



RIMANENZE FINALI
FRA
RILEVAZIONE E
REVISIONE

Mercoledì 22 marzo 2023

Dott.ssa Camilla Rubega

Rimanenze di magazzino

in bilancio rappresentano:

- valori economici comuni a due o più esercizi
- derivanti dalle acquisizioni dei fattori produttivi che alla fine dell'esercizio:
 - non sono stati ancora impiegati nella produzione
 - non sono stati ancora venduti

influenzano direttamente la determinazione del risultato economico dell'esercizio e l'ammontare del patrimonio netto dell'impresa



Possono comprendere:

- prodotti destinati alla vendita nell'ambito della gestione caratteristica dell'impresa
- materie che entreranno nel processo produttivo per la loro trasformazione in prodotti
- semilavorati
- prodotti in corso di lavorazione
- merci acquistate per la rivendita

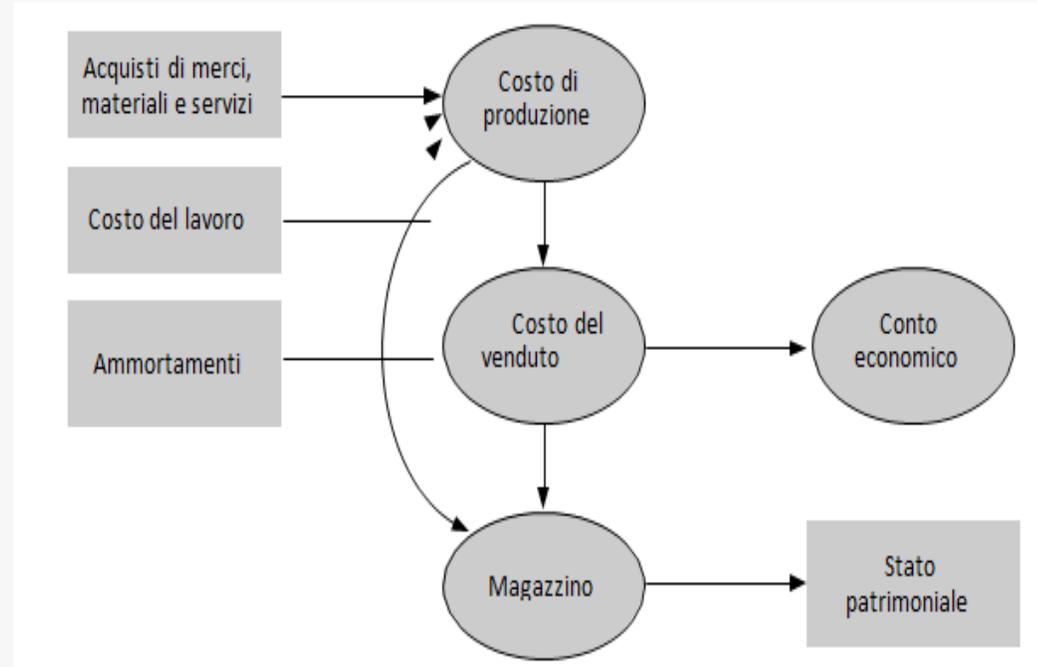
Rappresentano combinazioni di fattori di produzione che esprimono processi economici non ancora conclusi.

Sono "costi sospesi"

in attesa di essere impiegati nel processo produttivo successivo o di essere venduti



Ciclo delle giacenze di magazzino



Fonti normative

- Codice Civile art. 2424 «Contenuto dello Stato Patrimoniale»
- Codice Civile art. 2425 «Contenuto del Conto Economico»
- Codice Civile art. 2426 «Criteri di valutazione»
- OIC 13 «Rimanenze» aggiornato con gli emendamenti pubblicati il 29/12/2017

Classificazione



Materie prime (compresi i beni acquistati soggetti ad ulteriori processi di trasformazione - semilavorati di acquisto)



Materie sussidiarie e di consumo (materiali usati indirettamente nella produzione)



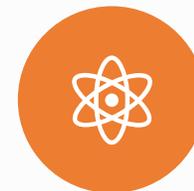
Prodotti in corso di lavorazione (materiali, parti e assiemi in fase di avanzamento)



Semilavorati (parti finite di produzione interna destinate ad essere utilizzate in un successivo processo produttivo)



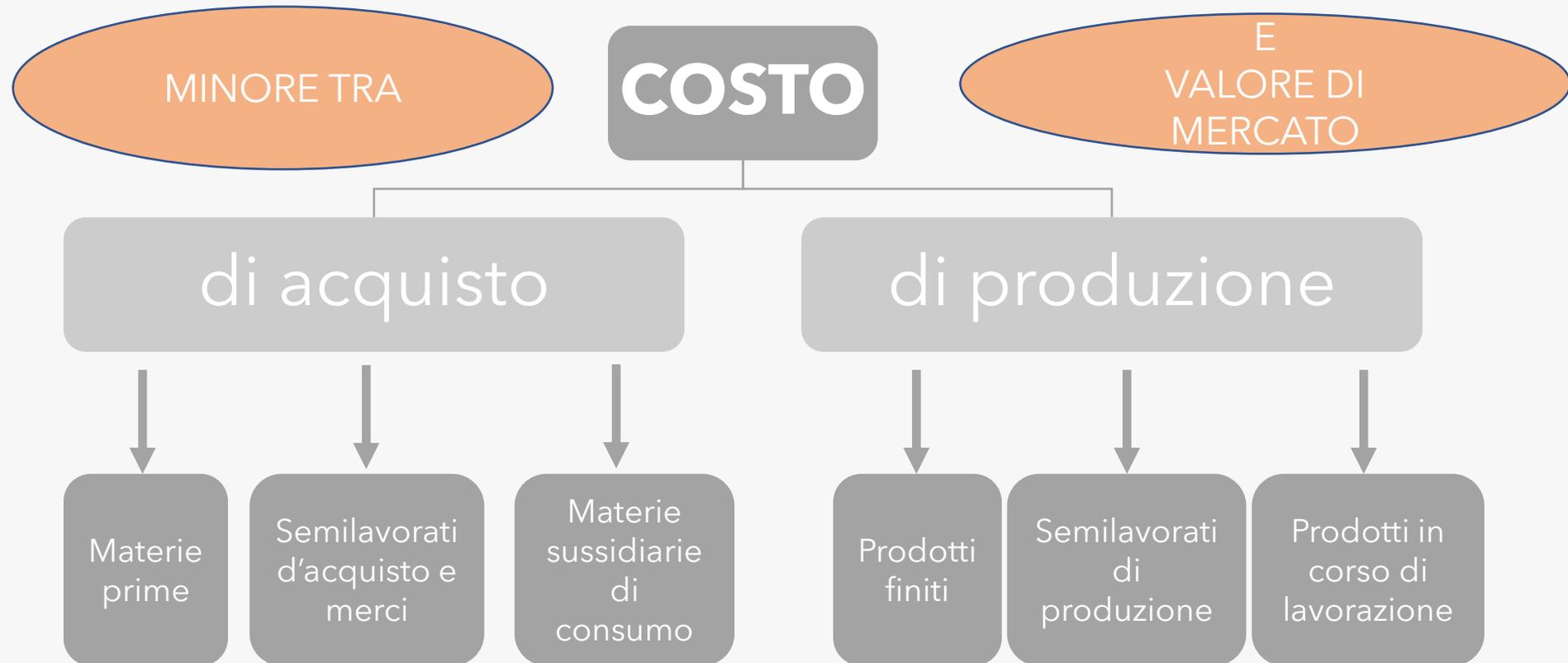
Merci (beni acquistati per la rivendita senza subire rilevanti trasformazioni)



Prodotti finiti (prodotti di propria fabbricazione)



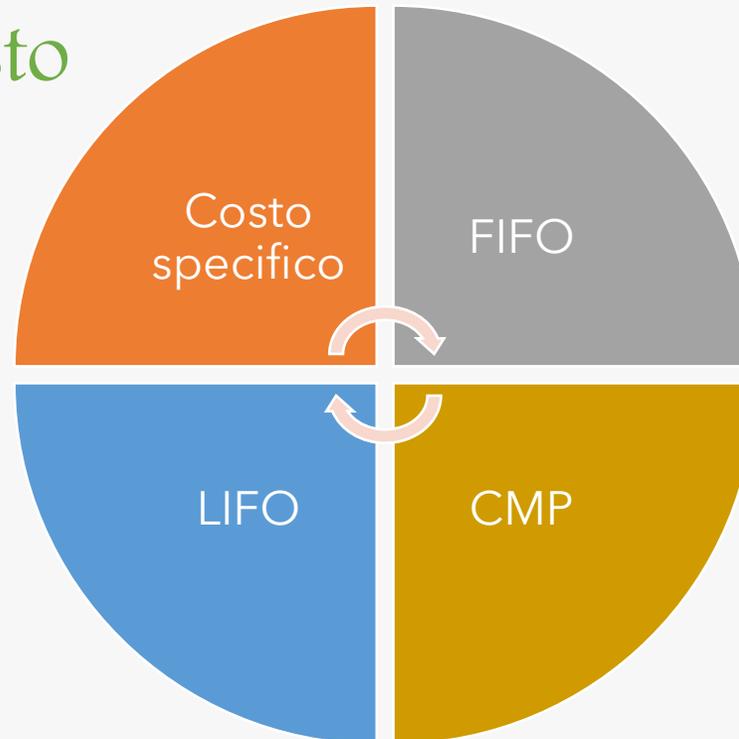
Valutazione



Costo d'acquisto e costi accessori

- Comprende anche costi accessori (costi di trasporto, dogana, altri tributi direttamente imputabili a quel materiale, etc...)
- Resi, sconti, abbuoni e premi si portano in diminuzione dei costi. → Gli sconti citati sono quelli commerciali
- In caso di pagamento differito a condizioni diverse rispetto a quelle normalmente praticate sul mercato, per operazioni simili o equiparabili, i beni sono iscritti in bilancio al valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19 "Debiti" più gli oneri accessori.

