e ci consentono di ritenere affidabile il sistema di controllo interno relativo dell'azienda relativamente al ciclo delle rimanenze.		



RISCHIO DI CONTROLLO: BASSO

ASSERZIONI

- ✓ Accertamento dell'esistenza fisica delle giacenze.
- ✓ Verifica del titolo di proprietà o di possesso.
- ✓ Accertamento della corretta valutazione mediante:
 - controllo della determinazione del costo;
 - controllo della determinazione del prezzo di mercato.
- ✓ Verifica della competenza dei costi e dei ricavi rilevati nel periodo.
- ✓ Accertamento dell'uniformità dei principi contabili rispetto all'esercizio precedente.

QUADRO DELLE PROCEDURE DI VALIDITÀ

Procedura	Asserzioni attinenti le transazioni	Asserzioni attinenti i saldi	Asserzioni attinenti l'informativa
Analisi comparativa		Esistenza, Valutazione	
Verifica dell'inventariazione delle rimanenze		Esistenza, Accuratezza	
Richiesta di conferme esterne		Diritti & obblighi	
Verifiche di cut-off	Competenza		
Verifiche di dettaglio sulle valutazioni di bilancio		Valutazione	
Controlli sull'epilogo dei conti			Completezza, Classificazione
Controlli sull'informativa di bilancio			Completezza, Classificazione & Comprensibilità, Accuratezza & valutazione

LEAD SCHEDULE

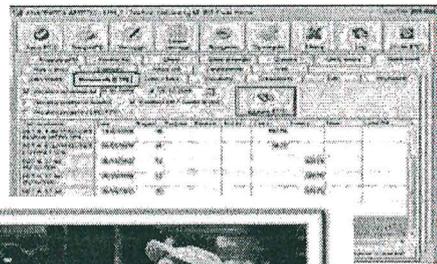
Foglio di lavoro che rappresenta, in forma tabellare, lungo le righe, le poste di bilancio del ciclo prese in considerazione, mentre le colonne espongono:

- ✓ il saldo di bilancio dell'esercizio corrente;
- ✓ il saldo di bilancio dell'esercizio precedente;
- ✓ la variazione assoluta tra i due saldi;
- ✓ la variazione relativa (cioè percentualizzata).

Scopo è inquadrare l'andamento delle poste di bilancio ed evidenziare eventuali anomalie.

LA CONTA DI MAGAZZINO - ESISTENZA

In data 02/01/N+1, il dott. S1 partecipa alla conta di magazzino procedendo a presentarsi alle ore 8:30 (ora inizio prevista: 9:00).



DATA	VALORE	VALORE
02/01/2001	100000	100000
03/01/2001	100000	100000
04/01/2001	100000	100000
05/01/2001	100000	100000
06/01/2001	100000	100000
07/01/2001	100000	100000
08/01/2001	100000	100000
09/01/2001	100000	100000
10/01/2001	100000	100000
11/01/2001	100000	100000
12/01/2001	100000	100000
13/01/2001	100000	100000
14/01/2001	100000	100000
15/01/2001	100000	100000
16/01/2001	100000	100000
17/01/2001	100000	100000
18/01/2001	100000	100000
19/01/2001	100000	100000
20/01/2001	100000	100000
21/01/2001	100000	100000
22/01/2001	100000	100000
23/01/2001	100000	100000
24/01/2001	100000	100000
25/01/2001	100000	100000
26/01/2001	100000	100000
27/01/2001	100000	100000
28/01/2001	100000	100000
29/01/2001	100000	100000
30/01/2001	100000	100000
31/01/2001	100000	100000



ESISTENZA

Qualora le rimanenze siano significative, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni, mediante (ISA ITALIA 501):

- ✓ la presenza alla conta fisica delle rimanenze, tranne nei casi in cui non risulti fattibile, al fine di:
 - valutare le istruzioni e le procedure della direzione per la rilevazione ed il controllo dei risultati della conta fisica;
 - osservare lo svolgimento delle procedure di conta della direzione;
 - svolgere ispezioni e 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.

