

Revisione legale e controllo qualità: inventario fisico delle giacenze di magazzino

di Alberto Pesenato (*)

Il controllo di qualità stabilito dal D.Lgs. n. 39/2010 e basato sui principi di revisione ISA: 200 - 220 - ISCQ 1 si riferisce anche alla metodologia applicata per acquisire gli elementi probativi necessari a condurre al giudizio espresso nella relazione di revisione. Il presente contributo illustra e propone strumenti adeguati per assolvere a tale compito per le giacenze di magazzino in conformità ai principi di revisione 500 e 501.

Introduzione

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 quali il denaro contante, gli immobilizzi e le giacenze di magazzino.

La procedura per le giacenze di magazzino è meglio definita nelle linee guida alla lettera A 17 del PR 500 ed ampliate nel principio di revisione 501 che così recita al punto 4: «Qualora le rimanenze siano significative nell'ambito del bilancio, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni, mediante:

a) la presenza alla conta fisica delle rimanenze, tranne nei casi in cui non risulti fattibile, al fine di: (Rif.: Parr.A1-A3)

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 (Rif.: Par. A4);

ii) osservare lo svolgimento delle procedure di conta della direzione (Rif.: Par. A5);

iii) svolgere ispezioni sulle rimanenze (Rif.: Par. A6);

iv) svolgere conte di verifica sulle rimanenze (Rif.: Parr. A7-A8);»

Ancora: il principio di revisione 501 stabilisce che l'obiettivo del revisore è quello di acquisire elementi probativi (*Audit evidences*) sufficienti ed appropriati riguardanti:

a) l'esistenza e le condizioni delle rimanenze;
b) la completezza dei contenziosi e delle contestazioni che coinvolgono l'impresa;

c) la presentazione e l'informativa di bilancio in merito ai settori di attività dell'impresa in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile

Infine il principio di revisione 501 nelle linee guida, poi fino alla lettera A 16, illustra quali metodologie deve applicare il revisore per la verifica tramite osservazione delle giacenze di magazzino.

Importante è anche rilevare che molti degli obiettivi del CoSO Report I (1) hanno specifici riferimenti alla regolarità della gestione delle scorte di magazzino.

Ne deriva che l'opinione che il revisore legale si deve formare sugli importi relativi alle merci, ai lavori in corso e ai prodotti finiti esposti in bilancio dovrà basarsi sul lavoro di verifica espletato per stabilire l'esistenza e la proprietà di queste attività e la loro corretta valutazione (2).

Note:

(*) Revisore legale, Consulente Area D.Lgs. 231/2001, Dottore commercialista in Verona

(1) Il sistema del controllo interno Progetto Corporate Governance per l'Italia, PriceWaterhouseCoopers - Il Sole 24 Ore - Seconda ristampa maggio 2008: Cap 11 - Manuale di riferimento pagg. 248 e seguenti: Logistica in entrata punti: 1, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, Logistica in uscita punti: 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11. Approvvigionamento punti: 4, 6, 8.

(2) Per approfondimenti su figura e attività del revisore

Se l'esistenza delle merci e dei lavori in corso è accertata attraverso un conteggio fisico, il revisore contabile indipendente dovrà assistervi.

Procedure di revisione

In base agli obiettivi che si è posto ed alla sua valutazione dell'affidabilità del sistema di controllo interno (3), il revisore determina il proprio programma di lavoro stabilendo le procedure di revisione da svolgere e l'estensione delle stesse.

Le principali procedure che possono applicarsi sono elencate di seguito.

Accertamento dell'esistenza fisica delle giacenze

Le procedure di revisione saranno diverse a seconda del metodo adottato dall'azienda per la rilevazione dell'esistenza fisica delle giacenze.

