

La revisione del ciclo di magazzino

05 NOVEMBRE 2024 | N. 12

di Roberto Bonomo e Marilena Margini

In questa informativa...

Il ciclo magazzino di un'azienda è il processo di acquisto, trasformazione e cessione dei beni e comprende tutte le attività finalizzate alla gestione fisica di materie prime, sussidiarie e di consumo, prodotti in corso di lavorazione e semilavorati nonché prodotti finiti e merci.

Nel presente contributo si farà riferimento al magazzino di una tipica impresa commerciale, e si parlerà pertanto genericamente di merci; tuttavia, a giudizio di chi scrive, occorre porre particolare attenzione alle peculiarità dell'azienda in esame quali ad esempio la fase produttiva o casistiche particolari quali lavori in corso su ordinazione.

Premessa

Parlando di **rimanenze di magazzino** ci si riferisce a tutti i beni materiali di proprietà dell'impresa destinati alla vendita, compresi eventuali beni presso terzi o merci in viaggio. Nello svolgimento delle sue attività di verifica, il revisore dovrà pertanto avere ben presenti le **condizioni contrattuali di acquisto/vendita** delle merci, al fine di individuare correttamente l'**effettivo momento di passaggio** dei **rischi/benefici** delle merci stesse.

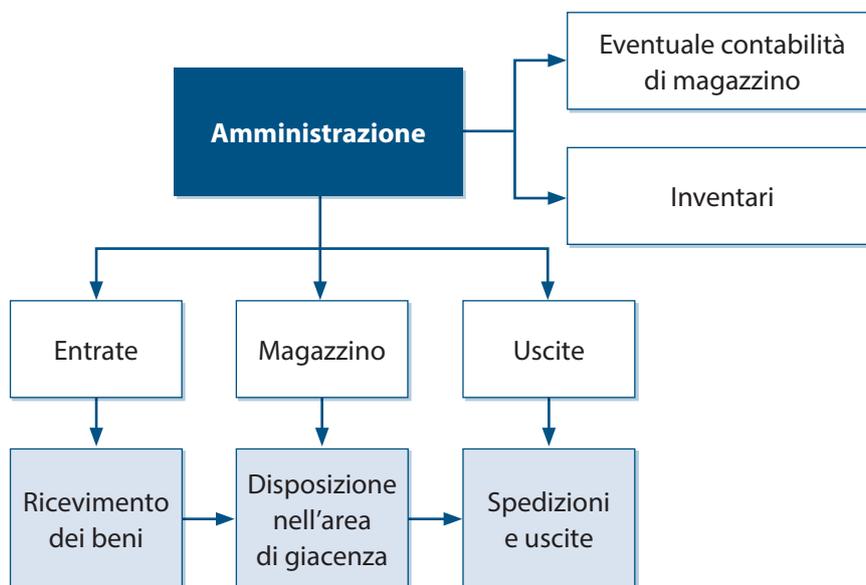
Riprendendo il concetto di asserzione, anche relativamente al **ciclo magazzino** occorre definire le **principali asserzioni** da verificare declinando il rischio tra esse.

Esistenza	Il revisore è tenuto a verificare che le rimanenze di magazzino iscritte in bilancio siano effettivamente esistenti e si riferiscano a transazioni effettivamente avvenute.
Completezza	Tutte le transazioni avvenute nell'esercizio sono state identificate ed accuratamente registrate; in particolare, le merci e i prodotti che sono usciti dal magazzino sono stati fatturati al cliente, ovvero sono stati rilevati come merce in deposito o in visione presso terzi o in conto lavorazione.
Competenza	Tutte le operazioni e gli eventi sono stati registrati nel corretto esercizio contabile.
Manifestazione di diritti e obblighi	Le rimanenze iscritte in bilancio rappresentano un effettivo diritto maturato alla data di chiusura del bilancio e si sono originate da transazioni realmente avvenute.
Valutazione e classificazione	La valutazione delle rimanenze viene effettuata applicando correttamente uno dei metodi previsti dai principi contabili applicabili; le voci e transazioni osservate sono registrate nei corretti conti contabili e questi ultimi sono correttamente classificati in bilancio; la nota integrativa contiene tutte le informazioni obbligatorie previste dal codice civile.