ESISTENZA

- ✓ Esaminare le istruzioni predisposte per la rilevazione fisica.
- ✓ Presenziare, nei limiti ritenuti necessari, alle operazioni di inventario fisico condotte dall'azienda.
- ✓ Effettuare dei sondaggi sull'accuratezza dei conteggi.
- ✓ Controllare se siano state accertate le cause delle differenze tra quantità rilevate fisicamente rispetto alla loro esistenza contabile.
- ✓ Accertare la corretta rilevazione da parte della azienda delle giacenze presso terzi.
- ✓ In caso di inventario non effettuato alla data di bilancio, controllare a campione la movimentazione tra la data di inventario e quella di bilancio e accertare, alla data di bilancio, la correttezza della competenza di periodo dei costi e dei ricavi rispetto alle giacenze.



ESEMPIO DI VERIFICA DELL'INVENTARIO

TEST SU INVENTARIO FISICO			WP n. E 100 - 1.1.			
Società ALFA SpA			Y/E 31.12.2010	Data:		
Preparata da:			Rivista da:			
Cartellino inventariale	Categoria	Descrizione	quantità fisiche	quantità contabile P	Σ Differenze	
555	materie prime	Billetta d'alluminio 5x500	kg. 1700	kg. 1700	0	
345	materie prime	Billetta d'alluminio 5x600	kg. 500	kg. 600	-100	V
4800	prodotti finiti	finestra normal	n. 300	n. 300	0	
4820	prodotti finiti	finestra super	n. 250	n. 250	0	
730	semilavorati	profilato normal	n. 60	n. 60	% compl. 70	Q
920	semilavorati	profilato super	n. 150	n. 150	% compl. 50	
V= effettuata seconda conta a conferma del cartellino di pesatura. Trattasi di errore contabile dovuto al cambiamento di unità di misura da pz a kg						
Σ= Ok con tabulato magazzino a quantità						
P= Quantità fisica da ns. tests. Ok con inventario fisico valorizzato al 31.12.2010 (wp E 100 - 1.2)						
Q= % ritenuta accettabile alla luce dei sopralluoghi effettuati e delle informazioni date dal direttore di produzione						

ESISTENZA

✓ 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 (ISA 501 ITALIA §8):

- richiedere conferma al soggetto terzo in merito alle quantità e alle condizioni delle rimanenze detenute per conto dell'impresa (CIRCULARIZZAZIONE);
- bsvolgere un'ispezione oppure effettuare altre procedure di revisione appropriate alle circostanze.

ESISTENZA

✓ 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 (ISA 501 ITALIA §7).



Qualora ciò non sia possibile, il revisore deve inserire un rilievo nel giudizio per limitazione subita nell'applicazione dei principi di revisione

E LA REVISIONE DELLE RIMANENZE DI MAGAZZINO

ESISTENZA: ESEMPIO DI LETTERA DI CIRCULARIZZAZIONE

Spettabile
DEPOSITARIO SPA
e p.c.:
DOTT. _____
REVISORE LEGALE DEI CONTI

(Luogo e data)

In relazione alla revisione legale annuale dei conti il nostro revisore DOTT. _____ ha necessità di ricevere direttamente la lista di nostre/Vostre merci giacenti presso di Voi/noi al 31.12. _____, specificando se in conto deposito, lavorazione, prestito o per qualsiasi altra ragione.

A tal fine Vi preghiamo di utilizzare l'allegata busta già indirizzata ed affrancata.