Metodi di determinazione del Costo di acquisto



ATTENZIONE

Qualsiasi altro metodo **non è valido** ai fini dell'iscrizione del
valore delle rimanenze finali in bilancio

Metodi di determinazione del Costo di acquisto

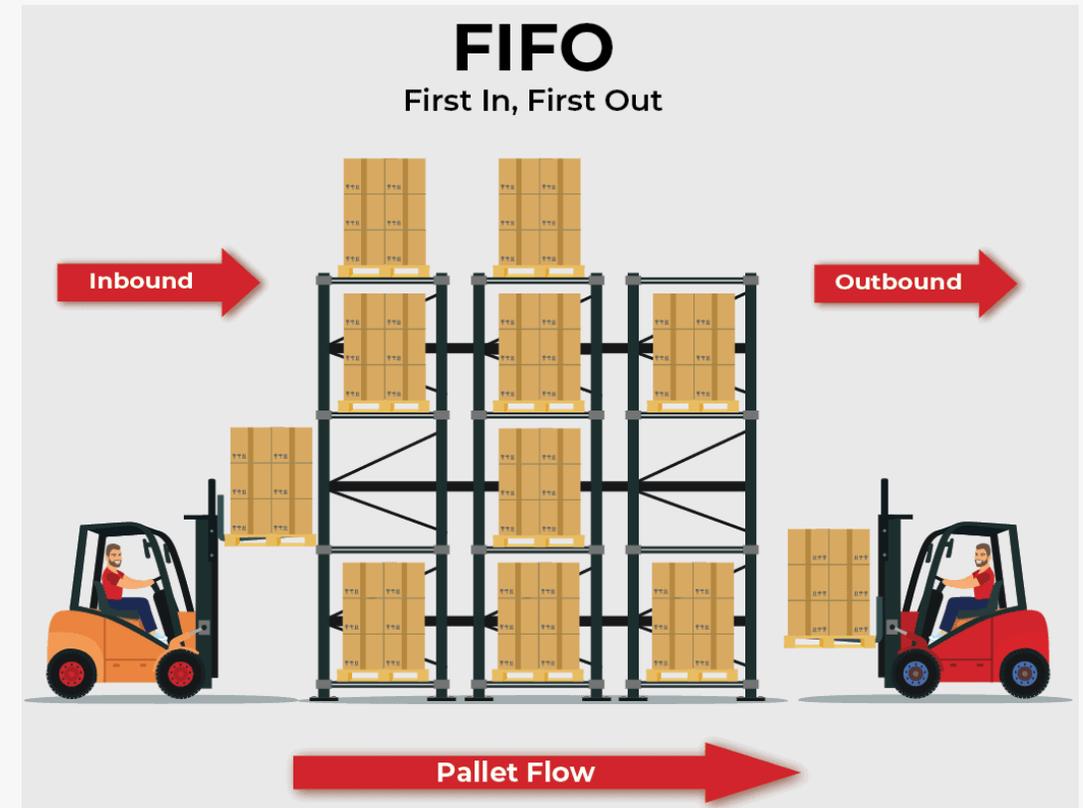
Costo specifico

È il metodo principale (art. 2426, n. 9, C.C.)
Prevede l'identificazione specifica dei singoli beni acquistati e del relativo costo.
Ne consegue che lo scarico di magazzino avviene in base al costo specifico del bene uscito.
Tale metodo è raramente applicabile nella pratica in quanto, normalmente, i beni in magazzino sono di tipo fungibile.

Metodi di determinazione del Costo di acquisto

FIFO: First in, first out

Il **metodo FIFO** valuta il magazzino ai prezzi più recenti, per cui rispecchia al meglio l'andamento dei prezzi di mercato. Infatti, tale metodo presuppone che il primo bene entrato in magazzino sia il primo ad uscire. Ne consegue che lo scarico avviene sulla base del o del costo di carico (FIFO continuo) o del costo medio ponderato per movimento attribuito alle giacenze più «vecchie»: pertanto rimangono in giacenza i beni valutati ai prezzi più recenti.



a) APPLICAZIONE DEL METODO FIFO CONTINUO E DEL METODO DELLA MEDIA PONDERATA PER MOVIMENTO

Esempio di valutazione FIFO continuo applicata alla voce A in giacenza: 2.000 unità:

	Quantità	Costo unitario
Acquisti dell'esercizio:		
Gennaio	500	100
Marzo	1.000	105
Giugno	1.000	110
Dicembre	1.500	120
Computo costo della giacenza	1.500 * 120	= 180.000
	500 * 110	= <u>55.000</u>
		<u>235.000</u>

Esempio di calcolo di media ponderata per movimento applicata alla voce A in giacenza:

	Quantità	Costo unitario	Ammontare	Costo medio
Rimanenze dell'esercizio	100	100	10.000	100
Primo acquisto	<u>100</u>	120	<u>12.000</u>	
	200		22.000	110
Primo prelievo	<u>50</u>	110	<u>5.500</u>	
	150		16.500	110
Secondo acquisto	<u>150</u>	150	<u>22.500</u>	
	300		39.000	130
Secondo prelievo	<u>100</u>	130	<u>13.000</u>	
Rimanenze alla fine del periodo	<u>200</u>		<u>26.000</u>	130

Metodi di determinazione del Costo di acquisto

Costo medio ponderato

Il **metodo del costo medio ponderato** considera le quantità acquistate o prodotte in momenti diversi e a costi diversi come facenti parte di un insieme in cui i beni sono ugualmente disponibili.

L'applicazione di tale metodo comporta, di fatto, un livellamento delle oscillazioni di prezzo. Il costo medio può essere ponderato «per movimento» o «per periodo».

Nel CMP per periodo, il più utilizzato, si sommano gli acquisti o la produzione del periodo alle quantità e ai costi dell'inizio del periodo di riferimento (mese, trimestre, semestre, anno...) e si determinano i nuovi costi medi.

b) APPLICAZIONE DEL METODO DELLA MEDIA PONDERATA PER PERIODO

Esempio di calcolo di media ponderata per periodo applicata alla voce A in giacenza:

	Quantità	Costo unitario	Ammontare	Costo medio
Rimanenze all'inizio del periodo	100	100	10.000	100
Acquisti del periodo:				
Primo	100	120	12.000	
Secondo	<u>150</u>	150	<u>22.500</u>	
	350		44.500	127
Prelievi del periodo	<u>150</u>	127	<u>19.050</u>	
Rimanenze alla fine del periodo	<u>200</u>		<u>25.450</u>	127

Metodi di determinazione del Costo di acquisto

LIFO: Last in, first out

Il **metodo LIFO** assume che le quantità acquistate o prodotte più recentemente siano le prime ad essere vendute o utilizzate in produzione, per cui applicando tale metodo in magazzino le quantità sono valorizzate in base agli acquisti o produzioni meno recenti.