Fase di Interim: dalla valutazione del rischio alle procedure di conformità

Analogamente a quanto avviene per gli altri cicli, l'approccio di revisione sul ciclo di magazzino, così come indicato nei principi di revisione ISA Italia, presuppone che il revisore attraverso le proprie procedure preliminari, ottenga una discreta **comprensione** dell'**impresa** e del contesto in cui opera, incluso il suo **Sistema di Controllo Interno**.

Di seguito si riporta una rappresentazione del ciclo in esame:



Il **revisore**, avendo l'**obiettivo di verificare** l'**esistenza** delle **rimanenze** iscritte in bilancio, la **correttezza** della loro **valorizzazione**, e della **rilevazione** delle stesse **per competenza**, concentrerà l'attenzione sulle seguenti **fasi** del ciclo:

- 1. ricevimento dei beni:** verifica dei beni in entrata e controllo di conformità degli stessi all'ordine;
- 2. disposizione nell'area di giacenza:** collocazione delle merci e logistica;
- 3. spedizione:** predisposizione della merce in uscita, con la documentazione che autorizza e giustifica l'uscita;
- 4. inventario fisico:** effettuato in un'unica soluzione (inventario completo), o in più soluzioni (inventari parziali), a tappeto o campione.

La valutazione del rischio

Unitamente alla comprensione del funzionamento del ciclo magazzino, occorre che il revisore analizzi il **profilo** dei **rischi potenziali** che possono sorgere in caso di:

- carenza o mancanza di informazioni sulle merci presso terzi;
- mancata corrispondenza tra quantità fisiche e quantità contabili;
- errori nei conteggi;
- scarsa informazione sulla movimentazione della merce in magazzino;
- perdite non riconosciute;
- rimanenze non classificate correttamente in bilancio secondo i principi contabili;

- errori di registrazioni contabili;
- errori di competenza non riconosciuti;
- merci non conformi all'ordine;
- beni di terzi compresi nella valorizzazione.

Oltre all'identificazione dei suddetti **rischi intrinseci** al ciclo, il revisore è tenuto a verificare il cd. **rischio di controllo**, mediante l'**analisi** del **SCI**.



*Per quanto concerne il **rischio di controllo**, si rammenta che il revisore, al fine di valutare l'efficacia del sistema di controllo interno, procede alla **rilevazione** delle **principali procedure aziendali** formalizzate comprensive dei controlli posti in essere sul ciclo in esame.*

Nel ciclo di magazzino il SCI dovrebbe assicurare che siano adottate **procedure valide** per l'**identificazione della merce** (sia per il controllo qualitativo che quantitativo), che ci sia una **disposizione ordinata** del **magazzino fisico** così da risultare facilmente identificabile, che siano **monitorati i prelievi e le uscite** e infine che sia correttamente **segnalata** all'ufficio amministrativo l'**entrata** e l'**uscita** della **merce**.

Si ritiene doveroso a questo punto, evidenziare il tema delle scritture contabili di magazzino, precisando che nelle PMI e microimprese che caratterizzano il tessuto economico italiano spesso non sono obbligatorie in quanto le imprese non superano i limiti dimensionali di cui all'art. 14, D.P.R. n. 600/1973. Tuttavia, si ritiene opportuno darne una breve informativa, qualora dovessero risultare obbligatorie per l'impresa soggetta a revisione.

La **contabilità di magazzino** è l'insieme di tutte le **rilevazioni** dei **movimenti** di:

- **materie prime;**
- **beni di consumo;**
- **prodotti finiti.**

Tali scritture sono un documento ufficiale, che il revisore può richiedere ed utilizzare al fine delle proprie verifiche, al pari delle scritture di contabilità generale, delle quali sono complementari. Le **scritture di magazzino** sono formate dalle **rilevazioni dei movimenti in entrata (carico) e in uscita (scarico) delle merci**, complementari alla contabilità generale e finalizzate a determinare la composizione delle scorte aziendali da un punto di vista qualitativo, quantitativo e monetario.