Inventario fisico in un'unica soluzione

Nel caso in cui venga eseguito un inventario fisico in unica soluzione, il revisore legale deve:

a) informarsi tempestivamente delle date dell'inventario fisico, della localizzazione delle giacenze da rilevare (comprese quelle di proprietà di terzi presso l'azienda), del valore approssimativo delle giacenze presso le varie località, dell'esistenza di merci presso terzi;

b) esaminare le istruzioni predisposte per la rilevazione fisica e analizzarne l'adeguatezza rispetto (Tavola 1):

1) all'individuazione dei responsabili dell'inventario;

2) alla sistemazione e dislocazione delle giacenze in modo da facilitarne il conteggio;

3) al controllo dei movimenti delle merci nel caso che le rilevazioni non si effettuino a magazzino fermo;

4) alla chiara individuazione delle merci movimentate prima e dopo la data dell'inventario;

5) alle norme per il conteggio e per la descrizione dei dati rilevati (articolo, codice, quantità, unità di misura, centro di costo);

6) all'uso di cartellini prenumerati o altro idoneo mezzo di rilevazione (bollini, tabulati);

7) alla segnalazione di merci danneggiate, obsolete a lento rigiro;

8) al controllo delle giacenze presso terzi o delle giacenze di terzi presso l'azienda;

c) assistere, nei limiti ritenuti necessari, alle operazioni di inventario fisico condotte dall'azienda e, nel corso di esso, ispezionare i magazzini ed i locali dove si svolgono i conteggi, allo scopo di accertare che le istruzioni di inventario siano correttamente applicate;

d) eseguire dei sondaggi sull'accuratezza dei conteggi e pertanto:

– controllare a campione, per le maggiori classi di giacenze, i conteggi effettuati, segnalando ogni differenza rispetto alle rilevazioni dell'azienda;

– valutare la necessità di estendere il campione verificato, in base alle risultanze di questi controlli;

– rilevare le informazioni annotate su alcuni cartellini d'inventario, ai fini di un controllo successivo del loro esatto riporto sul riepilogo finale di inventario;

– annotare la numerazione dei cartellini d'inventario distribuiti, utilizzati, non utilizzati e annullati nel corso dei conteggi;

– ottenere una copia dei fogli o dei riepiloghi d'inventario già compilati, se possibile, o rilevare i dati annotati su alcuni fogli, al fine di controllare successivamente che tali dati non siano stati alterati (Tavole 1 e 2);

– accertare la rilevazione delle merci obsolete, danneggiate, a lento rigiro o presenti in quantità notevolmente eccedente il normale fabbisogno;

– controllare che tutte le giacenze siano state rilevate e che nessun articolo sia stato conteggiato due volte;

– controllare l'identificazione e il trattamento delle merci di terzi in magazzino e dei

Nota:

(continua nota 2)

legale si vedano: o, *Manuale del Revisore Legale - La revisione contabile per imprese industriali commerciali e PMI*, WKI - Ipsoa 2011 IV Edizione- indicato quale Best Practice dal MEF (Ministero dell'Economia e Finanze - Ragioneria Generale dello Stato - Revisione legale dei conti - Bibliografia

(3) Argomento trattato in Op. Cit. Parte III - Cap. 33 - Ciclo Operativo - magazzino

Tavola 1 - Istruzioni della Direzione amministrativa alla Direzione produttiva

Responsabilità delle operazioni inventariali

Lo svolgimento di tutte le operazioni inventariali deve essere coordinato da un unico responsabile, appositamente designato dalla direzione. A tale coordinatore faranno capo tutte le persone preposte alla rilevazione nei singoli reparti e magazzini, che dovranno sorvegliare l'applicazione delle procedure emanate dalla direzione.

Oggetto dell'inventario

L'inventario ha per oggetto la rilevazione fisica di tutte le merci, materie prime, semilavorati e prodotti finiti esistenti presso i magazzini e reparti della società al 31 dicembre 20XX. Fanno eccezione i materiali, scorte, parti di ricambio e così via che non costituiscono normale giacenza di merce e che, in ogni caso, risultano già assegnati ai consumi di gestione o capitalizzati a nuovi impianti. L'inventario dovrà essere totale per cui anche le merci o materiali, parzialmente utilizzabili, difettosi o con altre caratteristiche particolari dovranno essere integralmente evidenziati sui moduli inventariali avendo cura di segnalare sui moduli le relative possibilità di utilizzo. Questo vale soprattutto per le merci in sospenso o per le quali è prevista la successiva resa al fornitore, che in ogni caso e con le debite annotazioni, devono ugualmente figurare nell'inventario.

Data della rilevazione (le date sono indicative)

La data della rilevazione fisica è fissata come criterio base al 31 dicembre 20XX.

Le operazioni connesse verranno eseguite durante il periodo 27 - 31 dicembre 20XX.

Ad inventario iniziato saranno vietati trasferimenti di merci tra i vari reparti.

