ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

LA REVISIONE DELLE NANO IMPRESE

Esempi pratici su specifiche voci di bilancio: le rimanenze

Antonella Bisestile

27 novembre 2023

IL PROCESSO DI REVISIONE

Definizione e approccio di revisione in base agli ISA Italia

La revisione è un processo costituito da 5 fasi:

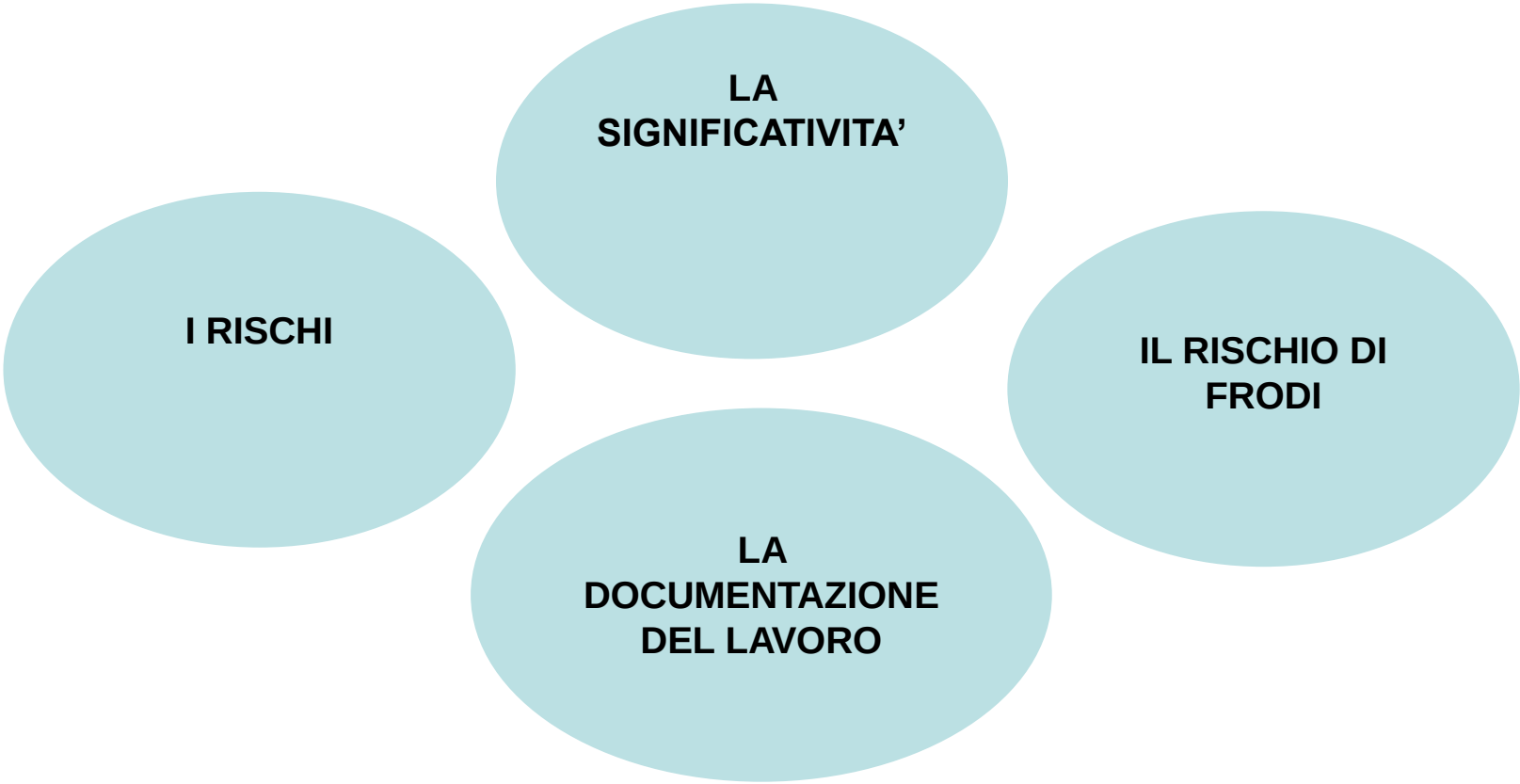
I. accettazione incarico,
II. individuazione dei rischi e pianificazione,
III. esecuzione o risposta ai rischi,
IV. valutazioni conclusive,
V. emissione relazione e altre comunicazioni.

