

AREA SITO: BLOG
CATEGORIA: Principi contabili e di revisione
TITOLO: Il controllo dell'inventario di magazzino e le criticità Covid-19
DATA: 17 dicembre 2020
AUTORE: Daniele Fontana, Filippo Giordan

ABSTRACT

In vista della chiusura dell'esercizio i revisori devono pianificare le verifiche di inventario, procedura obbligatoria finalizzata a raccogliere elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardanti l'esistenza e lo stato delle rimanenze di magazzino. Quest'anno tale attività potrebbe subire limitazioni per effetto delle disposizioni Covid-19.

LE RIMANENZE DI MAGAZZINO

Le rimanenze di magazzino, per le società industriali e commerciali, risultano generalmente un'area critica del bilancio perché impattano in modo significativo sull'attivo dello stato patrimoniale e sono oggetto di valutazione (stima) da parte della direzione.

Tra le rimanenze di magazzino sono incluse:

- le materie prime, le materie sussidiarie e di consumo che verranno usate nella produzione;
- i prodotti in corso di lavorazione, ovvero materiali, parti ed assiemi in fase di lavorazione;
- i semilavorati, parti finite della produzione interna destinati ad essere utilizzati in un successivo stadio di lavorazione;
- le merci, intese come beni acquistati per la successiva rivendita senza ulteriori trasformazioni;
- i prodotti finiti di propria fabbricazione, ovvero beni che hanno superato l'ultimo stadio di lavorazione e sono pronti per essere venduti dall'impresa.

La revisione di quest'area sarà principalmente rivolta alla verifica dell'**esistenza** e della **valutazione** delle rimanenze di magazzino.

Il revisore dopo aver identificato e valutato il rischio intrinseco e di controllo per l'area delle giacenze svolge diversi test di sostanza in sede di *final* per accertare la corretta esposizione in bilancio delle stesse.

Tra le principali procedure di revisione vi sono:



- verifica dell'**inventario fisico** al fine di controllare che le giacenze riportate a bilancio coincidano con le giacenze effettive di fine esercizio (i controlli delle sole registrazioni contabili generalmente non sono giudicate sufficienti per esprimere un giudizio sulla quantità delle rimanenze di magazzino);
- il test di **cut-off** che risulta essenziale per la verifica del rispetto del principio di competenza;
- la **circolarizzazione** dei terzisti qualora vi siano delle merci di proprietà presso terzi in deposito, in c/lavorazione, ecc.;
- i **test di valorizzazione** delle scorte di magazzino che analizzano la corretta applicazione del metodo di determinazione del costo e verificano che la valutazione sia al minore tra il costo ed il valore desumibile dall'andamento di mercato.

L'INVENTARIO FISICO

L'**ISA Italia 501** descrive le procedure che il revisore è tenuto a svolgere al fine di raccogliere elementi probativi sufficienti e appropriati riguardanti l'esistenza e le condizioni delle rimanenze di magazzino, qualora queste siano significative nell'ambito del bilancio d'esercizio.

Nello specifico il paragrafo 4 del principio di revisione cita che il revisore deve:

a) **presenziare alla conta fisica delle rimanenze**, tranne nei casi in cui non risulti fattibile, al fine di:

- 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;
- ii) osservare lo svolgimento delle procedure di conta della direzione;
- iii) svolgere ispezioni sulle rimanenze;
- iv) svolgere conte di verifica sulle rimanenze;

b) **svolgere procedure di revisione sulle registrazioni inventariali** finali dell'impresa per stabilire se riflettano accuratamente i risultati effettivi della conta delle rimanenze (c.d. **tracing**).

APPROCCIO OPERATIVO

Nel caso in cui il revisore consideri la voce delle rimanenze significativa (quindi per lo meno in presenza di valori attesi superiori alla materialità operativa), egli è chiamato a svolgere una serie di attività per pianificare correttamente i controlli dell'inventario di magazzino. L'obiettivo è di valutare le istruzioni e le procedure della direzione relative alla conta fisica, osservare l'esecuzione dell'inventario e svolgere conte di verifica sulle rimanenze.

Nel dettaglio, il professionista richiede tempestivamente alla società le **procedure inventariali interne** seguite dal personale preposto alla conta fisica e le date di disponibilità dell'azienda per poter effettuare i controlli (presumibilmente in prossimità alla data di chiusura dell'esercizio). In aggiunta a queste informazioni, il

revisore potrebbe richiedere la compilazione di un questionario riepilogativo che raccoglie una serie di informazioni finalizzate ad agevolarlo nella **comprensione dell'area magazzino** dell'impresa (vedasi [allegato](#)). Questo documento aggiuntivo è molto importante nelle società di ridotte dimensioni ove spesso non è formalizzata una procedura inventariale adeguata o se formalizzata, questa risulta incompleta. Il revisore esamina i documenti in cui devono essere contenute le seguenti informazioni:

- i nomi dei responsabili di magazzino e le ubicazioni;
- i tempi previsti per lo svolgimento dell'inventario;
- l'ammontare approssimativo delle rimanenze suddivise per categorie (materie prime, semilavorati, merci, ecc.);
- le informazioni specifiche sugli addetti alle conte e sulle procedure inventariali;
- le merci di terzi presso il magazzino dell'azienda;
- l'eventuale analisi delle speciali categorie di rimanenze.