Il metodo dovrebbe essere applicato in modo continuo, ossia ad ogni singolo movimento di carico e scarico. Questa applicazione è molto onerosa, per cui nella prassi si è affermato il cosiddetto LIFO a scatti. Secondo tale impostazione, assumendo prezzi crescenti, la valutazione delle giacenze a fine esercizio viene effettuata nel seguente modo:

- si confrontano le quantità in giacenza di una voce (o al più di una categoria omogenea) a fine esercizio con quella di inizio esercizio;
- se le quantità finali eccedono quelle iniziali, le quantità iniziali mantengono lo stesso valore mentre lo "strato" eccedente viene valorizzato in base al costo medio calcolato per movimento o per periodo;
- se le quantità finali sono inferiori a quelle iniziali, le stesse saranno valorizzate secondo il costo assunto per le rimanenze iniziali (ossia le più remote).



c) APPLICAZIONE DEL METODO LIFO A SCATTI

Esempio di valutazione al LIFO a scatti applicato ad una singola voce:

	Quantità	Costo unitario	Ammontare	Costo medio
Rimanenze iniziali 201X	<u>1.000</u>	100	<u>100.000</u>	
Acquisti:				
Primo acquisto	500	110	55.000	
Secondo acquisto	200	120	24.000	
Terzo acquisto	300	130	39.000	
Quarto acquisto	200	140	28.000	
	<u>1.200</u>		<u>146.000</u>	<u>121</u>
Rimanenze finali 201X	1.250			
Valorizzazione:				
Alternativa A (Incremento computato con il metodo LIFO continuo)	1.000	100	100.000	
	250	110	<u>27.500</u>	
			<u>127.500</u>	
Alternativa B (Incremento computato con il metodo LIFO a scatti)	1.000	100	100.000	
	250	121	<u>30.250</u>	
			<u>130.250</u>	

Costo di produzione

Comprende i **costi diretti** ed i **costi indiretti** o **costi generali di produzione** sostenuti nel corso della produzione e necessari per portare le rimanenze di magazzino **nelle condizioni e nel luogo attuali** per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto relativa al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato

Possono essere aggiunti, nei casi e con le condizioni previsti da OIC 13 par. 39, gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi: solo con riferimento a beni che richiedono un periodo di produzione (ad esempio, per la maturazione o l'invecchiamento) significativo. Il limite della capitalizzazione degli oneri finanziari è rappresentato dal valore realizzabile del bene desumibile dall'andamento del mercato

Sono esclusi i costi di distribuzione ai sensi dell'articolo 2426, co. 1, n.9 C.C.

Costi diretti

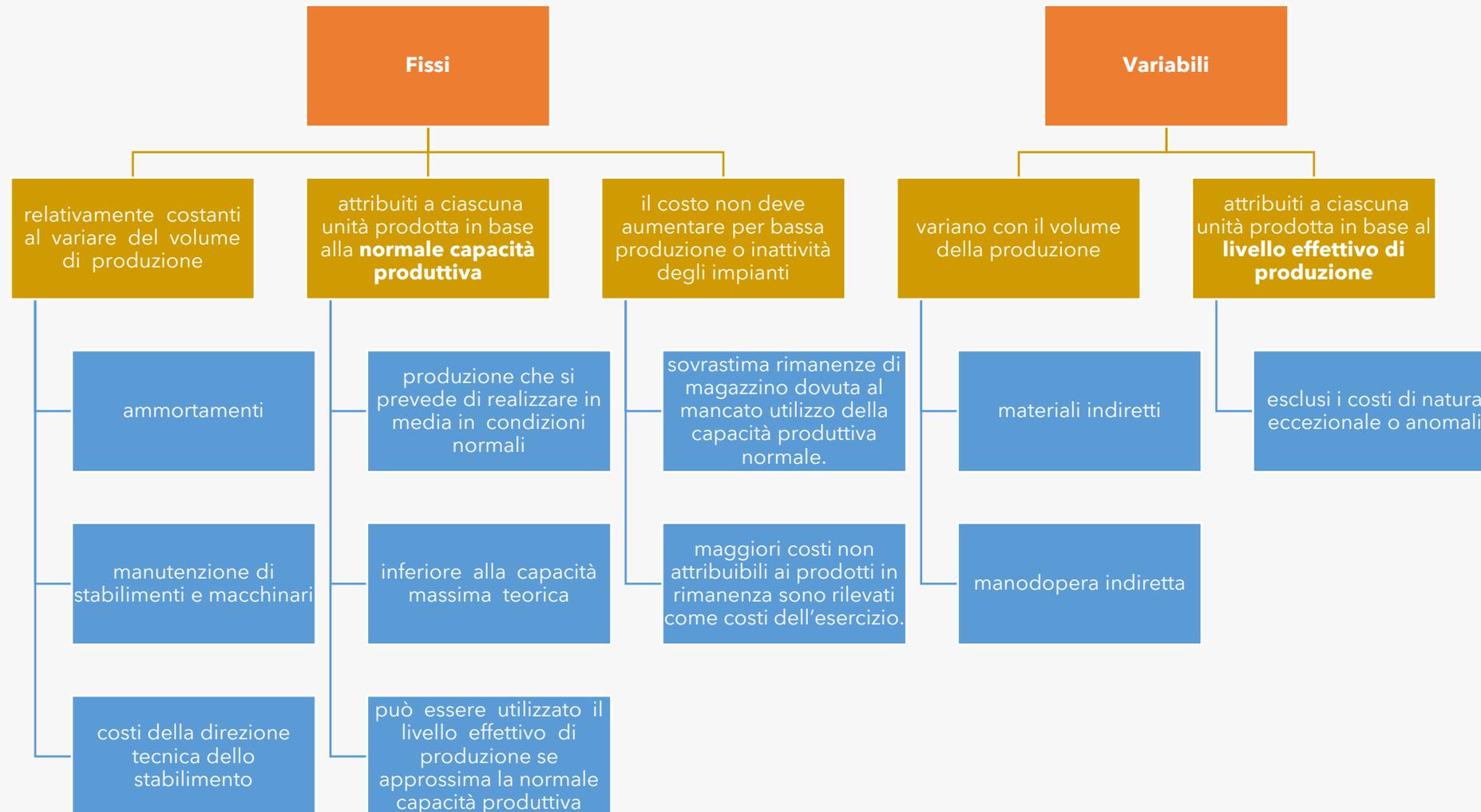
- Costo materiali utilizzati, inclusi i trasporti su acquisti per materiale diretto
- Costo della manodopera diretta, inclusivo degli oneri accessori
- Imballaggi
- Costi per servizi direttamente riferibili al processo di fabbricazione
- Costi relativi a licenze di produzione

Costi generali di produzione

- Stipendi, salari e relativi oneri riguardanti la manodopera indiretta e costi della direzione tecnica dello stabilimento
- Ammortamenti di beni materiali e immateriali che contribuiscono alla produzione
- Manutenzioni e riparazioni
- Materiali di consumo
- Altri costi effettivamente sostenuti per la lavorazione di prodotti (gas metano, acqua, manutenzione esterna, servizi di vigilanza, ecc.)
- Tutti i costi di produzione comuni necessari per portare le rimanenze di magazzino nelle condizioni e nel luogo attuali.

Rientrano nei costi generali di produzione i costi di produzione non direttamente imputabili ai prodotti.

Costi generali di produzione



Criticità nei bilanci 2022

Nella valutazione delle rimanenze per l'esercizio in chiusura al 31 dicembre 2022 particolare attenzione dovrebbe essere posta nel considerare **quali livelli di costi indiretti** utilizzare.

Specificatamente per costi dell'energia, del gas, della logistica etc... che hanno riportato dinamiche di forte instabilità.

Il semplice utilizzo dei valori rilevati a conto economico, senza alcuna considerazione sull'anomalia od eccezionalità degli stessi, potrebbe portare ad una distorsione nella valutazione delle rimanenze finali 2022, comportando di fatto una sospensione di componenti negativi che dovrebbero invece incidere nel conto economico, a rappresentazione della particolare situazione economica e geopolitica dell'esercizio appena concluso.

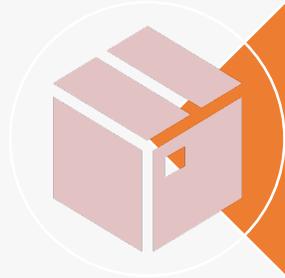
Ipotesi per la sterilizzazione dell'andamento di qualsiasi elemento di costo con andamento non lineare rispetto al passato:

Individuazione di un valore medio, sulla scorta anche del trend rilevato negli esercizi precedenti le turbolenze, da utilizzare nelle distinte base di valorizzazione delle rimanenze.

Così facendo, si rispetterebbero tre dei postulati di bilancio: comparabilità con i dati dell'esercizio precedente, in quanto si porrebbero a confronto elementi di costo più omogenei, prudenza nella stima delle giacenze e competenza, evitando di traslare su esercizi futuri componenti negativi peculiari dell'esercizio appena concluso.

Tale analisi andrebbe parallelamente svolta anche sulle materie prime, sia come autonoma categoria, sia come componenti della distinta base di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti, che devono essere confrontate con il valore desumibile dall'andamento di mercato e, in caso lo stesso risultasse inferiore, prudenzialmente svalutate.

Quali beni vanno inclusi nell'inventario?



Beni esistenti nei magazzini, nei depositi e nelle altre sedi aziendali, ad eccezione dei beni di terzi in conto deposito/lavorazione o trasformazione, in prova ecc.



I beni in viaggio alla data di chiusura del bilancio, contrattualizzati con clausole che ne prevedono, di fatto, il passaggio di proprietà



I beni dell'azienda presso terzi in conto deposito/lavorazione o trasformazione, in prova ecc.



OIC 13 ATTENZIONE!