Ad ogni fase corrispondono obiettivi e specifiche procedure di verifiche da svolgere

Tutte le fasi sono basate sul concetto di «validazione del rischio» infatti si parla di «approccio basato sui rischi».

IL PROCESSO DI REVISIONE

Gli elementi trasversali a tutte le fasi del processo:



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

Esempi pratici su specifiche voci di bilancio

Le rimanenze

Rilevazione

Il passaggio dei rischi e dei benefici associati ai beni determina l'inclusione o meno di un bene nelle rimanenze di magazzino.

Il passaggio avviene normalmente:

a) alla data di spedizione o consegna per i beni mobili;
b) secondo le modalità contrattuali dell'acquisto ed in base al trasferimento dei rischi;
c) alla data di stipulazione del contatto di compravendita per gli immobili.

Rientrano pertanto nelle rimanenze:

- ✓ Beni fisicamente esistenti nei magazzini e nelle aree di produzione dell'azienda (escluse le merci in deposito, in prova, in visione, in c/lavorazione);
- ✓ Beni in viaggio (quando l'impresa ne ha acquisito il titolo di proprietà);
- ✓ Beni in viaggio (quando l'impresa non ha ancora trasferito il titolo di proprietà ai terzi);
- ✓ Beni di proprietà dell'impresa presso terzi.

Valutazione

Le rimanenze di magazzino sono costi imputabili a beni ancora in giacenza che si rinviano al futuro esercizio in quanto recuperabili tramite i ricavi di futuri periodi.

Le rimanenze sono iscritte in bilancio

AL MINORE FRA IL COSTO D'ACQUISTO O DI PRODUZIONE ED
IL VALORE DI REALIZZO DESUMIBILE DALL'ANDAMENTO DEL MERCATO

Pertanto quando l'utilità o la funzionalità originaria misurata dal valore (costo) originario si riduce, si rende necessario modificare tale valore tramite il valore di mercato.
Si rende necessario il riesame del costo originario per escludere quella parte di esso che non potrà essere recuperata.

Classificazione

STATO PATRIMONIALE

I - Rimanenze

1) Materie prime, sussidiarie e di consumo

2) Prodotti in corso di lavorazioni e semilavorati

3) Lavori in corso su ordinazione

4) Prodotti finiti e merci

5) Acconti

CONTO ECONOMICO

A) Valore della produzione

2) Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti

3) Variazioni dei lavori in corso su ordinazione

B) Costi della produzione

6) Per materie prime, sussidiarie di consumo e di merci

11) Variazione delle rimanenze di materie prime sussidiarie di consumo e merci

Fase preliminare

→ Comprensione dell'impresa: cosa mi aspetto di trovare

→ Dimensioni: obblighi di legge e opportunità

→ Analisi comparative: per anni e con altre aziende

→ Composizione in dettaglio delle voci

→ Metodologia contabile: rilevazione e valutazione

→ Organizzazione aziendale: luoghi, persone, processi

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

APPROCCIO DI REVISIONE BASATO SULL'INDIVIDUAZIONE DEI RISCHI

Obiettivi di verifica in termini di rischio (1/3)

- ✓ Rischio che le quantità su cui si basano i saldi di bilancio non corrispondano a quelle fisicamente esistenti alla stessa data

- ✓ Rischio che le movimentazioni di magazzino non siano rilevate in maniera tempestiva e completa

- ✓ Rischio che le movimentazioni di magazzino non siano rilevate nel periodo di competenza

Obiettivi di verifica in termini di rischio (2/3)

- ✓ Rischio che i costi usati per valorizzare il magazzino non siano correttamente determinati
- ✓ Rischio che le rimanenze di magazzino non siano svalutate per adeguarle al valore di mercato, se inferiore al costo
- ✓ Rischio che le merci ed i prodotti obsoleti, di lento movimento o danneggiati non siano svalutati al presunto valore di realizzo

Obiettivi di verifica in termini di rischio (3/3)

- ✓ Rischio che non siano adottati corretti criteri di valutazione e/o che i criteri adottati non siano conformi a quelli dell'esercizio precedente

- ✓ Rischio che le quantità su cui si basano i saldi di bilancio non siano di proprietà dell'azienda

- ✓ Rischio di incompleta, errata o impropria classificazione dei conti in bilancio (schemi e nota integrativa)