*La sussistenza dell'obbligo delle scritture contabili di magazzino impatta ovviamente la strategia del revisore ed ha un significativo effetto sulle **procedure di conformità e validità**, in quanto sarà possibile svolgere controlli specifici sull'attendibilità di tali registrazioni (procedure di conformità) e verificarle a campione in sede di procedure di validità.*

Le procedure di conformità

Una volta compreso il funzionamento del ciclo magazzino ed il SCI sullo stesso, qualora il revisore intenda adottare una **strategia cd. basata sui controlli**, ricerca, attraverso le procedure di conformità, gli elementi probativi sufficienti per poter fare affidamento sul SCI.

Le **procedure di conformità** relative al **ciclo magazzino** possono essere svolte mediante:

- richieste di informazioni ai responsabili dei controlli interni o al management;
- affiancamento ai responsabili aziendali, al fine di verificare dall'interno, le varie fasi del controllo aziendale;
- analisi documentale per verificare l'efficacia dei controlli;
- accertamento dell'effettiva applicazione controlli.

Come detto, qualora l'impresa sia obbligata alle scritture contabili di magazzino, il revisore può agevolmente svolgere i cd. **test di conformità** sulle stesse, al fine di verificare l'**attendibilità** dei **controlli** posti in essere riguardo ai carichi e scarichi di magazzino e pertanto sulle scritture stesse. Tale controllo si può svolgere verificando la coeren-

za tra le scritture e i documenti sottostanti, ovvero DDT e fatture. Durante il controllo da parte del revisore è necessario considerare, anche nel ciclo magazzino, la **segregazione** delle **funzioni**, individuando chi ha la custodia dei beni da chi contabilizza e autorizza.

Fase di Final: le procedure di validità

Le **procedure di validità**, tipiche della cd. **fase di final**, sono finalizzate all'**individuazione** ed **identificazione** degli **errori significativi** a livello di asserzioni, in un saldo di bilancio, a livello del singolo conto o area di bilancio. Di seguito si riportano le **principali procedure di validità** relativamente al ciclo di magazzino.

Analisi degli scostamenti

Le "*Analytical review procedures*" si sostanziano in un **confronto** tra le **diverse informazioni** della **società** quali, finanziarie, patrimoniali ed economiche, con altri dati comparabili.



Il controllo più frequente consiste nel porre a confronto i dati dell'esercizio corrente, con quelli dell'esercizio precedente e del budget. In questo modo è possibile verificare, la variazione dell'esercizio e gli scostamenti tra i valori attesi e quelli realmente ottenuti.

Nello specifico, relativamente al ciclo magazzino, le **procedure di analisi comparativa** poste in essere dal revisore possono riguardare:

- il raffronto del valore delle rimanenze con i valori del periodo precedente, tenuto conto dell'andamento di acquisti e vendite;
- la comparazione di dati a consuntivo con quelli previsti dalla direzione in sede di budget;
- relativamente alla relazione sulla gestione, il confronto degli indici di bilancio con i valori dell'esercizio precedente.

Qualora dovessero comparire scostamenti o relazioni inaspettate, il revisore dovrebbe attivarsi e richiedere chiarimenti all'azienda ed effettuare le proprie valutazioni.

Test di dettaglio

Si riportano di seguito le **principali procedure di verifica** che il revisore si può trovare a svolgere in **fase di final**. Il seguente elenco è da ritenersi esemplificativo e non esaustivo e deve essere calato sulla specifica realtà aziendale.