Ogni deroga in tal senso dovrà essere preventivamente portata a conoscenza del responsabile dell'inventario.

Per quanto riguarda eventuali movimenti di merci con l'esterno, previsti in tale periodo, si dovrà osservare quanto segue.

Merce in entrata

Le merci in entrata durante il periodo verranno dislocate separatamente da quelle preesistenti, non daranno luogo alla compilazione del normale modulo inventariale e verranno evidenziate mediante apposizione in calce al DDT di ricevimento della dicitura: «Merce da non inventariare». A inventario ultimato, le bolle, riepilogate su appositi moduli riassuntivi, verranno consegnate al controllore responsabile. I responsabili del ricevimento merci dovranno provvedere a far pervenire alla Direzione amministrativa, entro il 15 gennaio successivo i seguenti dati: elenco dettagliato con riferimenti degli ordini e dei fornitori di tutte le merci ricevute durante il periodo 27 - 31 dicembre 20XX;

Merce in uscita

Premesso che la merce la cui consegna è prevista durante il periodo inventariale dovranno essere accantonate separatamente dalle altre merci in magazzino, eventuali consegne di merci effettuate sempre nel periodo inventariale dovranno recare in calce alle bolle di consegna la dicitura: «Merce da non inventariare».

A operazioni ultimate, tali bolle, unitamente ai singoli moduli riassuntivi debitamente compilati, dovranno essere consegnate al controllore responsabile. I responsabili dei magazzini prodotti finiti dovranno far pervenire alla Direzione amministrativa, entro il 15 gennaio 200X + 1 successivo i seguenti dati:

- elenco dettagliato con riferimenti degli ordini e dei clienti di tutte le merci uscite durante il periodo 27-31 dicembre 200X; (Tavole 3 e 4)
- elenco dettagliato con riferimenti degli ordini e dei clienti di tutte le merci uscite durante il periodo 2-10 gennaio 200X + 1 successivo, (Tavole 3 e 4)

Moduli di rilevazione

Per la rilevazione fisica, dovranno essere utilizzati esclusivamente i moduli numerati predisposti e suddivisi secondo il tipo e categoria del materiale.

Modalità di rilevazione e relativi controlli

Le operazioni di rilevazione fisica delle merci avranno inizio alle ore 8.00 del 27 dicembre 20XX.

Per una migliore e più razionale organizzazione dell'inventario, i vari reparti e magazzini saranno ripartiti in settori ben determinati e affidati alla responsabilità di appositi incaricati (controllori) ai quali è demandato il compito di verificare l'andamento e l'esattezza della rilevazione fisica in oggetto. I singoli capireparto sono responsabili della preparazione e dell'esecuzione in questione e della regolare compilazione dei moduli d'inventario da redigersi in duplice copia.

Tutte le operazioni saranno contemporaneamente seguite dal controllore, che provvederà immediatamente alla verifica delle quantità e pesi della merce considerata, controfirmando per convalida il modulo di rilevazione. Copia del modulo di rilevazione (*tag*) dovrà essere fissata, ben visibile, sulla merce inventariata.

In particolare si dovranno osservare le seguenti istruzioni: ogni squadra sarà composta da un magazziniere e da un impiegato amministrativo.

Materie prime, scorte, imballaggi e materiali vari

In sede di rilevazione di tali materiali, la Direzione amministrativa dovrà essere in grado di eseguire il confronto tra le quantità fisiche riscontrate e le esistenze contabili emergenti dalla scheda di magazzino.

(segue)

prodotti fatturati ma non spediti, oppure spediti e non ancora fatturati;

- controllare l'identificazione e il trattamento delle merci entrate e non ancora coperte da fattura del fornitore e delle merci non ancora ricevute ma già coperte da fattura;
- ottenere la numerazione delle ultime bolle di movimentazione delle merci prima dell'inventario fisico e delle ultime fatture emesse e ricevute prima dell'inventario stesso (Tavole 3 e 4);
- e) ottenere una copia dei riepiloghi finali dell'inventario fisico e verificare che i dati rilevati nel corso dello stesso inventario siano stati esattamente riportati o cumulati, senza omissioni o duplicazioni (Tavole 1 e 2);
- f) controllare se siano state accertate le cause delle eccedenze o deficienze delle quantità rilevate fisicamente rispetto alla loro esistenza contabile;
- g) verificare che l'azienda abbia rettificato prontamente i dati dell'inventario fisico o di

quello contabile dopo l'accertamento e l'approvazione delle differenze riscontrate;

- h) accertare la corretta rilevazione da parte dell'azienda delle giacenze presso terzi, per il tramite di inventari fisici o di richieste di conferma scritta;
- i) se l'inventario non è stato eseguito alla data di bilancio, controllare a campione la movimentazione tra la data d'inventario e quella di bilancio e accertare, alla data di bilancio, la correttezza della competenza di periodo dei costi e dei ricavi rispetto alle giacenze.