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

ASSERZIONI

OBIETTIVI

PROCEDURE

ASSERZIONE	OBIETTIVO GENERALE	OBIETTIVO PARTICOLARE	PROCEDURA APPLICABILE Esempio
ESISTENZA	Validità	Le operazioni contabilizzate sono valide	**Circolarizzazione dei depositari merce – Inventario fisico**
COMPLETEZZA	Completezza	Tutte le operazioni sono contabilizzate.	**Inventario Fisico**
	CutOff	Tutte le operazioni sono contabilizzate nel periodo di competenza	**Procedura di Cut Off**
DIRITTI E OBBLIGHI	Proprietà	L'azienda è titolare del diritto/obbligo in merito alle operazioni contabilizzate	**Prove documentali (es. contratti)**
IMPUTAZIONE	Accuratezza	Le operazioni o gli importi contabilizzati sono riportati correttamente nel libro giornale e nei mastri	**Ricalcolo criteri di valorizzazione – Ricalcolo f.do svalutazione MGZ**
	Valutazione	Le operazioni contabilizzate sono valutate correttamente	**Verifica valore di mercato**
PRESENTAZIONE E INFORMATIVA	Classificazione	Le operazioni contabilizzate o iscritte in bilancio sono classificate correttamente	**Verifica della corretta classificazione**
	Divulgazione	Nel bilancio o nella nota integrativa sono fornite tutte le informazioni necessarie	**Lettura Nota Integrativa**

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

PROCEDURE DI REVISIONE

Verifiche da svolgere sul magazzino nella fase preliminare

- Studio e valutazione delle procedure e del sistema di controllo interno per la gestione delle scorte (rilevazioni contabili, identificazione e protezione, imputazione costi di produzione, valorizzazione)

- Circolarizzazione dei depositari esterni

- Verifica delle conte inventariali

Verifica di Inventario fisico (ISA Italia 501)

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: (Rif.: Parr. A1-A3)
    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; (Rif.: Par. A4)
    ii. osservare lo svolgimento delle procedure di conta della direzione; (Rif.: Par. A5)
    iii. svolgere ispezioni sulle rimanenze; (Rif.: Par. A6)
    iv. svolgere conte di verifica sulle rimanenze; (Rif.: Parr. A7-A8)

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.

Conta fisica in data diversa dalla data di riferimento del bilancio

Qualora la conta fisica delle rimanenze sia svolta ad una data diversa dalla data di riferimento del bilancio, il revisore, in aggiunta alle procedure elencate in precedenza, 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.

(Rif.: Parr. A9-A11)

→ Roll back – roll forward

Inventario - CASI PARTICOLARI

1. Impossibilità di osservare direttamente la rilevazione fisica delle giacenze.

2. Responsabilità del revisore nell'accertare le caratteristiche merceologiche delle giacenze di magazzino

3. Rimanenze detenute presso soggetti terzi

1. Impossibilità di osservare direttamente la rilevazione fisica delle giacenze

Vi possono essere circostanze in cui al revisore non è praticamente possibile partecipare alla rilevazione fisica delle giacenze o di una parte significativa di esse, come ad esempio: petroliere in alto mare, prodotti in località e condizioni non avvicinabili da parte dell'uomo

Va precisato che la questione della difficoltà, della tempistica o del costo relativo non è di per sé una valida ragione affinché il revisore ometta una procedura di revisione (ISA Italia 200).

Nel caso in cui revisore abbia potuto:

- Acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati riguardo l'esistenza e le condizioni delle rimanenze
- Valutare che il sistema di controllo interno e la contabilità di magazzino in vigore nei precedenti esercizi assicurano un'attendibile determinazione delle quantità in giacenza
- Svolgere le procedure alternative, quali il controllo della movimentazione di magazzino, l'analisi dei risultati delle precedenti rilevazioni dell'azienda e la valutazione della ragionevolezza degli indici di rotazione.

Può esprimere un giudizio sul bilancio senza evidenziare alcuna limitazione relativa alle quantità di magazzino di cui non ha osservato la rilevazione.

Impossibilità…

In tutti gli altri casi, in cui non è possibile acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sull'esistenza e sulle condizioni delle rimanenze, la limitazione obiettiva deve essere considerata una **limitazione nello svolgimento della revisione** e come tale deve essere riportata nella relazione di revisione, descrivendo le ragioni che l'hanno determinata (ISA Italia 705)

2. Responsabilità del revisore nell'accertare le caratteristiche merceologiche delle giacenze di magazzino

Il revisore può talvolta non avere la competenza tecnica per riconoscere se le caratteristiche merceologiche delle giacenze corrispondono a quelle attribuite dall'azienda.