Al fine di determinare **quali** beni debbano essere inseriti nell'inventario di fine esercizio, bisognerà verificare il momento nel quale avviene il passaggio del titolo di proprietà e dei relativi rischi



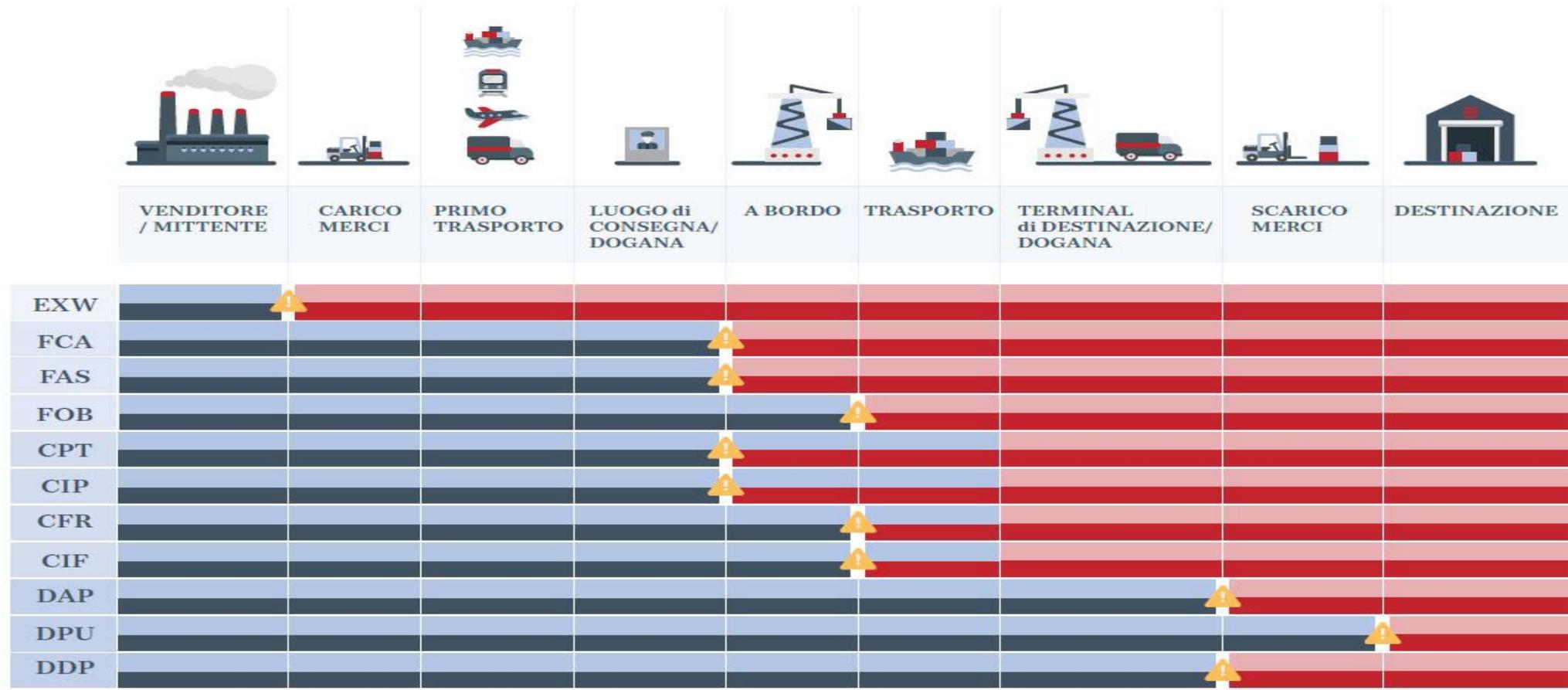
Se, in virtù di specifiche clausole contrattuali, non vi sia coincidenza tra la data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici e la data in cui viene trasferito il titolo di proprietà, prevale la data in cui è avvenuto il trasferimento dei rischi e dei benefici.



Nella prassi si fa riferimento alle clausole INCOTERM

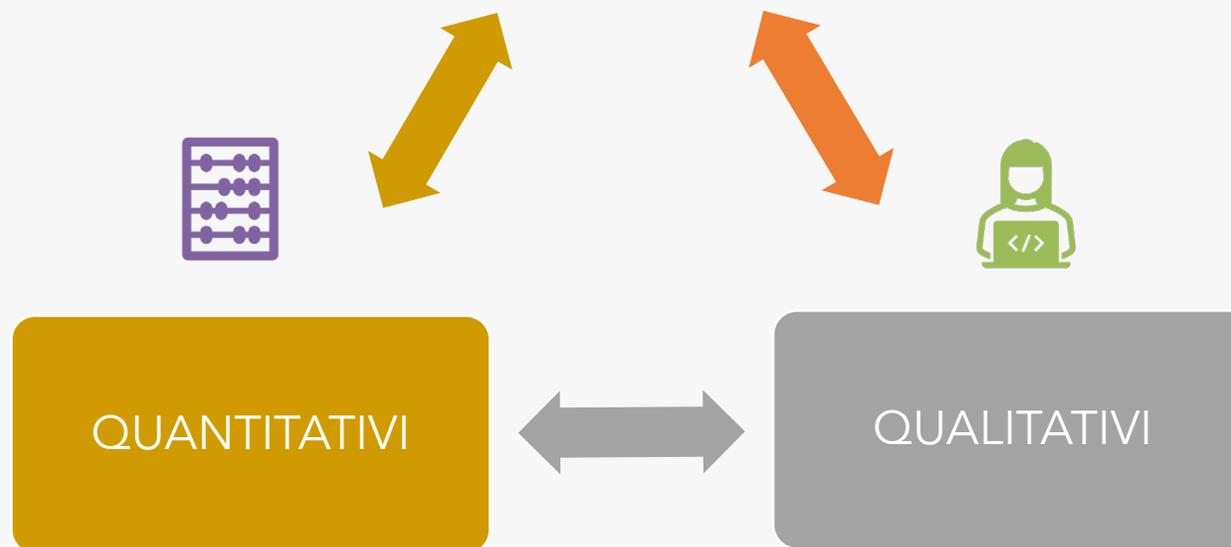
Le Regole Incoterms® - International Commercial TERMS - sono termini contrattuali, codificati dalla Camera di Commercio Internazionale, che identificano in maniera chiara la ripartizione tra venditore e compratore delle obbligazioni, dei rischi e delle spese connesse alla consegna della merce

Incoterms® 2020



COSTO | A carico del venditore
 COSTO | A carico del compratore
 Momento di trasferimento del rischio

È quindi evidente che la normativa
evidenzia la necessità di valutare le
rimanenze secondo due ordini di aspetti



Si tratta di due aspetti fortemente correlati, in grado di
influenzare significativamente la bontà del dato rappresentato
in bilancio

Quali i compiti del revisore?

Il revisore deve applicare il processo di revisione al ciclo di magazzino, attraverso le seguenti fasi:



Il processo di revisione applicato al ciclo del magazzino



Quali gli obiettivi del revisore?



La definizione degli obiettivi deve essere valutata in ragione delle **ASERZIONI** pertinenti per:



Transazioni



Saldi contabili



Informativa di bilancio



Relativi al ciclo magazzino

Gli obiettivi di revisione relativi alle transazioni del ciclo magazzino



Le ASSERZIONI relative alle operazioni e agli eventi del periodo amministrativo (TRANSAZIONI)



individuano le condizioni che devono essere simultaneamente e sistematicamente soddisfatte affinché le scritture continuative e di assestamento possano alimentare correttamente il flusso di valori verso il bilancio di esercizio

Assertzioni sulle classi di transazioni del ciclo magazzino

ASSERZIONI		SIGNIFICATO
Assertzioni relative a classi di transazioni	MANIFESTAZIONE	Le operazioni di carico (acquisto, produzione) e di scarico (vendita o produzione) rilevate sono reali
	COMPLETEZZA	Tutte le operazioni di carico (acquisto, produzione) e di scarico (vendita o produzione) sono rilevate
	ACCURATEZZA	Le operazioni di carico (acquisto, produzione) e di scarico (vendita o produzione) sono rilevate correttamente per importo e per ogni altro dato utile od obbligatorio
	COMPETENZA	Le operazioni di carico (acquisto, produzione) e di scarico (vendita o produzione) sono rilevate nel periodo amministrativo a cui si riferiscono
	CLASSIFICAZIONE	Le operazioni di carico (acquisto, produzione) e di scarico (vendita o produzione) sono rilevate secondo le modalità previste per la contabilità di magazzino (acquisto, reso, trasferimento interno...)