Inventari parziali

Nel caso in cui sia effettuato un inventario fisico mediante conteggi parziali o con altri metodi, il revisore deve:

- a) ottenere il programma annuale degli inventari parziali e stabilire a quali di essi vuole presenziare;

Tavola 3 - «Cut - off acquisti»: vendite da fatture

DESCRIZIONE	CUT-OFF DELLE FATTURE D'ACQUISTO/VENDITA				W.P.N°: F - 250	Come da DdT		Data di registrazione		NOTE
	31/12/20XX				Sigla	n° quantità	data	Fattura	DdT	
					Data					
	Come da fattura				(S)carico magazzino data					
Fornitore/ Cliente	n° quantità	data	Importo senza IVA							
Ultime entrate/uscite del 20XX										
CUT - OFF										
Prime entrate/uscite del 20XX + 1										

Nota: Selezionare solo le bolle secondo la sequenza numerica, ogni numero mancante deve essere commentato adeguatamente.

b) per ogni inventario parziale, procedere analogamente a quanto descritto nel precedente paragrafo;

c) per inventari eseguiti utilizzando metodi di campionamento statistico, ottenere la descrizione del metodo e valutarne il grado di attendibilità (con ricorso ad esperti esterni, se il revisore non ha specifica competenza nelle tecniche di campionamento statistico). L'effettuazione della rilevazione fisica delle giacenze a data diversa da quella di bilancio o mediante rilevazioni cicliche o basate su metodi statistici presuppone l'esistenza di una buona contabilità di magazzino e di un efficace sistema di controllo interno.

Se i presupposti non vi sono o il revisore li considera insufficienti, lo stesso deve richiedere che l'azienda effettui una rilevazione in unica soluzione alla data di bilancio. Il rifiuto dell'azienda a tale richiesta deve essere considerato una limitazione allo svolgimento

della revisione e come tale riportata nella relazione di revisione.

Verifica del titolo di proprietà o di possesso

Nella generalità dei casi, il revisore contabile indipendente non svolge specifiche procedure di verifica per individuare merci non di proprietà dell'azienda, tra quelle dichiarate come tali, salvo che le circostanze rendano necessaria l'adozione di procedure particolari.

Il titolo di proprietà delle giacenze in magazzino viene espressamente confermato per iscritto dal legale rappresentante dell'azienda stessa (4).

Tale conferma è peraltro suffragata dalla conoscenza delle condizioni di mercato e dell'azienda che il revisore ha acquisito e, in particolare, dalla metodologia seguita per

Nota:

(4) Op. Cit. Parte II, Cap. 14.

Tavola 4 - Inventario Fisico «Cut - off acquisti»: vendite da documento di trasporto (DDT)

Denominazione o Ragione Sociale 31/12/20XX	CUT-OFF DELLE ENTRATE/ USCITE (D.D.T.)				W.P.N°: F - 251					NOTE
					Sigla					
					Data					
DESCRIZIONE	Come da fattura				(S)carico magazzino data	Come da DdT		Data di registrazione		
	Fornitore/ Cliente	n° quantità	data	Importo senza IVA		n° quantità	data	Fattura	DdT	
Ultime entrate/uscite del 20XX CUT - OFF										
Prime entrate/uscite del 20XX + 1										

Nota: Selezionare solo i documenti di trasporto secondo la sequenza numerica, ogni numero mancante deve essere commentato adeguatamente.

gli acquisti e le vendite, nonché dai risultati di altri sondaggi, quali le conferme di clienti, fornitori, banche.

Per le merci che l'azienda identifica come «di proprietà di terzi» o «proprie presso terzi», il revisore richiede conferma, a campione, delle risultanze contabili dell'azienda stessa (5). Per le merci in viaggio, il revisore legale verifica che la società abbia identificato e registrato le merci di cui ha acquistato la proprietà e, ove lo ritenga necessario, effettua appositi sondaggi delle procedure in essere.