Il revisore deve:

- verificare che il sistema di controllo interno garantisca la corretta descrizione delle giacenze;
- controllare la ragionevole corrispondenza delle giacenze osservate alla descrizione a loro attribuita, tramite il riscontro della conformità tra la descrizione attribuita dalla azienda alle giacenze ed i marchi o ogni altra indicazione apposta sulle giacenze medesime.

Nel caso di impossibilità di effettuare l'indicato riscontro o di ragionevole dubbio sull'esattezza della descrizione merceologica attribuita alle giacenze, il revisore, deve richiedere l'intervento di un esperto in materia o di un laboratorio esterno di analisi.

Fase finale

Le principali verifiche della fase finale sul magazzino

Riconciliazione del tabulato del magazzino contabile con tabulato gestionale

Verifica della coincidenza delle quantità verificate in fase di inventario

Verifica della corretta valorizzazione del magazzino

- Verifica costo di acquisto e valore di mercato
- Verifica della corretta determinazione del fondo svalutazione

Verifica della competenza

Verifica della corretta esposizione in bilancio

Verifica delle conte inventariali

Obiettivi della revisione

- Accertare l'esistenza fisica delle merci in magazzino (Esistenza)
- Accertare che le quantità valorizzate ai fini del bilancio corrispondano alle giacenze esistenti alla data della verifica (Completezza)
- Accertare lo stato di obsolescenza e commerciabilità delle giacenze (Valutazione)
- Accertare che tutte le rimanenze siano di proprietà (Diritto e Obblighi)

Regole previste dall'(ISA Italia) 501

- Presenza alla conta fisica delle rimanenze, tranne nei casi in cui non risulti fattibile
- Valutare le istruzioni e le procedure della direzione per la rilevazione ed il controllo dei risultati della conta fisica delle rimanenze da parte dell'impresa
- Osservare lo svolgimento delle procedure di conta
- Svolgere ispezioni sulle rimanenze
- Svolgimento di procedure di revisione sulle registrazioni inventariali finali dell'impresa per stabilire se riflettano accuratamente i risultati effettivi della conta delle rimanenze

Occorre verificare l'esistenza della correlazione tra movimenti di magazzino, costi di acquisto delle merci e rilevazione dei ricavi. In linea di principio, a meno che gli accordi tra le parti non deroghino ai principi civilistici (trasferimento della proprietà), le operazioni di acquisto e di vendita si perfezionano rispettivamente con il **ricevimento delle merci** e con la **consegna dei prodotti** al cliente

Questa verifica viene comunemente detta "**Cut Off" di magazzino**

→ incoterm

Verifica della Competenza

Cut-off

Il controllo che il revisore svolge in proposito si definisce di ***cut-off,*** e consiste nel prendere le ultime fatture ricevute/emesse nell'esercizio e le prime ricevute/emesse nell'esercizio successivo e nell'abbinarle ai relativi documenti di ricevimento merce per controllare i carichi di magazzino.

Analogamente, vengono esaminate le note credito ricevute/emesse nell'esercizio successivo a quello di verifica per accertare se siano correlate a costi/ricavi dell'esercizio precedente e pertanto ad esso attribuibili.

→ Quanti e quali documenti prendo

→ Validità documenti

Verifica corretta valorizzazione (1/2)

- ✓ Verificare che la metodologia di valorizzazione adottata sia una di quelle previste (Costo Specifico – CMP – FIFO – LIFO) e che coincida con quella indicata in nota integrativa
- ✓ Verifica a campione della correttezza dei calcoli matematici
- ✓ Verificare che la configurazione di costo adottata sia omogenea con quella adottata nell'esercizio precedente
- ✓ Confrontare i costi unitari utilizzati in corso di valorizzazione con quelli dei periodi precedenti e indagare sulle variazioni rilevanti o anomale

Verifica corretta valorizzazione (2/2)

- ✓ Verificare a campione la corretta determinazione dei costi di acquisto con verifiche documentali (fatture)
- ✓ Accertare a campione la corretta imputazione degli oneri accessori di acquisto
- ✓ Verificare che la valutazione dei prodotti finiti includa i costi diretti e i costi indiretti tramite l'analisi delle «distinta base»
- ✓ Quadrare i dati della contabilità industriale con quelli della contabilità generale e indagare su eventuali differenze anomale per verificare la correttezza delle «distinte base»

Svalutazione

Nel caso in cui il **valore di mercato** sia inferiore al **costo di acquisto** (o produzione) si deve accendere un fondo svalutazione magazzino che deve essere inserita tra le variazioni delle rimanenze (voci A.2 - *variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti* o B.11 - *variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci*) ed evidenziata nella Nota Integrativa.