Gli obiettivi di revisione relativi ai saldi contabili del ciclo magazzino



Le ASSERZIONI relative ai saldi contabili di fine periodo amministrativo (SALDI CONTABILI)



individuano le condizioni che devono essere simultaneamente e sistematicamente soddisfatte affinché i saldi finali dei conti e dei sottoconti possano alimentare correttamente il flusso di valori verso il bilancio di esercizio

Assertzioni sui saldi di bilancio del ciclo magazzino

ASSERZIONI		SIGNIFICATO
Assertzioni relative a saldi di bilancio	ESISTENZA	Le rimanenze di magazzino si riferiscono a beni esistenti (tenendo conto di deperimenti, cali, furti, incendi ecc....)
	DIRITTI E OBBLIGHI	Le rimanenze di magazzino sono nella piena disponibilità dell'impresa. Le rimanenze sulle quali gravano vincoli, sono evidenziate
	COMPLETEZZA	Tutte le rimanenze di magazzino sono state inventariate e rilevate al termine dell'esercizio
	VALUTAZIONE E CLASSIFICAZIONE	Le rimanenze di magazzino sono valutate secondo le norme di legge e i principi contabili; i saldi dei conti e dei sottoconti accesi alle rimanenze sono riepilogati nei conti di bilancio

Gli obiettivi di revisione relativi all'informativa del ciclo magazzino



Le ASSERZIONI relative all'informativa di bilancio



individuano le condizioni che devono essere simultaneamente e sistematicamente soddisfatte da tutti gli elementi informativi (quantitativi e qualitativi) che confluiscono nei documenti che compongono il bilancio di esercizio

Assertzioni sull'informativa di bilancio del ciclo magazzino

ASSERZIONI		SIGNIFICATO
Assertzioni relative a presentazione e informativa	MANIFESTAZIONE	Le poste dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico e le informazioni complementari si riferiscono a rimanenze effettivamente esistenti in magazzino
	COMPLETEZZA	Tutte le informazioni di bilancio relative alle rimanenze di magazzino sono inserite in bilancio
	CLASSIFICAZIONE E COMPRESIBILITÀ	Le informazioni sulle rimanenze di magazzino sono classificate in modo corretto e sono chiare
	ACCURATEZZA E VALUTAZIONE	I saldi di bilancio delle rimanenze di magazzino e i valori riportati nella nota integrativa, nel prospetto delle variazioni e nel rendiconto finanziario, sono corretti

Il programma di revisione del ciclo magazzino

La pianificazione del lavoro di revisione prevede:



Lo sviluppo del piano generale di lavoro che indichi la

STRATEGIA DI REVISIONE



La predisposizione del programma di lavoro, specificatamente adeguato alle problematiche e ai rischi della società oggetto di revisione, che indichi, per ciascuna attività di controllo

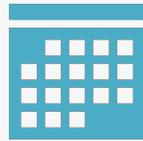
- MODALITÀ
- APPROFONDIMENTO
- TEMPISTICA



Più operativo



Il programma di lavoro viene astrattamente diviso in due parti



Programma di lavoro per
la fase di *interim*



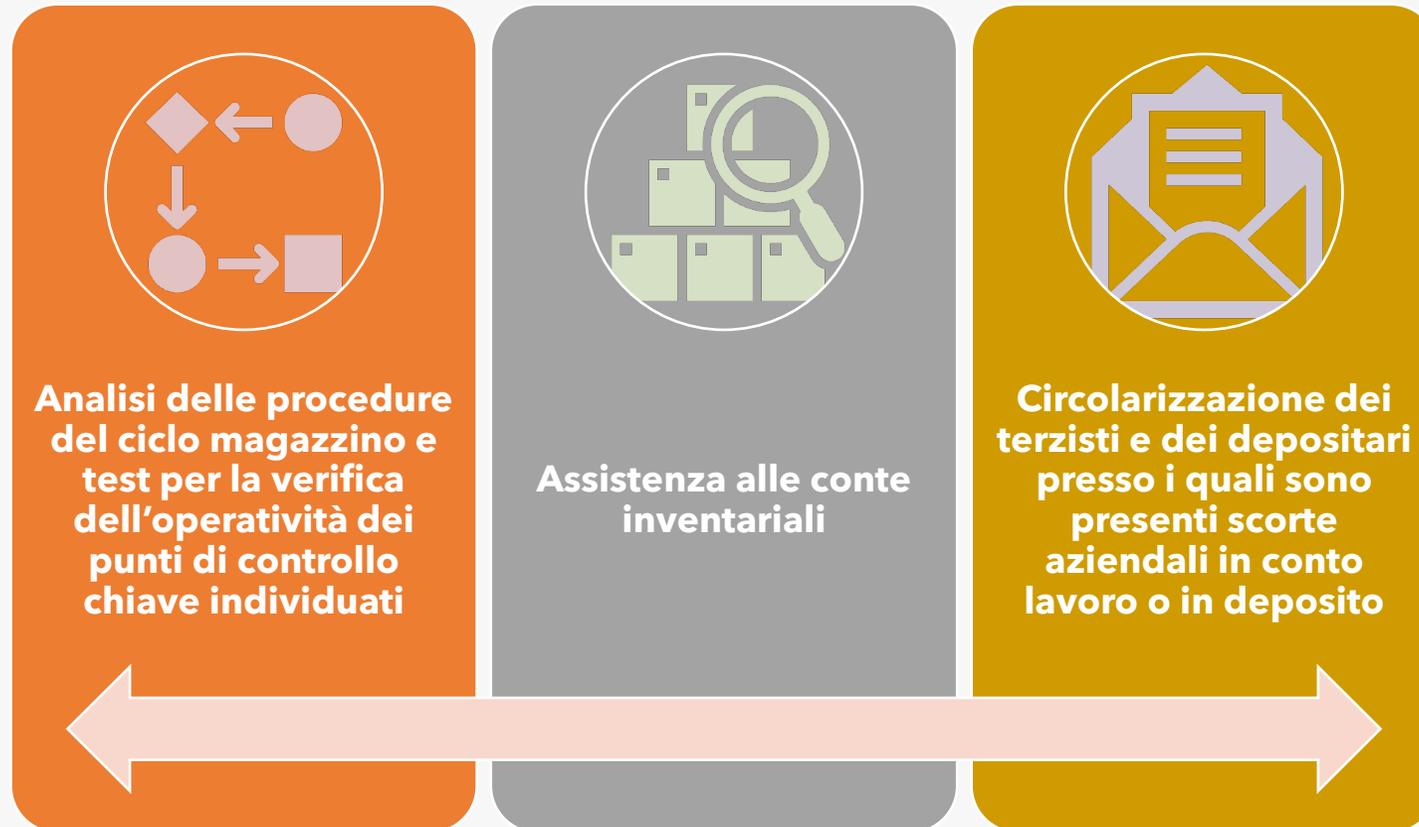
Programma di lavoro
per la fase di *final*



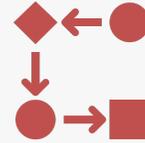
Programma di lavoro per la fase di *interim*

Comprende la fase di programmazione e di esecuzione dei test sulle transazioni, le attività d'inventario e la procedure di circolarizzazione.

In particolare:



Analisi delle procedure



L'analisi del ciclo magazzino prende in considerazione il PROCESSO LOGISTICO nel suo complesso, dal ricevimento della merce all'uscita dei prodotti finiti per la vendita

Il ciclo del magazzino si articola nelle seguenti attività

Ricevimento delle materie prime e dei materiali di consumo

Controllo di qualità dei beni acquistati

Deposito nel magazzino materie prime dei beni acquistati

Prelievo dal magazzino materie prime dei beni da immettere in produzione

Deposito dei beni trasformati a magazzino prodotti finiti

Prelievo dei beni trasformati dal magazzino prodotti finiti

Consegna dei prodotti finiti ai clienti



Attenzione!

Il ciclo magazzino può presentare elementi di maggiore complessità rispetto agli altri cicli aziendali

Difficoltà nell'identificazione delle giacenze
(ubicazioni numerose, difficoltà logistiche...)

Difficoltà nell'attribuzione del valore alle rimanenze finali
(si tratta di stime più o meno complesse...)

Stretta e complessa correlazione tra le operazioni logistiche e di produzione e i cicli attivi e passivi

Inoltre, al crescere delle dimensioni aziendali, maggiori saranno - o dovrebbero essere - i controlli e le procedure messe in atto dall'impresa



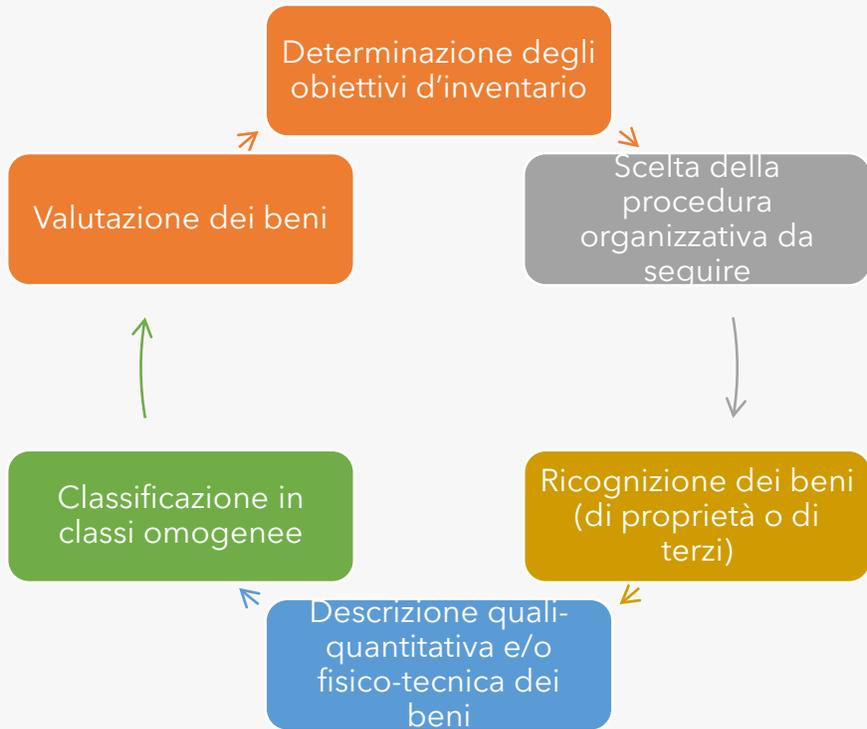
di conseguenza, più pregnanti dovranno essere i test sul controllo interno

