

A cura di Alfonsina Pisano

Inventario fisico al 31/12: le verifiche del revisore

Società e revisore prima e dopo le verifiche dell'inventario

Categoria: **Bilancio e contabilità**
Sottocategoria: **Revisori**

Il revisore durante le verifiche dell'inventario deve sostanzialmente espletare le seguenti fasi:

- intervenire in sede di test di conta fisica;
- richiedere conferma delle merci c/o terzi (mediante circolarizzazioni);
- verificare la corrispondenza delle quantità contate e quelle valorizzate;
- visitare tutti i reparti e assistere ai conteggi;
- verificare il rispetto delle procedure stabilite nelle istruzioni inventariali;
- assicurarsi del fermo di produzione e dell'inesistenza di movimenti.

Altresì è richiesta la collaborazione della società, sia prima che dopo l'inventario, attraverso alcune fasi ben determinate. Analizziamo insieme i diversi momenti, identificando i passaggi fondamentali e i relativi errori che potrebbero venirsi a creare in questa ostica e delicata verifica.

Di cosa si tratta?

Premessa	2
I prerequisiti delle verifiche	2
Aspetti organizzativi	3
Le fasi della società nella verifica dell'inventario	4
Le verifiche del revisore prima dell'inventario	5
Le procedure di revisione	5
La conta fisica: cosa deve fare il revisore	6
Esempio: la rilevazione di errori frequenti	6
La partecipazione del revisore alla conta fisica delle merci	7
La conferma delle merci c/o terzi mediante circolarizzazione	7
Tecnica di CUT OFF e l'analisi documentale del DDT	9
Allegato 1	
L'Esperto risponde.....	10

Premessa

Le verifiche d'inventario variano a seconda della natura e dell'ambito in cui opera l'azienda, a seconda che essa sia commerciale o produttiva. Il revisore, in relazione al tipo di attività condotta dall'azienda, deve predisporre un'adeguata procedura di conteggio, di riepilogazione nonché di controllo delle quantità risultanti da inventario.

Affinché quanto appena esplicitato si verifichi senza alcun problema o alterazione di risultati, il revisore e la società devono avvalersi di un'idonea modulistica atta a rispettare le istruzioni, preventivamente elaborate.

È di fondamentale importanza la valorizzazione del magazzino, in quanto essa impatta sul risultato di esercizio e sulla quantificazione dell'attivo patrimoniale.

L'attività di controllo deve tenere conto di eventuali movimentazioni di magazzino che intervengono nel corso dell'inventario, oltre che la puntuale identificazione delle merci di terzi presso l'azienda e delle merci di proprietà dell'azienda che si trovano in viaggio o presso terzi.

I prerequisiti delle verifiche

La verifica dell'esistenza delle rimanenze è uno dei passaggi che coinvolge il processo atto ad attestare la correttezza delle rispettive poste in bilancio.

OSSERVA - Il magazzino rappresenta una posta ad alto rischio intrinseco - che più facilmente di altre - può prestarsi ad **errori volontari o involontari in grado di condizionare in misura significativa il bilancio**. I controlli da effettuare constano in primis nella verifica dell'esistenza delle rimanenze e della corretta applicazione dei criteri valutativi previsti dal Codice Civile, con specifica considerazione della presumibile presenza di beni obsoleti.

Le verifiche poste in essere sull'inventario devono avere i seguenti immodificabili prerequisiti:

1

ACCURATEZZA: analisi delle voci di magazzino per classi delle variazioni con l'anno precedente e registrazioni di bilancio;

2

ESISTENZA FISICA: inventario fisico; conferme esterne;

3

COMPETENZA: procedura di cut off;

4

VALUTAZIONE: valorizzazione merci e p.f.; obsolescenza.



Aspetti organizzativi

L'acquisizione degli elementi probativi, è l'attività principale su cui verte tutta la procedura di revisione. Il principio di revisione 500 statuisce che una delle procedure per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati è l'osservazione. Tale procedura si applica a varie poste di bilancio tra le quali si ravvisano le giacenze di magazzino.

