

# LA REVISIONE DEL MAGAZZINO

Alain Devalle

Professore Ordinario in Economia Aziendale – UNITO

Dottore commercialista e Revisore legale – ODCEC

Torino [studio@alaindevalle.it](mailto:studio@alaindevalle.it)

# LA REVISIONE DELLE RIMANENZE DI MAGAZZINO

# VALUTAZIONE DELLA RILEVANZA E RISCHIO INTRINSECO

- ❑ 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**.

I fattori di rischio che possono influenzare il ciclo delle rimanenze sono molteplici.

Di seguito si riportano alcuni esempi:

### **COMPRENSIONE DELL'ATTIVITÀ DELL'IMPRESA E SETTORE IN CUI OPERA**

Cali fisici e tecnici dei prodotti  
(scarti e sfridi)

Deperibilità fisica/commerciale dei  
prodotti

Varietà dei requisiti di conformità  
dei prodotti

Andamento dei prezzi di acquisto delle  
M.P. e del prezzo di vendita dei P.F.

- Valutazione corretta al minore tra costo e valore di presunto realizzo

Declino dei prodotti esistenti/Crisi di  
settore

- Rischio valutazione

Varietà e complessità delle modalità  
produttive/commerciali

Compresenza di vendite con contestuale  
spedizione e di vendite in c/deposito

- Difficoltà inventariazione

Varietà dei requisiti di conformità dei  
prodotti

Resi su vendita/fondo garanzia

# LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO

PROCEDURE DI ANALISI  
COMPARATIVA

```
graph LR; A[PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA] --> B[ANALISI VERTICALE: Peso percentuale su Totale attivo e PN]; A --> C[ANALISI ORIZZONTALE: Scostamenti anomali o inusuali sia in termini assoluti che in termini di ratios];
```

## **ANALISI VERTICALE:**

*Peso percentuale su  
Totale attivo e PN*

## **ANALISI ORIZZONTALE:**

*Scostamenti anomali o  
inusuali sia in termini  
assoluti che in termini  
di ratios*

## 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.

	<b><i>Esercizio n</i></b>	<b><i>Esercizio n-1</i></b>	<b><i>Esercizio n-2</i></b>	<b><i>Esercizio n-3</i></b>
Rimanenze prodotti finiti	450.000,00	300.000,00	330.000,00	370.000,00
Costi della produzione	2.070.000,00	2.500.000,00	2.800.000,00	3.010.000,00
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.

Individuazione della tipologia di scorte (profilo merceologico – fasi di lavorazione)

- ☐ Materie prime
- ☐ Semilavorati/prodotti in corso di lavorazione
- ☐ Prodotti finiti

} Documenti di servizio

Individuazione dei criteri di valorizzazione

- ☐ Per mp non ci sono grossi problemi (costo di acquisto)
- ☐ Per PF e WIP:
  - distinta base (per le produzioni in serie)
  - commesse

Individuazione delle tecniche per la gestione fisica

- ☐ Scritture ausiliarie
- ☐ Procedure inventariali
- ☐ Periodicità di inventariazione (fisica e contabile)

**INDICATORE DI ACCURATEZZA:**  
Tot. Codici – Tot. Codici errati

Verifica della idoneità delle procedure di rilevazione di obsolescenze e *slow moving*

- ☐ Sistemi informatici che consentono di evidenziare il turn-over per articolo di magazzino
- ☐ procedure di evidenziazione in sede di inventario

Redazione dell'AUDIT PROGRAM

- ☐ Il revisore deve studiare e analizzare le procedure aziendali al fine di giudicarne l'**AFFIDABILITÀ**. (scritture ausiliarie di magazzino; procedure inventariali; test di confronto fisico/contabile)
- ☐ In base al grado di affidabilità riscontrato procede a programmare le procedure di revisione

**Tabella 1 – Carta di lavoro per l’analisi della procedura “Magazzino”**

	<b>Si/No</b>	<b>NOTE</b>
<b>Responsabilità e funzioni</b>		
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.		
<b>Ricevimento merce</b>		
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 ...).		



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 della spedizione viene effettuato il controllo tra quantità fisiche uscite e quantità indicate nel documento di trasporto e nell'ordine del cliente da parte di...		

<b>Versamenti a magazzino</b>		
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)		
<b>Gestione delle giacenze</b>		
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.		