Inventario di magazzino

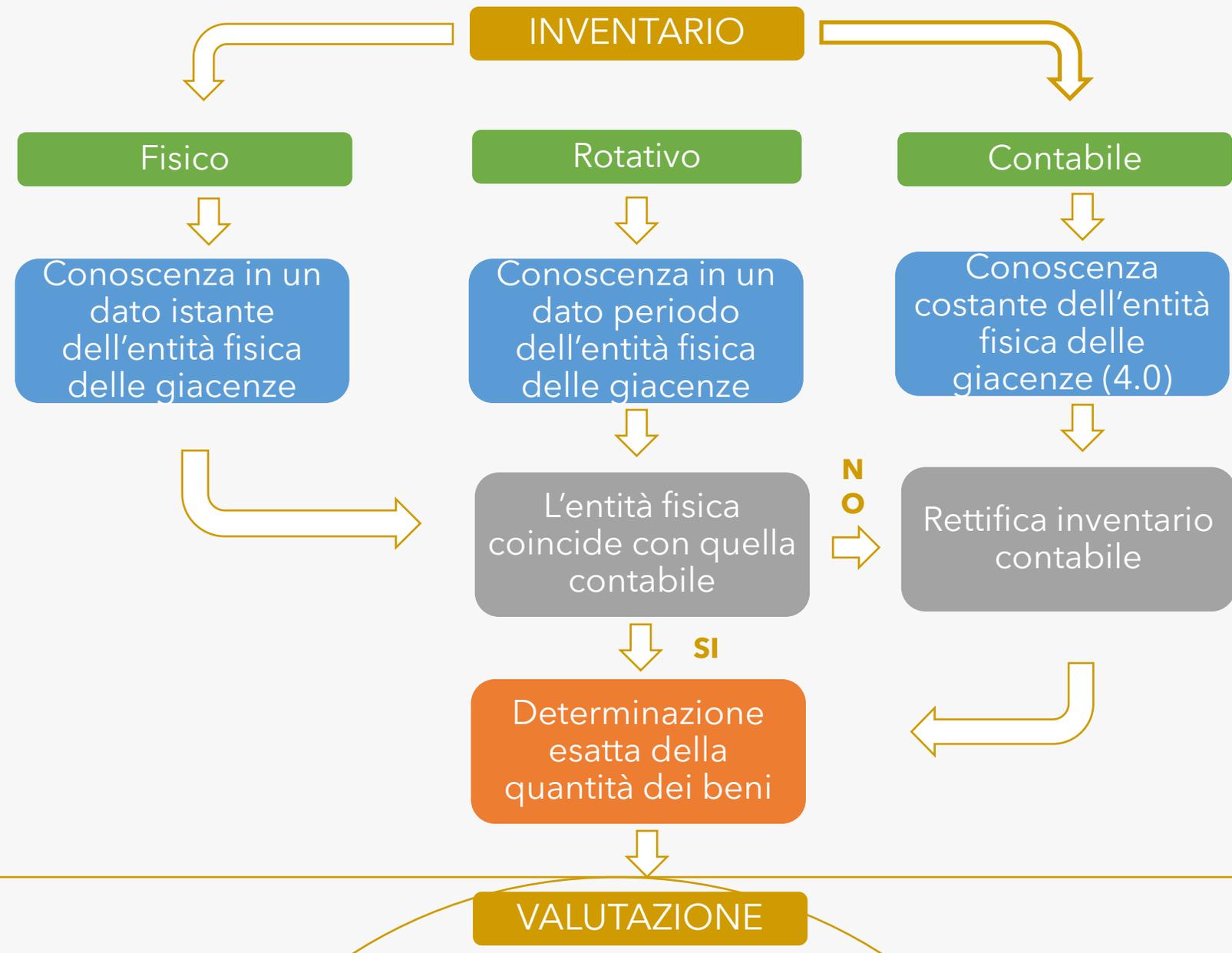


Il controllo dei processi di inventariazione ha lo scopo di accertare la corretta, completa e chiara determinazione delle **quantità** di materie prime, semilavorati, prodotti finiti e merci in rimanenza alla fine del periodo amministrativo

Step fondamentali del processo d'inventario



Schema logico del processo di inventariazione



Diversi tipi di inventario – definizioni e scopi

Fisico

Consiste nell'attività di contare, pesare, misurare, elencare e valutare tutti i prodotti di proprietà dell'azienda

Lo scopo è quello di quantificare le giacenze, rilevare e valutare i materiali obsoleti e i materiali a lento movimento

Rotativo

Viene effettuato periodicamente durante il periodo amministrativo, in modo che le diverse aree di giacenza siano inventariate almeno una volta l'anno

Viene effettuato su base continua, di settore in settore o al verificarsi di particolari condizioni (come un'operazione di riordino)

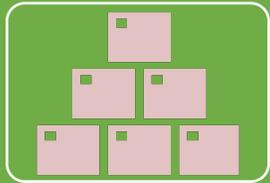
Contabile

Fonda la rilevazione delle quantità e del valore del magazzino sulla base delle scritture di magazzino effettuate nel periodo

Può divergere spesso da quello fisico

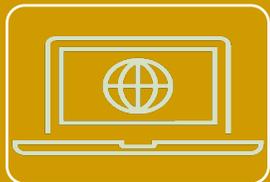
Il riferimento è il principio ISA ITALIA 501

Qualora le rimanenze siano significative nell'ambito del bilancio, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni, mediante:



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 e il controllo dei risultati della conta fisica delle rimanenze
- Osservare lo svolgimento delle procedure di conta
- Svolgere ispezioni sulle rimanenze
- Svolgere conte autonome 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

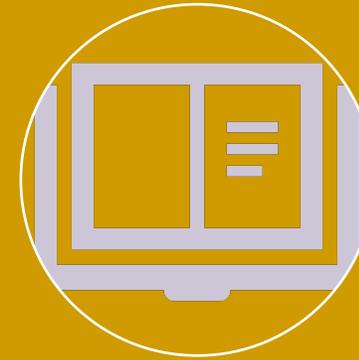
La presenza alla conta fisica delle rimanenze comporta



L'ispezione delle stesse per accertarne l'esistenza e valutarne le condizioni e lo svolgimento di conte indipendenti di verifica sulle rimanenze



La verifica mediante osservazione della conformità delle istruzioni impartite dalla direzione e dello svolgimento delle procedure per la registrazione e il controllo dei risultati della conta fisica



L'acquisizione di elementi probativi sull'affidabilità delle procedure di conta predisposte dalla direzione



Assistere alla verifica inventariale non si riduce alla semplice verifica delle conte

Risulta
fondamentale
valutare le istruzioni
e le procedure
definite dalla
direzione

- Le istruzioni prevedono attività di controllo appropriate?
- Prevedono l'accurata identificazione dello stato di completamento dei prodotti?
- Prevedono la precisa identificazione di prodotti obsoleti?
- Prevedono la corretta identificazione dei prodotti di proprietà di terzi?
- Le eventuali procedure di stima per le rilevazioni fisiche risultano appropriate?
- Le procedure sui movimenti delle rimanenze tra le diverse aree, sulle spedizioni e sui ricevimenti prima e dopo la data di riferimento dell'inventario sono appropriate?

Criticità correlate alla partecipazione all'inventario

Espressamente trattate dall'ISA ITALIA 501

Conta fisica svolta ad una data diversa da quella di riferimento del bilancio

Qualora la conta sia eseguita ad una data diversa da quella in prossimità della chiusura dell'esercizio, il revisore deve eseguire ulteriori procedure di controllo volte a verificare se le variazioni intervenute tra la data della conta e la data di riferimento del bilancio siano correttamente registrate



Procedure di *roll-back* o *roll-forward*

Rimanenze di magazzino presso depositari terzi

Qualora le rimanenze presso terzi siano significative, il revisore deve eseguire ulteriori procedure di controllo per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni svolgendo alcune specifiche procedure quali:

- richiesta di conferma al soggetto terzo in merito alle quantità e alle condizioni delle rimanenze detenute per conto dell'impresa (circularizzazione di **terzisti** e **depositari**);
- assistere, anche attraverso l'assistenza di un altro revisore, alla conta fisica delle rimanenze effettuata dal soggetto terzo, ove fattibile;
- acquisire la relazione di un altro revisore, ovvero della relazione del revisore del fornitore di servizi, sull'adeguatezza del controllo interno del soggetto terzo, per assicurarsi che le rimanenze siano correttamente contate e adeguatamente custodite;
- ispezionare la documentazione relativa alle rimanenze detenute da soggetti terzi, per esempio, documenti di entrata;
- richiesta di conferma da altre parti nel caso in cui le rimanenze siano state impegnate come garanzia.