Affinché si riescano a ragguagliare suddette osservazioni, al revisore sarà di ausilio ottenere, **preventivamente**, una serie di **documenti di controllo**, quali ad esempio:

- 1 la planimetria dello stabilimento;
- 2 la lista dei materiali presso terzi;
- 3 la lista delle merci in viaggio;
- 4 la lista delle merci in c/lavorazione;
- 5 la copia delle circolarizzazioni ai terzisti inviate dalla società;
- 6 la lista dei materiali rottamabili;
- 7 l'elenco dei cartellini;
- 8 i tabulati contabili utilizzati nelle conte.

Inoltre, il revisore deve:

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



Le fasi della società nella verifica dell'inventario

<p>Le fasi della società <u>prima della verifica</u> dell'inventario sono:</p>	<p>dislocazione corretta delle merci; unità di misura, descrizione, codifica; documenti di conta pre-numerati; merci di terzi, merci obsolete, merci non ancora prese in carico, ben identificate; produzione ferma e assenza di movimenti; nomina responsabile dell'inventario; individuazione delle squadre di conta; doppia conta effettuata da personale indipendente dal responsabile del magazzino; divieto di utilizzare tabulati dei dati contabili che già riportano indicazione delle quantità (infatti si dovranno utilizzare i c.d. tabulati ciechi); controllo dei documenti inventariali rientrati; supervisione finale da parte del responsabile; adeguate procedure di cut-off; adeguate istruzioni per la misurazione fisica dei semilavorati; preparazione della lettera per la richiesta di conferma delle merci presso terzi.</p>
<p>Le fasi della società <u>dopo la verifica</u> dell'inventario sono:</p>	<p>1) Controlli dei documenti inventariali quali:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) cartellini inventariali; b) fogli di riepilogo dei cartellini pre-numerati con indicazioni quali: distribuiti, utilizzati, non utilizzati, annullati; <p>in alternativa: tabulati ciechi con quantità sottoscritti dal responsabile di magazzino.</p> <p>2) Analisi e contabilizzazione delle differenze inventariali:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) riconta delle differenze rilevanti; b) comprensione dell'origine delle differenze per quelle più significative; <p>conseguentemente si possono modificare procedure e ottimizzare la gestione quantitativa;</p> <p>3) Organizzazione per controllo movimenti fino a fine anno (se l'inventario è a data diversa).</p>

Le verifiche del revisore prima dell'inventario

Prima di espletare la fase di verifica, il revisore deve predisporre un'organizzazione **preliminare** la quale deve necessariamente attraversare le seguenti fasi:

- ottenere dalla società (pianificazione adeguata) data, locazioni, valori approssimativi, merci presso terzi per decidere in quale luogo, egli essere eventualmente presente **e la presenza del revisore, si sottolinea, è obbligatoria;**
- predisposizione istruzioni inventariali per il proprio personale.

E' necessario, inoltre, un accurato esame delle istruzioni inventariali della società al fine di:

- comprendere la dinamica dello svolgimento delle operazioni;
- valutarne l'efficacia.

Il revisore durante le verifiche dell'inventario deve sostanzialmente compiere i seguenti step:

1) intervenire in sede di inventario e test di conta fisica;
2) <u>richiedere</u> conferma delle merci c/o terzi (mediante circolarizzazioni);
3) verificare la corrispondenza delle quantità contate e quelle valorizzate;
4) visitare tutti i reparti e <u>assistere ai conteggi</u> ;
5) verificare il rispetto delle procedure stabilite nelle istruzioni inventariali;
6) <u>assicurarsi</u> del fermo di produzione e dell'inesistenza di movimenti.

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**, quali:

1. ricezione ordine dal cliente o emissione ordine al fornitore;
2. emissione/ricezione 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.

La conta fisica: cosa deve fare il revisore

Durante la conta fisica, è opportuno evidenziare che il **Revisore deve essere sul luogo, obbligatoriamente**, non può esimersi da questo procedimento. Durante la fase della conta fisica, il revisore dovrà:

- 1) effettuare un certo numero di conte e **annotarle, confrontandole con** quelle risultanti dalla società. In tal modo sarà possibile riscontrare se le quantità riportate negli elenchi delle rimanenze valorizzati corrispondono a quelle contate. Vedremo tale fattispecie nel dettaglio attraverso *un esempio*;
- 2) **prendere nota dei dati** (n. Codice, n. Cartellino, quantità, ecc.) **di tutta la merce non contata** per successivi test di correttezza dei dati quantitativi riportati nelle liste valorizzate (**c.d. test della NON MANOMISSIONE** delle risultanze fisiche);
- 3) annotare gli estremi **delle merci obsolete**, danneggiate o avariate.