Inventario di magazzino

Lo scopo del revisore nello svolgimento dell'attività di inventario è quello di **verificare l'asserzione dell'esistenza** (per proteggersi dal rischio che vengano iscritte in bilancio rimanenze che non esistono), presenziando per quanto possibile all'inventario svolto dalla società, da svolgersi possibilmente in prossimità della chiusura dell'esercizio. Il revisore è tenuto a verificare che gli addetti svolgano l'inventario di magazzino, nel rispetto **delle procedure inventariali** adottate dall'impresa e, attraverso una sua conta a campione – qualora lo ritenesse opportuno -, l'accuratezza dei conteggi fisici.



La tipologia dell'impresa, le sue dimensioni, la presenza o meno della contabilità di magazzino, impattano sulle attività del revisore, che dovrà pertanto preliminarmente conoscere in modo sufficientemente approfondito l'impresa, per poter effettuare al meglio la propria verifica e trovare quindi risposta ai rischi identificati.

È buona prassi ottenere preventivamente all'inventario, una **stampa del tabulato delle merci in giacenza**, al fine di avere contezza dell'**entità del magazzino**, della **frammentazione degli items** ed effettuare - qualora lo si ritenga opportuno per numerosità degli item da verificare - una **selezione campionaria** degli articoli da verificare "dal contabile al fisico", sulla base della **significatività preliminare** e del risk-assessment effettuato.

Una volta raggiunto il magazzino è opportuno verificare gli ambienti in cui sono ubicate le merci, lo stato delle stesse e dei locali, al fine di individuare eventuali fattori di rischio, ad esempio: furto, eventi atmosferici, frode, e relativamente alle merci, obsolescenza e deperimento.

Risulta di certo importante, ottenere copia della **procedura inventariale**, qualora ve ne sia una scritta in azienda ed in caso contrario è buona prassi che il revisore rediga un memorandum della procedura inventariale, al fine di raccogliere le principali informazioni utili al suo scopo, ad esempio:

- quanti inventari vengono effettuati ogni esercizio ed in che date?
- chi svolge le conte inventariali?
- se ci sono più soggetti coinvolti, come viene definito il lavoro di ciascuno?
- in caso di discordanze, le conte vengono ripetute? Se sì quante volte?
- come vengono gestite le differenze inventariali?

Il revisore procede quindi ad **effettuare le conte "dal contabile al fisico"** ed è buona prassi effettuare anche **conte dal "fisico al contabile"**; una volta terminate le quali riporta le differenze in un file riepilogativo.

Tracing di magazzino

Successivamente alla procedura di verifica inventariale, il revisore dovrà svolgere il cd. *tracing* che consiste nel **confronto** tra **quantità fisiche verificate** e **quantità valorizzate** esposte nel **bilancio**. Inoltre, il revisore dovrà indagare le **differenze inventariali** riscontrate, analizzare le spiegazioni dell'impresa sulle stesse e comprendere come sono state rilevate o corrette.

Nel caso di **conta a campione**, è necessario estendere all'universo statistico i risultati ottenuti al fine di poter quantificare l'ammontare degli errori complessivamente riscontrati con la procedura effettuata. Analogamente a tutte le altre procedure di revisione, gli errori riscontrati devono essere evidenziati nelle carte di lavoro e valutati nel loro complesso, prima di esprimere il proprio giudizio complessivo sul bilancio.

Roll - back / Roll - forward

Qualora l'inventario fisico venga effettuato in una data differente rispetto alla data di chiusura del bilancio, e anche se ravvicinato, sia svolto a **magazzino in movimento**, occorre svolgere la cd. **attività di roll-back** quando l'inventario viene svolto successivamente alla data di chiusura del bilancio, ovvero di **roll-forward** qualora al contrario, l'inventario avvenga prima.

Tale procedura consente di **verificare la riconciliazione** tra il tabulato inventariale e quello alla data di chiusura del bilancio e consiste nel verificare a campione alcune delle movimentazioni, in entrate e in uscita in tale arco temporale, al fine di verificare la correttezza tra la rilevazione e l'operazione sottostante. Ovviamente tale attività è percorribile in presenza di una corretta contabilità di magazzino, mentre, qualora questa non esistesse, il revisore potrebbe effettuare controlli sui DDT disponibili.