Successivamente, dopo aver analizzato le procedure interne e/o il questionario, il revisore propone alcune date all'impresa per poter **presenziare alle conte fisiche** svolte dal personale addetto all'inventario. Egli dopo essersi accordato con la società richiede un **tabulato valorizzato** all'ultima data disponibile (possibilmente in formato *excel*). Avendo a disposizione una lista degli elementi presenti in magazzino, il professionista può, in primo luogo conoscere un valore del magazzino recente rispetto ai valori preliminari sui quali ha basato le proprie analisi e inoltre, egli avvalendosi del tabulato può selezionare gli articoli da controllare. **La selezione degli items** può essere svolta soggettivamente, ovvero il revisore seleziona a sua discrezione degli articoli che andrà a controllare in sede di verifica (campionamento per target), oppure mediante un metodo di campionamento statistico (campionamento con MUS o campionamento stratificato).

Durante le verifiche inventariali il revisore ispeziona i magazzini ed i locali dove si svolgono i conteggi al fine di accertare che le istruzioni e le procedure interne siano correttamente applicate dai soggetti preposti. Allo stesso tempo, il professionista verifica egli stesso che le conte effettuate dagli operatori aziendali siano corrette utilizzando due modalità di accertamento:

- da tabulato a fisico;
- da fisico a tabulato.

La prima modalità di verifica prevede il controllo delle quantità contate per le voci precedentemente selezionate dal tabulato iniziale con la giacenza fisica effettiva presente in magazzino in quel momento. Mentre, la seconda modalità sussiste nel verificare la congruenza tra la quantità di alcuni articoli selezionati dal revisore il giorno delle verifiche con la quantità presente nel tabulato.

Durante le verifiche inventariali, se il revisore nota numerose differenze rispetto alle rilevazioni dell'azienda sarebbe auspicabile che estendesse il campione verificato per capire se gli errori interessano tutto il

magazzino oppure un'area limitata dello stesso. Inoltre, egli verifica l'eventuale **presenza di merci obsolete**, danneggiate, a lento rigiro o in quantità notevolmente eccedente rispetto il normale fabbisogno.

Alla conclusione dei propri controlli, il revisore attende dalla società il tabulato definitivo delle giacenze di magazzino e procede a confrontare le quantità contenute nel tabulato con le quantità contate in sede di controllo. Le **principali differenze evidenziate vanno discusse** con la direzione per capire la natura dello scostamento. A seguito del confronto, dall'ammontare degli errori in valore assoluto si calcola la percentuale di errore complessiva che dovrà essere proiettata sull'intero magazzino. Se il valore ottenuto superasse la significatività operativa potrebbe sussistere un rischio di errore significativo nell'area del magazzino.

Esempio numerico:	
Valore complessivo magazzino	4.100.000,00
Valore campione verificato	900.000,00
% copertura (val. campione / val. magazzino)	21,95%
Valore complessivo errori (in valore assoluto)	1.200,00
% errore complessivo (val errori / val. campione)	0,13%
Errore proiettato sul totale magazzino	5.330,00
Significatività operativa	152.000,00
Rischio di errore significativo	NO

LE CRITICITA' CONNESSE AL COVID-19

Nel pianificare le attività di verifica inventariali quest'anno vanno certamente considerate eventuali limitazioni connesse all'emergenza Covid-19. Potrebbero esserci infatti situazioni in cui l'accesso ai magazzini non sia consentito da disposizioni normative (ad esempio per lockdown disposto dal Governo) oppure da disposizioni interne adottate dall'azienda cliente.

Potrebbero verificarsi le seguenti situazioni:

1. *l'azienda è nell'impossibilità di effettuare le conte inventariali a fine anno e decide di programmarle in un altro momento*: in questo caso il revisore si trova nella necessità di effettuare i controlli ad una data diversa dalla data di riferimento del bilancio; dovrà pertanto attivare specifiche procedure di revisore volte ad acquisire elementi probativi sul fatto che le variazioni delle rimanenze intervenute tra la data della conta e la data di riferimento del bilancio siano correttamente registrate (c.d. procedure di *roll back* o *roll forward*).
2. *l'azienda effettua le operazioni di conta a fine anno, ma non consente l'accesso ai magazzini a personale esterno e quindi nemmeno al revisore*: in questo caso il revisore potrebbe valutare l'effettuazione dei controlli a "distanza", ad esempio, tramite videochiamata con i referenti di magazzino; qualora i controlli a distanza non siano ritenuti fattibili, il revisore deve svolgere procedure di revisione alternative per

acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati riguardo l'esistenza e le condizioni delle rimanenze. Nel caso in cui non sia possibile, il professionista deve esprimere un giudizio con modifica nella sua relazione di revisione.

3. *l'azienda comunica al revisore che non effettuerà le operazioni di conta*: è la situazione più delicata che potrebbe determinare una grave limitazione all'attività di revisione, tale da generare l'impossibilità di esprimere il giudizio sull'area di magazzino (e qualora questa sia ritenuta pervasiva, sull'intero bilancio). In questo caso può essere opportuno chiedere alla società di formalizzare per iscritto al revisore tale decisione.

ASPETTI CONCLUSIVI

Per la quasi totalità delle imprese commerciali e industriali l'area del magazzino ha un valore fondamentale. Pertanto, risulta importante che la stessa venga gestita correttamente e che i valori rispecchino la reale consistenza delle giacenze.

Per quanto concerne la revisione del bilancio 2020, i controlli fisici delle giacenze non possono venire meno, anzi, gli stessi devono essere svolti in modo più approfondito in quelle realtà aziendali che hanno accusato maggiormente le conseguenze negative della pandemia, soprattutto in termini di possibile incremento dello *slow-moving* e di corretta valutazione.

SEGUICI SU



Se desideri ricevere gratuitamente tutti i nostri post di approfondimento, **SEGUICI SU LINKEDIN:**
aprire il link: <https://www.linkedin.com/company/sistemassociati>
cliccare: "segui"