Esempio: la rilevazione di errori frequenti

Valorizzazione inventario									
Codice	Descrizione	Cartellino inventariale	Quantità valorizzata dalla società Delta Srl		Quantità per il Revisore Dott. Rossi		Costo unitario	Costo totale	Note
AZ40U	Fascette	634	coppia	30	coppia	30	5.000	150.000	ALFA
AZ38F	Cerniere	690	kg	54	n.ro	45	2.000	108.000	BETA
PT16Y	Nastri	954	kg	300	metri	30	1.500	450.000	GAMMA
AK54L	Maniglie	512	n.ro	50	n.ro	50	2.000	100.000	ALFA
AK54L	Maniglie	565		40		40	2.000	80.000	
AK54L	Maniglie	598		100		100	2.000	200.000	
AK54L	Maniglie	500		50		50	2.000	100.000	

In questo esempio si ravvisano le seguenti osservazioni:

- nel caso **ALFA** non si originano errori;
- nel caso **BETA** la quantità rilevata dal revisore è 45, mentre quella valorizzata dalla società è 54. Tale discordanza può essere una effettiva differenza o **un'inversione di cifre** oppure una manomissione del cartellino fatta allo scopo di valorizzare le rimanenze;
- nel caso **GAMMA** si ravvisa **un errore di unità di misura**, la società ha misurato i nastri in Kg mentre il revisore ha corretto l'unità di misura in metri.

La partecipazione obbligatoria del revisore alla conta fisica delle merci

L'inventario fisico ha come obiettivo di **accertare l'esistenza fisica** delle merci in magazzino.

È 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**.

Di seguito, verranno specificate alcune modalità di selezione del campione da sottoporre a conta:

Dal fisico al contabile	si selezionano direttamente dal magazzino , a campione, le merci da contare.
Dal contabile al fisico	si selezionano 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.

È fondamentale procedere alla conta **rispettando** quanto segue:

- 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**.

La conferma delle merci c/o terzi mediante le conferme esterne c.d. circolarizzazioni

Le circolarizzazioni altro non sono che le conferme esterne alla società, nonché informazioni utili e **procedure obbligatorie** che il revisore deve ricevere affinché il suo operato sia pertinente e il suo giudizio ragionevolmente affidabile. L'obiettivo del revisore, nell'utilizzare le procedure di conferma esterna, è quello di definire e svolgere tali procedure al fine di acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili.

Di seguito, un esempio inerente la conferma merci c/o terzi:

STANDARD LETTERA GIACENZE PRESSO TERZI*(carta intestata società soggetta alla revisione legale)*

(Luogo, data)

Spett.le

(indirizzo)

In relazione all'attività di revisione del nostro bilancio al 31 dicembre xxxx, La preghiamo di comunicare direttamente al seguente indirizzo oppure via Pec del nostro revisore legale (ai nostri revisori legali):

NOME SOCIETA' DI REVISIONE/ REVISORE**Via, Città Cap****Telefono n. Fax n.****Pec :**

e per conoscenza a noi (Fax +39..... oppure Pec :.....) la quantità e la descrizione delle merci di nostra proprietà giacenti presso di Voi in deposito/in conto lavorazione (specificare) alla data del 31.12.xxxx.

In particolare vi chiediamo di includere nella Vostra risposta le seguenti informazioni:

- la descrizione degli articoli con la specificazione di tutti gli elementi utili per il riconoscimento (codice articolo, misura, colore , qualità);
- la quantità degli articoli giacenti presso di Voi;
- l'eventuale presenza di merci danneggiate o deteriorate;
- l'eventuale presenza di vincoli sulle merci;
- l'ammontare delle spese di deposito da noi dovuti alla data del

Per Vostra comodità alleghiamo una busta affrancata indirizzata ai nostri revisori.