Impossibilità di osservare direttamente la rilevazione fisica delle giacenze

Vi possono essere circostanze in cui al revisore contabile indipendente non è davvero possibile partecipare alla rilevazione fisica delle giacenze o di una parte significativa di esse (ad esempio: petroliere in alto mare, prodotti in località e condizioni non avvicinabili da parte dell'uomo).

Questa impossibilità obiettiva deve essere considerata una limitazione nello svolgimento della revisione e come tale deve essere riportata nella relazione di revisione, descrivendo le ragioni che l'hanno determinata.

Il revisore deve però procedere ed eseguire accertamenti sulla base della documentazione disponibile in azienda al fine di esprimere un giudizio sul bilancio, condizionato dalla limitazione descritta.

Necessità di controllare le quantità di magazzino prima del conferimento dell'incarico

In alcune circostanze il revisore si trova nella necessità di dover controllare le quantità in giacenza a date precedenti il conferimento dell'incarico. In particolare, questo può avvenire:

- 1) nel primo anno in cui è affidato l'incarico di *auditing*, se il revisore non è stato chiamato a controllare le giacenze iniziali;
- 2) nel caso in cui il revisore è chiamato ad esprimere un giudizio anche sui bilanci di esercizi precedenti;
- 3) nel caso in cui il revisore riceva l'incarico dopo la data di bilancio.

In questi casi, se il revisore ha potuto:

- a) controllare con osservazione diretta le quantità delle giacenze dell'ultimo bilancio (o di un periodo intermedio successivo);

b) valutare che il sistema di controllo interno e la contabilità di magazzino in vigore nei precedenti esercizi assicurano un'attendibile determinazione delle quantità in giacenza;

c) svolgere le procedure alternative (*rollback*, *rollforward*), quali, il controllo della movimentazione di magazzino, l'analisi dei risultati delle precedenti rilevazioni dell'azienda e la valutazione della ragionevolezza degli indici di rotazione.

Può esprimere un giudizio sul bilancio senza evidenziare alcuna limitazione relativa alle quantità di magazzino di cui non ha osservato la rilevazione.

Accertare le caratteristiche merceologiche delle giacenze: responsabilità del revisore

Il revisore legale non ha talvolta la competenza tecnica per riconoscere se le caratteristiche merceologiche delle giacenze corrispondono a quelle attribuite dall'azienda.

Egli deve verificare, quindi, che il sistema di controllo interno garantisca la corretta descrizione delle giacenze e, nei limiti dei propri sondaggi, oltre ad accertare la ragionevole corrispondenza delle giacenze osservate alla descrizione loro attribuita. (*tracing*)

La verifica di tale corrispondenza è normalmente limitata al riscontro della conformità tra la descrizione attribuita dall'azienda alle giacenze di magazzino ed i marchi od ogni altra indicazione apposta sulle merci medesime.

Nel caso di impossibilità di effettuare l'indicato riscontro o di ragionevole dubbio sull'esattezza della descrizione merceologica attribuita alle giacenze, il revisore deve richiedere l'intervento di un esperto in materia o di un laboratorio esterno di analisi.

L'accertamento delle quantità

I sistemi per contare e contabilizzare le merci in magazzino variano notevolmente, ma possono essere raggruppati in due categorie:

- 1) inventario contabile permanente, che è controllato mediante conteggi a carattere ciclico;

- 2) nessun inventario contabile permanente

Nota:

(5) Op. Cit. Parte II, Cap. 25.

ma conteggio fisico totale delle merci, normalmente alla chiusura dell'esercizio.

Nel primo caso il revisore potrà formare la sua opinione sull'esistenza della merce mediante controlli a campione da effettuarsi durante la revisione intermedia.

Se da questi controlli dovesse risultare che i dati dell'inventario contabile non sono attendibili, si dovrà raccomandare alla società di effettuare un inventario fisico completo a fine esercizio.

Nel caso in cui non esista inventario contabile permanente e la società effettui un inventario fisico completo, il revisore dovrà assistervi.

Nell'eventualità che l'inventario fisico non sia effettuato alla data di bilancio, dovranno essere effettuati adeguati controlli sui movimenti avvenuti fra la data dell'inventario fisico e quella di chiusura dell'esercizio (*roll-forward o rollback*).