Impossibilità di assistere alla conta fisica

Possono verificarsi situazioni in cui il revisore non è in grado di assistere alla verifica fisica delle rimanenze.

Tali situazioni possono essere determinate da circostanze impreviste, come:

- Circostanze impreviste
- Natura e ubicazione delle rimanenze, che potrebbero compromettere la sicurezza del revisore
- Divieto da parte della direzione (→ ISA Italia n. 705 "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente")



La questione della difficoltà, della tempistica o del costo relativo non è di per sé una valida ragione perché il revisore ometta una procedura di revisione per la quale non ci siano alternative o si ritenga soddisfatto di elementi probativi meno che persuasivi.

Criticità correlate alla partecipazione all'inventario

Impossibilità di assistere alla conta fisica

Il revisore deve pertanto adottare procedure alternative quali ad esempio l'ispezione della documentazione della vendita successiva di voci specifiche delle rimanenze acquistate prima della conta fisica

Il focus è sempre rivolto all'acquisizione di elementi probativi sufficienti ed appropriati.

In caso contrario, si richiede al revisore di esprimere un

giudizio con modifica

nella relazione di revisione come conseguenza della limitazione allo svolgimento di procedure di revisione

Criticità correlate alla partecipazione all'inventario

Rischio di falsa informativa finanziaria

Il revisore deve prevedere e svolgere verifiche in risposta a potenziali errori derivanti da una falsa informativa finanziaria.

In che modo? Il Principio di revisione ISA ITALIA 240 sottolinea l'importanza dello **scetticismo professionale**.

Assistere, a sorpresa, all'inventario in sedi non pianificate

Svolgere procedure di revisione aggiuntive, come l'ispezione dei contenuti di imballi

Assistere alle conte inventariali in tutte le sedi dell'azienda alla stessa data

Circularizzazione di terzisti e depositari

Da eseguirsi sulla base delle indicazioni del principio ISA ITALIA 505



(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

Competenza di costi e ricavi rispetto alle giacenze di magazzino

La presenza all'inventario è l'occasione per impostare i test di **cut-off**, ossia di verifica della corretta competenza



- Riconciliazione, nell'ambito del periodo amministrativo, tra gli acquisti e l'inventario dei materiali e tra le vendite e l'inventario dei prodotti



- Acquisti, vendite e rimanenze potrebbero generare duplicazioni o omissioni di valori
- Ad esempio: prodotti già venduti ancora compresi nell'inventario, prodotti acquistati non ancora rilevati

Procedura di verifica

Cut-off acquisti

Acquisire un campione di bolle in entrata ricevute **immediatamente prima** della data dell'inventario

Acquisire un campione di bolle in entrata ricevute **immediatamente dopo** la data dell'inventario

Cut-off vendite

Acquisire un campione di bolle in uscita emesse **immediatamente prima** della data dell'inventario

Acquisire un campione di bolle in uscita emesse **immediatamente dopo** la data dell'inventario

Con l'utilizzo delle procedure di *cut-off* il revisore verifica

Per gli
ACQUISTI



Che gli acquisti di merci effettuati immediatamente prima della data di chiusura e le relative passività siano stati inclusi nel bilancio



Che gli acquisti di merci effettuati immediatamente dopo la data di chiusura e le relative passività non siano stati inclusi nel bilancio

Per le
VENDITE



Che le vendite di merci effettuate immediatamente prima della data di chiusura e le relative attività siano state incluse nel bilancio



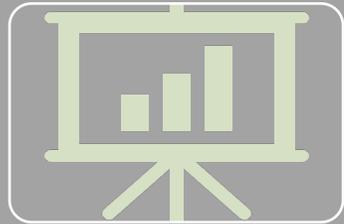
Che le vendite di merci effettuate immediatamente dopo la data di chiusura e le relative attività non siano state incluse nel bilancio

In fase di *final* sarà necessario verificare la conformità delle fatture emesse e ricevute con le bolle selezionate

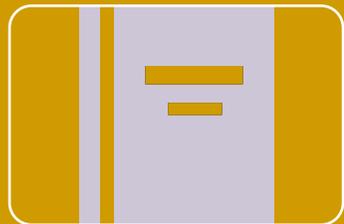
Le procedure di revisione di fine esercizio (fase final)



Riconciliazione delle conte inventariali



Verifica della corretta valutazione



Verifica della corretta informativa

Riconciliazione delle conte inventariali

Un esempio

CLIENTE XYZ Spa
 BILANCIO AL 31/12/xx

Riepilogo inventario - *tracing*
 Data inventario 07/01/2021
 Presenti VM

NOTE
 C-f contabile --> fisico
 F-c fisico ---> contabile

Durante l'inventario

Note	Codice	MAGAZZINO	UBICAZIONE	DESCRIZIONE	Quantità COY alla data dell'inventario	Quantità per revisore	Delta	TRACING			
								Quantità def 31/12	Delta2	Delta definitivo	Note2
C-f	ABCD	M1	MODULA	TARGA IN ALLUMINIO 350x95 SP.0.8	43	43	-	46	3	-	* 3 pz al montaggio
C-f	EFG	M1	PT A01	FINE LINEA	72	72	-	72	-	-	

ATTENZIONE
 All'importanza di tener traccia dei delta in sede di conta fisica (delta che si assorbono...)

In fase *final*, con tabulato definitivo al 31/12

Price test delle MP - Un esempio

ESEMPIO DI CARTA DI LAVORO SULLA VALORIZZAZIONE DELLE MATERIE PRIME

Società: Esempio Spa

Preparata da: WP gg/mm/aa

Rivista da: gg/mm/aa

TEST DI CONTROLLO SULLA VALORIZZAZIONE DELLE MATERIE PRIME IN GIACENZA

CODICE DI MAGAZZINO DELLA MATERIA PRIMA :41716

Data documento	Data registrazione	Num. docum.	Caus.	Descr. causale	Um	Carico quantità KG	Codice	Ragione sociale	Importo carico Euro
01/01/2012	01/01/2012		1	Carico giacenza iniziale	KG ✓	22.000			37.920 ✓ 1,723657
13/01/2012	15/01/2012	138	100	Carico da fornitori	KG	23.500	41716	Fornitore A	41.125
28/01/2012	31/01/2012	222	100	Carico da fornitori	KG	27.200	41716	Fornitore A	47.600
30/01/2012	31/01/2012	323	100	Carico da fornitori	KG	29.300	41716	Fornitore A	51.861
02/02/2012	05/02/2012	444	100	Carico da fornitori	KG	25.200	41716	Fornitore A	47.376
18/02/2012	20/02/2012	678	100	Carico da fornitori	KG	26.500	41716	Fornitore A	46.640
26/02/2012	28/02/2012	780	100	Carico da fornitori	KG	27.700	41716	Fornitore A	49.029
03/03/2012	06/03/2012	990	100	Carico da fornitori	KG	29.900	41716	Fornitore A	49.634
10/03/2012	15/03/2012	1120	100	Carico da fornitori	KG	30.000	41716	Fornitore A	56.700
28/03/2012	31/03/2012	1546	100	Carico da fornitori	KG	31.200	41716	Fornitore A	58.968
05/04/2012	10/04/2012	1711	100	Carico da fornitori	KG	26.000	41716	Fornitore A	46.020 ↗
15/04/2012	20/04/2012	1830	100	Carico da fornitori	KG	27.700	41716	Fornitore A	52.076
25/04/2012	28/04/2012	1999	100	Carico da fornitori	KG	29.900	41716	Fornitore A	52.624
12/05/2012	15/05/2012	2123	100	Carico da fornitori	KG	26.500	41716	Fornitore A	46.905