Il completamento della verifica da parte dei nostri revisori richiede che la Vostra risposta pervenga al *(nome o società)* entro il

Ai sensi del D.Lgs. 196/2003, Vi informiamo che i dati assunti dai nostri revisori (nome o Società), saranno utilizzati esclusivamente ai fini della revisione legale del nostro bilancio e saranno conservati a cura degli stessi in archivi cartacei ed elettronici nel rispetto delle misure di sicurezza previste dal suddetto decreto. Il conferimento dei dati è necessario per consentire ai revisori di verificare la correttezza e la rispondenza dei dati contabili forniti dalla scrivente società. Si rinvia all'articolo 7 dello stesso decreto per i diritti spettanti all'interessato a propria tutela.

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

(Nome della Società)

Il revisore, dunque, per avere **ragionevole certezza** che il bilancio sia redatto in maniera veritiera e corretta, utilizza questa lettera per acquisire conferme sterne (cd. circolarizzazioni) che adopererà nelle proprie **carte di lavoro** per dare evidenza che i conti di bilancio controllati e verificati da lui, hanno un'informazione che deriva dall'esterno e pertanto sono informazioni attendibili, forti e veritiere nonché prive di ogni condizionamento.

Tecnica di CUT OFF e l'analisi documentale del DDT

Il CUT-OFF è un **test procedurale** funzionale atto a valutare la **completezza** e la **competenza** delle registrazioni di magazzino a cavallo d'anno. Il test necessita dei documenti sia di fine esercizio che di inizio, relativamente alle merci in entrata (cut off acquisiti) e alle merci in uscita (cut off vendite).

Successivamente, il revisore deve ottenere, per ciascuno dei documenti di cui sopra, la relativa fattura. Per verificare un'eventuale incongruità tra la data di contabilizzazione e quella di carico/scarico, occorre confrontare quest'ultima con la data di registrazione della fattura.

Il revisore deve:

- valutare il rischio potenziale 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 (c.d. RISCHIO DI PROCEDURA);
- relazionare il management in merito a tale rischio, al fine di porre in essere opportune, tempestive e sistematiche azioni per limitarlo;
- analizzare il rischio derivante dal fatto che la società, possa non contabilizzare per competenza, i costi effettivamente sostenuti nell'esercizio.

Durante l'analisi documentale di rispettivi DDT, il revisore deve:

confrontare	gli ultimi DDT in entrata relativi alle merci acquistate immediatamente prima/dopo la data di bilancio e le fatture ricevute dai fornitori ;
verificare	che tutte le giacenze di beni effettivamente di proprietà siano esposte in bilancio;
escludere	l'esistenza di passività potenziali non registrate, tramite la presa visione dei DDT in entrata a fronte dei quali non è ancora stata ricevuta la relativa fattura;
confrontare	gli ultimi DDT in uscita relativi alle merci vendute immediatamente prima/dopo la data di bilancio e le fatture emesse ai clienti ;
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;
controllare	la rilevazione, in caso di merce non ancora fatturata, di suddetti ricavi nel conto "fatture da emettere".

Allegato 1

L'Esperto risponde...

OGGETTO: Tecnica dell'inventario fisico in un'unica soluzione e la partecipazione obbligatoria del revisore alla conta fisica

DOMANDA

?

Nel caso in cui l'impresa decidesse di redigere l'inventario fisico in un'unica soluzione (e non con un processo di continuo aggiornamento) si chiede: il revisore deve comunque presenziare alle operazioni di conta?

RISPOSTA

!

Sì, anche per la tecnica inerente l'inventario fisico in un'unica soluzione è prevista, *obbligatoriamente*, la presenza fisica del revisore. L'inventario fisico ha come obiettivo di accertare l'esistenza fisica delle merci in magazzino. A tal proposito è 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. *In tal senso, la partecipazione del revisore alla conta fisica delle merci è una procedura di Revisione obbligatoria.*

Il revisore deve:

- informarsi circa le date di svolgimento e di redazione;
- analizzare l'adeguatezza delle istruzioni utilizzate per effettuare le rilevazioni;
- presenziare alle operazioni per accertarsi che le operazioni di conteggio siano effettuate in maniera corretta;
- effettuare a campione controlli per verificare la correttezza dei conteggi.