La voce fondo svalutazione magazzino andrà a rettificare la voce rimanenze dello stato patrimoniale che dovranno apparire al netto della svalutazione stessa.

Occorre verificare che le rimanenze siano rappresentate in bilancio (stato patrimoniale e conto economico) in conformità agli statuiti principi contabili, con particolare riferimento alla loro classificazione ed alla completezza delle informazioni fornite nella nota integrativa (metodo del costo adottato, eventuale svalutazione, eventuale cambiamento nei criteri di valutazione e ragioni del cambiamento).

LIFO – FIFO – COSTO MEDIO PONDERATO

→ costo ultimo / costo standard

Suggerimento: anticipare questa analisi in fase preliminare eventualmente sul bilancio anno precedente.

Verifica della Corretta Esposizione in Bilancio

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

ESEMPI DI DOCUMENTAZIONE

Esempio lettera circolarizzazione dei depositari esterni

Oggetto: conferma dei saldi e segnalazione di dati e notizie al (*data della verifica*)

Egregi Signori,

I nostri revisori stanno effettuando il normale esame del nostro bilancio.
In relazione a ciò, Vi autorizziamo a fornire direttamente loro, al seguente indirizzo:

ABC SRL

le quantità di merce di nostra proprietà esistenti presso di Voi in c.to _____ alla data del (*data della verifica*).

Per la risposta uniamo alla presente due copie della lista di tali merci redatta secondo le nostre risultanze.

Vogliate ritornare una di tali copie firmate per conferma ai nostri Revisori annotando Vostre eventuali osservazioni.

Esempio Cut Off

Cliente:	CUT OFF	R10
XXXXXXXX		
Esercizio:	ACQUISTI	
31.12.2021		SAV
Data:		
8-mar-2022		

Criterio di selezione
Sono state selezionate le ultime cinque fatture del 2021 e le prime cinque del 2022. (non considerati i carichi in conto deposito)
Visionato registro IVA per verifica opportunità di ampliare la selezione, nessuna ulteriore fattura di importo rilevante.

Lavoro svolto
è stata verificata la registrazione corretta per competenza

Conclusioni
Nessun rilievo

REF.	Fornitore	FATTURA								VERIFICA COMPETENZA
		N°REG	Data doc.		IMP.	IVA	TOT.	Data Reg.	periodo di riferimento	
R10.1	VMLLA	FF 21700043	20/12/2021		13.680,84	INTRA	13.680,84	23/12/2021	dic-21	OK COMPETENZA
R10.2	MLSPE	FF 210001204	20/12/2021		29.204,40	6.424,97	35.629,37	27/12/2021	dic-21	OK COMPETENZA
R10.3	PLDDD	FF210001208	30/12/2021		2.391,70	130,50	2.522,20	31/12/2021	dic-21	OK COMPETENZA
R10.4	OALNADP	FF210001212	29/12/2021		131.956,45	29.030,42	160.986,87	31/12/2021	dic-21	OK COMPETENZA
R10.5	AODL	FF229100103	02/02/2022		11.732,00	1.173,20	12.905,20	07/02/2022	gen-22	OK COMPETENZA
R10.6	SPSLA	FF229100061	21/01/2022		1.795,53	278,34	2.073,87	20/01/2022	gen-22	OK COMPETENZA
R10.7	ASPL9	FF229100042	18/01/2022		5.000,00	250,00	5.250,00	17/01/2022	gen-22	OK COMPETENZA