Verifica della valorizzazione del magazzino

Al fine della **verifica dell'asserzione della valutazione**, è opportuno che il revisore comprenda preliminarmente il **metodo utilizzato** dall'impresa per **valorizzare le giacenze di beni fungibili** alla data di chiusura del bilancio e quindi verifichi la correttezza del calcolo.



Le rimanenze alla data di chiusura del bilancio, redatto secondo i principi contabili italiani possono essere valorizzate al **LIFO** (Last In First Out), **FIFO** (First In First Out) o **CMP** (Costo Medio Ponderato) su scelta dell'impresa, purché tale criterio sia costante negli esercizi.

Nel caso di utilizzo di un gestionale di magazzino, la valorizzazione è un procedimento che avviene direttamente dal programma utilizzato, mentre in caso contrario, tipicamente l'impresa applica, per semplicità il criterio FIFO ed in entrambi i casi il revisore è tenuto a verificare a campione la correttezza del calcolo.

Verifica dell'eventuale obsolescenza delle rimanenze

Come anticipato in sede di inventario di magazzino è opportuno che il revisore verifichi ed individui la presenza di eventuali **giacenze obsolete, in scadenza e/o difettose** e, qualora lo ritenga opportuno può effettuare verifiche ulteriori al fine di ottenere evidenza della correttezza della rilevazione in bilancio di tali scorte. Inoltre, qualora ciò risultasse opportuno, il revisore può richiederne la svalutazione contabile in considerazione del valore di mercato delle stesse, ovvero lo stralcio e la rottamazione.

La circolarizzazione dei depositari esterni

Analogamente alla circolarizzazione di altri soggetti, è possibile inviare una **lettera di conferma** ai **depositari esterni** al fine di ottenere riscontro sull'esistenza e sull'entità delle merci presso di loro alla data di chiusura dell'esercizio. Anche questa procedura consente al revisore di verificare l'asserzione dell'esistenza.

Cut-off di magazzino

L'**attività di cut-off di magazzino** è una **procedura di validità** volta a **verificare l'asserzione** della **competenza**. Il revisore effettua un **controllo a campione**, sulla base della significatività calcolata, selezionando alcune transazioni dalle scritture di magazzino ovvero dal riepilogo dei DDT a cavallo d'anno.

Per ciascuna transazione ottiene, dunque, copia della documentazione sottostante (DDT e/o fatture) e delle registrazioni contabili e verifica che la transazione sia correttamente registrata nell'esercizio di competenza.

Il riepilogo dell'attività svolta, unitamente alla documentazione di supporto, verranno archiviati tra le carte di lavoro.

Conclusioni

Le rimanenze di magazzino, nelle aziende commerciali ed industriali, costituiscono generalmente un'area critica del bilancio, poiché spesso incidono in misura significativa sull'attivo dello Stato Patrimoniale e sono soggette ad un processo di valutazione. La voce delle rimanenze presenta un rischio intrinseco elevato, in particolare per quanto riguarda gli aspetti valutativi, in quanto, alla già complessa necessità di verificare la correttezza del costo di produzione (nel caso di imprese industriali) si aggiunge anche la complessa verifica che la valorizzazione delle rimanenze non sia superiore al corrispondente valore di mercato.

Trattandosi sempre di rischio intrinseco significativo, va considerato che la dimensione dello stesso dipenderà da numerosi fattori e dunque sarà differente da impresa a impresa.

Riferimenti contabili

Nel contesto della revisione del ciclo magazzino secondo i principi contabili italiani, ci sono vari aspetti contabili che i revisori devono considerare per assicurare che le registrazioni siano conformi agli standard. I più rilevanti sono:

- OIC n. 11 relativamente al principio della prudenza e competenza;
- OIC n. 13 "Rimanenze";
- OIC n. 19 "Debiti".