Distinti saluti

(Legale rappresentante della società)

VALUTAZIONE – IL MARKET TEST

La determinazione del valore di mercato di regola va effettuata come segue:

Tipo di giacenze	Regola generale del concetto di mercato
Materie prime e sussidiarie e semilavorati di acquisto	Costo di sostituzione
Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati di produzione	Valore netto di realizzo
Prodotti finiti, merci	Valore netto di realizzo

VALUTAZIONE

- ✓ Verificare, a campione, la corretta determinazione del costo attribuito ad alcuni codici delle rimanenze (es. LIFO, FIFO, ecc.).
- ✓ Esaminare il confronto effettuato dall'azienda fra i costi e il valore di mercato (prezzi correnti di riacquisto e valore netto di realizzo determinato in base alle più recenti fatture di acquisto, listini in corso dei fornitori, listini dei prezzi di vendita dell'azienda).
- ✓ Verificare che l'azienda abbia effettuato una ricerca delle giacenze soggette a scarsa redditività, lenta movimentazione, obsolescenza ed eccedenza rispetto ai normali fabbisogni ed abbia determinato il valore di mercato di tali voci al fine di compararlo con il costo.

VALUTAZIONE AL MONIRE TRA COSTO E VALORE DI MERCATO – (MARKET TEST)

Esempio:

	Casi			
	A	B	C	D
Prodotto finito Z:				
Costo storico	1.000	1.000	1.000	1.000
Prezzo di vendita	1.200	1.030	1.000	900
Valore netto di realizzo (<i>prezzo di vendita meno € 100 di costi di completamento e di costi diretti di vendita</i>)	1100	930	900	800
Valutazione del p.f. Z in magazzino	1.000	930	900	800

Esempio tratto dall'ODIC n. 13

COMPETENZA

Sugli acquisti:

- ✓ confrontare i DDT di entrata relative alle merci ricevute immediatamente prima della chiusura dell'esercizio con le fatture dei fornitori e controllare che siano state registrate nell'esercizio di competenza. Il confronto deve essere effettuato partendo sia dai DDT di entrata sia dalle fatture;
- ✓ effettuare lo stesso controllo per i DDT di entrata e le fatture di fornitori relative alle merci ricevute immediatamente all'inizio dell'esercizio successivo.

Sulle vendite:

- ✓ confrontare gli ultimi DDT di uscita relative alle merci spedite immediatamente prima della chiusura dell'esercizio con le fatture a clienti. Il confronto deve essere effettuato partendo sia dai DDT di uscita sia dalle fatture;
- ✓ effettuare lo stesso controllo per i DDT di uscita e le fatture a clienti relative alle merci spedite all'inizio dell'esercizio successivo.



COMPETENZA: TEST DI CUT-OFF

Esempio 2 (con clausole *Incoterms*)

Fatture di vendita			Descrizione prodotti	Ricavo	Data di spedizione	In magazzino al 31/12	Clausola incoterms
Data	n.	Imponibile					
Esercizio n.							
27/12/n.	1883	250.450	Cod. 850	n.	n.	NO	Ex works
28/12/n.	1894	85.000	Cod. 951	n.	n.	NO	ND
28/12/n.	1899	52.600	Cod. 90	n.	n.	NO	ND
29/12/n.	1906	132.100	Cod. 100	n.	n.	NO	FOB
30/12/n.	1914	65.750	Cod. 340	n.	n.	NO	Ex works
Esercizio n+1							
02/01/n.+1	1	120.000	Cod. 610	n.+1	n.+1	SI	Ex works
03/01/n.+1	6	87.809	Cod. 100	n.+1	n.+1	SI	ND
03/01/n.+1	7	300.777	Cod. 812	n.+1	n.+1	SI	Ex works
03/01/n.+1	9	48.877	Cod. 513	n.+1	n.	NO	FOB
04/01/n.+1	15	160.220	Cod. 980	n.+1	n.	NO	Ex works

COMPETENZA: TEST DI CUT-OFF

- ✓ La fattura n. 1906, emessa il 29/12 è relativa a merci che risultano spedite nell'esercizio n., ma il contratto prevede la clausola *incoterms* FOB (Franco a bordo).
- ✓ Se ad esempio, il documento che attesta l'avvenuta consegna a bordo della nave è datato 4/n+1, il ricavo doveva essere imputato nell'esercizio n. +1 e non nell'esercizio n. come risulta dal prospetto del *cut-off*.