Esempio tracing

	A	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O
1														
2		692.184,88	Totale tabulato											
3		189.564,26	Selezione											
4		27%	Copertura								27%			
5					692.184,88						189.564,26			=CERCA.VERT(A7;'TABULATO INVENTARIO';4;FALSO)
6	Cod. M	U.m.	Esistenz	Prezzo	Valore	Mag. N	MP Sed	Totale	VALORE	Stag.	Selezione	DEF	Var	
7	F0001	KG	654,09	23,6	15.436,52	109,52	544,57	654,09	0	192		654,09	0	=M7-D7
8	F0020	KG	2.386,43	39,6	94.502,55	0	2.060,91	2.060,91	0	201	x	2386,43	0	
9	F0079	KG	1.517,19	35,5	53.860,17	0	1.409,38	1.409,38	0	0	x	1517,19	0	
10	F0007	KG	517,05	21,9	11.323,40	333,2	183,85	517,05	0	192		517,05	0	
11	F0873	KG	732,59	43	31.501,37	0	732,59	732,59	0			732,59	0	
12	F0012	KG	538,73	23,2	12.498,54	202,79	330,4	533,19	0	192		538,73	0	
13	F0013	KG	834,9	28	23.377,06	0	804,36	804,36	0	192		834,9	0	
14	F0030	KG	524,07	40,5	21.224,84	0	484,44	484,44	0	0		524,07	0	
15	F0025	KG	947,42	19,5	18.474,59	0	947,41	947,41	0	201		947,42	0	
16	F0482	KG	198,8	91	18.090,80	0	187	187	0	0	x	198,8	0	
17	F0002	KG	688,42	25,7	17.692,39	0	672,3	672,3	0	192		688,42	0	
18	F0504	KG	130,36	99	12.905,64	0	21,58	21,58	0	0	x	130,36	0	
19	F0040	KG	185,13	59	10.922,67	0	157,41	157,41	0	0		185,13	0	
20	F0027	KG	219,99	23	5.059,72	11,6	208,27	219,87	0	201		219,99	0	
21	F0039	KG	184,84	59	10.905,38	0	65,69	65,69	0	0		184,84	0	
22	F1221	KG	78,2	130,5	10.205,10	0	78,2	78,2	0		x	78,2	0	
23	F0764	KG	296,76	25,5	7.567,38	0	295,26	295,26	0			296,76	0	

Esempio verifica valorizzazione

- F40 verifiche valorizzazione su
- F41 verifica valorizz F0053.xls
- F42 verifica valorizzazione F0
- F43 verifica valorizz F0001.xls
- F44 verifica valorizz F0020.xls
- F45 verifica valorizz F0079.xls
- F46 verifica valorizz F0944.xls
- F100 Copia di INVENTARIO 3
- F101 tracing.xlsx

F41 verifica valorizzazione Articolo F0053 — **REF**

		Q.TA	V.U.	V.TOT.	CMP	
GIAC INIZ		1500	0,1062	159,30		F41.1
ACQUISTO	07-mar	1500	0,1062	159,30		F41.2
ACQUISTO	13-giu	1000	0,3069	306,90		F41.3
		4000		625,50	0,156375	
VENDITE		-3750				
GIAC 30/09		250		39,09	CMP	
		250		26,55	LIFO A SCAGLIONI	
		250	0,18648	46,62	CRITERIO COSTO ULTIMO MEDIO ANNUO	

		Q.TA	V.U.	V.TOT.	CM continuo	GIACENZA
GIAC INIZ		1500	0,1062	159,30	0,1062	1.500,00
	08-feb	-1000	-	106,20		500,00
ACQUISTO	07-mar	1500	0,1062	159,30	0,1062	2.000,00
	08-mar	-1000	-	106,20		1.000,00
	01-giu	-1000	-	106,20		-
ACQUISTO	13-giu	1000	0,3069	306,90	0,3069	1.000,00
	18-ott	-750	-	230,18		250,00
VENDITE		250,00		76,73	0,3069	COSTO MEDIO CONTINUO
GIAC 30/09						

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

RIEPILOGO

Magazzino: sintesi delle verifiche

- ✓Verifica dell'esistenza fisica e delle condizioni
- ✓Analisi generale sui saldi di bilancio e verifica della correttezza aritmetica
- ✓Collegamento delle quantità valorizzate con gli inventari fisici (tracing)
- ✓Cut-off per la verifica del periodo di competenza delle operazioni
- ✓Valutazione materie prime e prodotti di acquisto
- ✓Valutazione prodotti finiti e in corso di lavorazione
- ✓Verifica delle merci obsolete e del valore di mercato
- ✓Verifica della corretta classificazione e rappresentazione negli schemi di bilancio e N.I.