27/05/2012	31/05/2012	2550	100	Carico da fornitori	KG	27.000	41716	Fornitore A	44.820	▲
10/06/2012	15/06/2012	2680	100	Carico da fornitori	KG	28.200	41716	Fornitore A	53.298	
27/06/2012	30/06/2012	2919	100	Carico da fornitori	KG	28.210	41716	Fornitore A	53.317	
10/07/2012	15/07/2012	3312	100	Carico da fornitori	KG	29.100	41716	Fornitore A	51.507	
25/07/2012	31/07/2012	3334	100	Carico da fornitori	KG	27.600	41716	Fornitore A	45.816	
22/09/2012	30/09/2012	3400	100	Carico da fornitori	KG	31.000	41716	Fornitore A	58.590	
02/10/2012	15/10/2012	3789	100	Carico da fornitori	KG	26.000	41716	Fornitore A	49.140	▲
15/10/2012	31/10/2012	3997	100	Carico da fornitori	KG	29.000	41716	Fornitore A	54.810	
29/10/2012	31/10/2012	4100	100	Carico da fornitori	KG	28.750	41716	Fornitore A	49.738	
10/11/2012	15/11/2012	4210	100	Carico da fornitori	KG	27.790	41716	Fornitore A	48.910	
15/11/2012	30/11/2012	4332	100	Carico da fornitori	KG	30.000	41716	Fornitore A	53.100	
28/11/2012	30/11/2012	4444	100	Carico da fornitori	KG	29.800	41716	Fornitore A	49.468	
12/12/2012	15/12/2012	4567	100	Carico da fornitori	KG	27.700	41716	Fornitore A	52.353	
19/12/2012	31/12/2012	4698	100	Carico da fornitori	KG	23.000	41716	Fornitore A	43.470	
						775.750			1.392.816	1,795444

**Costo medio ponderato tratto
da file magazzino di Esempio spa: 1,795444**

RICALCOLO DEL REVISORE

Giacenze iniziali	22.000	✓ = verificata coincidenza con rimanenze al 31.12.2011
Valore delle giacenze iniziali	37.920	↗ = verificata fattura di acquisto e documento di carico a magazzino
Quantità acquistate nel 2012	753.750	
Valore acquisti 2012	1.354.895	
Costo medio ponderato ricalcolato	1,795444	

SINTESI LAVORO SVOLTO E CONCLUSIONI

Abbiamo ottenuto il tabulato delle movimentazioni della materia prima selezionata. Abbiamo confrontato la giacenza iniziale, quantità e valore, con il tabulato magazzino del precedente esercizio, verificato a campione alcune fatture di acquisto dell'esercizio e verificato il ricalcolo del costo medio ponderato al 31/12/2012.
Il costo medio ponderato risulta essere stato correttamente determinato.

$$(37.920 + 1.354.895) / (22.000 + 753.750) = 1,795444$$
$$(\text{Valore RI} + \text{Valore ACQ}) / (\text{Qnt RI} + \text{Qnt ACQ}) = \text{CMP}$$

Market Test- Un esempio

Come previsto dal Codice Civile, qualora il valore di realizzo delle giacenze, così come desumibile dall'andamento del mercato, sia inferiore alla valutazione al costo di acquisto o di produzione, occorre assumere tale minor valore per la valorizzazione delle giacenze.

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

ECCEZIONE: Le materie prime e sussidiarie che partecipano alla fabbricazione di prodotti finiti non sono oggetto di svalutazione se ci si attende che i prodotti finiti nei quali saranno incorporate possono essere oggetto di realizzazione per un valore pari o superiori al costo di produzione del prodotto finito.

Un ulteriore aspetto rilevante è costituito dalla verifica dello **slow moving**, ossia delle merci a lento rigiro. In questo caso il Revisore può implementare ricalcoli e analisi su tabulati forniti dalla società

Market Test- Un esempio

TEST DI CONTROLLO SULLA VALORIZZAZIONE AL VALORE DESUMIBILE DALL'ANDAMENTO DEL MERCATO									
ESTRATTO DA TABULATO MAGAZZINO AL 31.12.2012 WP.....									
Codice	Descrizione	UM	Valore giacenze 31 12 2012	Quantità	Costo unitario medio ponderato	Valore di mercato (c)	Wp	Costo sostituzione maggiore costo fine anno?	Note
41716	Materia A	KG	144.223	75.910	1,79544	1,70323	wp ...	no	(a)
44567	Materia ...	KG	324.567	168.803	2,43200	2,43	wp ...	si	
45555	Materia ...	KG	22.132	22.963	1,22300	1,33	wp ...	si	
43222	Materia ...	KG	1.032.000	578.342	1,64500	1,67	wp ...	si	
.....	Materia ...	KG	23.200	wp ...	si	

Verifica della corretta valutazione

Market Test- Un esempio

COSTO DI SOSTITUZIONE:

Per gli stessi articoli selezionati ai fini delle verifiche della corretta determinazione del costo medio ponderato, abbiamo verificato il prezzo di acquisto 2013 e lo abbiamo confrontato con la valorizzazione delle Materie Prime al 31.12.2012.

NOTE:

Abbiamo discusso la valutazione della Materia Prima A con gli amministratori della società. Tuttavia, come previsto dal principio contabile OIC 13, i prodotti finiti in cui questa materia prima viene utilizzata presentano una marginalità positiva, anche con l'utilizzo del Costo medio ponderato 2012. Abbiamo verificato la documentazione di supporto, senza eccezioni (vedi wp ...). Pertanto, nel caso specifico, abbiamo condiviso la non necessità di procedere a svalutazione dell'articolo.

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

L'uniformità deve essere valutata mediante raffronti tra:

Contenuto e
classificazione
delle voci
incluse tra le
giacenze

Metodi
adottati per la
valorizzazione

Verifica della corretta e completa informativa

Il revisore procederà all'analisi dei prospetti di bilancio e della Nota integrativa, al fine di valutare se i requisiti previsti dalla normativa siano stati soddisfatti.

C) Attivo circolante		
I - Rimanenze		
1) materie prime, sussidiarie e di consumo	3.626.473	3.851.320
2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati	2.373.261	1.755.169
4) prodotti finiti e merci	3.761.007	3.575.799
Totale rimanenze	9.760.741	9.182.288

Conto economico		
A) Valore della produzione		
1) ricavi delle vendite e delle prestazioni	20.037.140	31.771.640
2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	803.300	575.486

11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	224.847	65.422
--	---------	--------

Rimanenze

Le rimanenze di beni sono valutate al minore tra il costo di acquisto e/o di produzione e il valore di realizzo desumibile dall'andamento del mercato.

Il costo di acquisto comprende gli eventuali oneri accessori di diretta imputazione.

Il costo di produzione non comprende i costi di indiretta imputazione, che non sono risultati imputabili secondo un metodo oggettivo.

Materie prime, sussidiarie e di consumo

Il costo delle rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo di natura fungibile è stato calcolato con il metodo del costo medio ponderato.

Il valore così determinato è stato opportunamente confrontato, come esplicitamente richiesto dall'art. 2426 n. 9 del codice civile, con il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato.

Dal confronto tra costo di acquisto/di produzione e valore di realizzazione desumibile dal mercato non sono emersi i presupposti per la valutazione in base al minore valore di mercato, ad eccezione delle materie prime non movimentate negli ultimi tre anni che sono state svalutate fino al valore netto di realizzazione.

Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati

Il costo delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione e semilavorati di natura fungibile è stato calcolato a costi specifici, ovvero attribuendo ai singoli beni i costi specificatamente sostenuti per gli stessi. Il valore così determinato è stato opportunamente confrontato, come esplicitamente richiesto dall'art. 2426 n. 9 del codice civile, con il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato.

Dal confronto tra costo di acquisto/di produzione e valore di realizzazione desumibile dal mercato non sono emersi, per nessuno dei beni in magazzino, i presupposti per la valutazione in base al minore valore di mercato.

Prodotti finiti

Il costo delle rimanenze dei prodotti finiti e delle merci di natura fungibile è stato calcolato a costi specifici, ovvero attribuendo ai singoli beni i costi specificatamente sostenuti per gli stessi. Il valore così determinato è stato opportunamente confrontato, come esplicitamente richiesto dall'art. 2426 n. 9 del codice civile, con il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato.

Dal confronto tra costo di acquisto/di produzione e valore di realizzazione desumibile dal mercato non sono emersi, per nessuno dei beni in magazzino, i presupposti per la valutazione in base al minore valore di mercato.

Gli acconti ai fornitori per l'acquisto di beni rientranti nelle rimanenze sono rilevati alla data in cui sorge l'obbligo al pagamento di tali importi o, in assenza di un tale obbligo, al momento in cui sono versati.

Attivo circolante

Rimanenze

Nella seguente tabella vengono esposte le informazioni relative alle variazioni delle rimanenze.

	Valore di inizio esercizio	Variazione nell'esercizio	Valore di fine esercizio
Materie prime, sussidiarie e di consumo	3.851.320	(224.847)	3.626.473
Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati	1.755.169	618.092	2.373.261
Prodotti finiti e merci	3.575.799	185.208	3.761.007
Totale rimanenze	9.182.288	578.453	9.760.741

Il valore delle materie prime che non risulta movimentato negli ultimi 3 esercizi è stato rettificato del 30%, mediante l'iscrizione di un apposito accantonamento. Il relativo fondo svalutazione è pari ad € 119.256.

GRAZIE PER L'ATTENZIONE!

**RIMANENZE FINALI
FRA
RILEVAZIONE E REVISIONE**

PRESENTATA DA DOTT.SSA CAMILLA RUBEGA

22 MARZO 2023