<b>Inventario fisico</b>		
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 ...		
<p>La procedura interna prevede i seguenti aspetti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 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.)</li> <li>- modalità di confronto tra conte fisiche e dati contabili e di analisi e gestione degli scostamenti;</li> <li>- il personale che effettua la conta fisica non è a conoscenza delle quantità contabili.</li> </ul>		

## VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CONTROLLO

<b>Contabilità di magazzino</b>		
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.

## ESISTENZA

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

- a) 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.
- 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.

## 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.



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 $\mathfrak{P}$	quantità contabile $\Sigma$	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 $\checkmark$
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 $\partial$
920	semilavorati	profilato super	n. 150	n. 150	% compl. 50 $\partial$
$\checkmark$ = effettuata seconda conta a conferma del cartellino di pesatura. Trattasi di errore contabile dovuto al cambiamento di unità di misura da pz a kg					
$\Sigma$ = Ok con tabulato magazzino a quantità					
$\mathfrak{P}$ = Quantità fisica da ns. tests. Ok con inventario fisico valorizzato al 31.12.2010 (wp E 100 - 1.2)					
$\partial$ = % ritenuta accettabile alla luce dei sopralluoghi effettuati e delle informazioni date dal direttore di produzione					

## ES. CARTA DI LAVORO

[illegible]

## 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 § 7).



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

## 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 § 8):

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

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

- ❑ 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

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

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

# 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 (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*.

## COMPETENZA: TEST DI *CUT-OFF*

Il revisore richiederà agli amministratori di effettuare le seguenti correzioni alla bozza di bilancio.

☐ Storno della vendita non di competenza dell'esercizio:

		<b>Vendite estere</b>	a	<b>Clienti</b>		<b>132.100,00</b>	
--	--	-----------------------	---	----------------	--	-------------------	--

☐ Rilevazione delle rimanenze di merci (per ipotesi pari a € 105.100,00):

		<b>Rimanenze prodotti finiti e merci</b>	a	<b>Variazioni rimanenze materie prime, sussidiarie, di consumo e merci</b>		<b>105.100,00</b>	
--	--	--	---	--	--	-------------------	--

## COMPETENZA: TEST DI *CUT-OFF*

- ❑ La fattura n. 15 è relativa a merci la cui spedizione è avvenuta nell'esercizio n (infatti dalla contabilità di magazzino le merci non risultavano più in rimanenza alla fine dell'esercizio n). Il contratto indica come clausola "*Ex works*". Vi è un errore di imputazione del ricavo, che doveva essere imputato all'esercizio n. Il revisore, sulla base dell'errore emerso, in quanto superiore alla soglia di errore tollerabile, richiederà agli amministratori di effettuare la seguente correzione alla bozza di bilancio.
- ❑ La rilevazione contabile è la seguente:

	<b>Clienti c/fatture da emettere</b>	<b>a</b>	<b>Vendite estere</b>	<b>160.220,00</b>	
--	--	----------	-----------------------	-------------------	--

# LA VALUTAZIONE DEI BENI FUNGIBILI

	costo storico d'acquisto	Costo di riacquisto		
		Caso I	Caso II	Caso III
2. Materie prime:				
<b>2.a Materia prima XI</b>	450	450	350	300
2.b materia prima destinata alla fabbricazione del prodotto Z:	450	450	350	300
<i>manodopera diretta</i>	200	200	200	200
<i>spese industriali</i>	350	350	350	350
<b>COSTO DI SOSTITUZIONE</b>	<b>1.000</b>	<b>1.000</b>	<b>900</b>	<b>850</b>
2.c Valore netto di realizzo (VNR) del prodotto finito Z:				
Casi (esempio precedente)	A	B	C	D
	1.100	930	900	800

Costo storico		Costo di sostituzione		VNR del pf Z	Valore da attribuire alla MP XI in magazzino ancora da destinare al Pf Z	Osservazioni del revisore
Acquisto MP	Fabbricazio ne PF Z	Riacquisto MP	Riproduzio ne PF Z			
450	1.000	450	1.000	1.100	450	OK
450	1.000	350	900	incerto	350	svalutaz. X mancata documentabilità
450	1.000	350	900	1.100	450	OK - no sval.: il >VNR è documentabile
450	1.000	350	900	930	350	svalutazione
450	1.000	300	850	930	300	svalutazione
450	1.000	350	900	900	350	svalutazione
450	1.000	300	850	900	300	svalutazione
450	1.000	300	850	800	250	svalutazione

VNR MP = VNR  
PF - Costi  
compl. (manod.  
+ spese ind.li)

Il minor costo di sost. delle  
MP viene compensato dal  
magg. VNR del PF