La procedura d'inventario

L'assistenza all'inventario fisico deve essere pianificata dettagliatamente prima della data dello stesso, in modo che vi sia un lasso di tempo per rivedere le procedure e le istruzioni preparate dal cliente (6).

A questo proposito, la prima parte del programma dell'inventario fisico presenta, sotto forma di elenco di domande, un aiuto al controllo delle istruzioni del cliente per l'inventario fisico.

Durante la fase di conteggio, il revisore contabile indipendente osserverà l'applicazione di tali istruzioni ed in particolar modo (Tavole 1, 2, 3 e 4):

- che le istruzioni siano adeguate;
- la validità delle procedure di *cut-off*;
- che tutte le merci siano contate;
- che le merci di terzi siano identificate, contate, ma escluse dal riepilogo d'inventario;
- che merci obsolete e/o danneggiate siano identificate.

Inoltre, il revisore eseguirà verifiche a campione ricontando alcune quantità, che poi andrà a controllare con il riepilogo dell'inventario fisico.

La conoscenza (o la scelta) dei criteri di valutazione consente decisioni prioritarie dei controlli secondo le categorie omogenee delle merci di maggiore importanza.

Il revisore, dopo aver esaminato le istruzioni del cliente ed assistito ai conteggi e dopo aver effettuato alcuni test di controllo, sarà in grado di formarsi un'opinione sulla completezza e accuratezza dell'inventario fisico.

La rilevazione fisica

Con riferimento alla scelta della procedura, l'impostazione della rilevazione fisica delle giacenze di magazzino deve innanzi tutto tenere conto della struttura, delle dimensioni e dell'organizzazione della società.

Si dovrà, inoltre, procedere nella scelta dei metodi di rilevazione in conseguenza della funzione e dello scopo dell'inventario stesso; infatti, le necessità possono variare secondo lo scopo del controllo (revisione normale, valutazione d'azienda e così via) tenendo sempre presente la possibilità di valutazione delle merci inventariate.

Prima di decidere una procedura inventariale, si dovranno tenere presenti i seguenti punti:

– lo scopo del controllo è pregiudiziale, in particolare per la scelta dell'entità e della profondità della rilevazione fisica. In sede di revisione normale può essere sufficiente un controllo a campione, non sempre adattabile in caso di una valutazione periodica o straordinaria dei beni patrimoniali della società.

– L'organizzazione della società e particolarmente l'esistenza o meno di contabilità di magazzino, contabilità industriale, uffici di controllo interno e così via, possono orientare sicuramente verso una scelta di controllo meno laboriosa, più razionale e maggiormente soddisfacente sotto il profilo dell'attendibilità.

Questa è molto importante, in quanto, generalmente, le società non possono interrompere la propria attività produttiva per lungo tempo (con inevitabili conseguenze molto onerose) per questo la rilevazione fisica deve sempre avvenire in un ristretto periodo di tempo (solitamente in due o tre giorni) senza tuttavia perdere la propria funzione di positività e concretezza.

A proposito dei criteri di valutazione, la conoscenza (o la scelta) anticipata di tali criteri

Nota:

(6) Op. cit. Parte V, Cap. 48. (Giacenze di magazzino - Valutazione)

consente decisioni prioritarie dei controlli secondo le categorie omogenee di merci di maggiore importanza e, soprattutto, in funzione del valore delle giacenze da rilevare.

– La preparazione preliminare della rilevazione.

Una volta che è stata operata una scelta appropriata delle procedure che si intendono seguire, si dovrà procedere all'applicazione delle stesse.

Bisogna tener presente, infatti, che ciò che appare chiaro al revisore può non esserlo affatto per il personale addetto all'inventario, che necessita pertanto di tutte le opportune istruzioni.

A tale scopo si dovranno prendere in esame i seguenti punti basilari:

– ubicazione dei vari magazzini o reparti e possibilità di suddividere gli stessi in settori ben definiti e affidati alla responsabilità di appositi incaricati;

– predeterminare il personale necessario e assegnarlo ai settori sopra ripartiti, possibilmente tenendo conto delle specifiche conoscenze tecniche delle merci da rilevare;

– predisporre gli appositi moduli d'inventario secondo le particolari necessità richieste dal caso;

– redigere corrette istruzioni nelle quali siano chiaramente evidenziate tutte le procedure da osservare per le rilevazioni fisiche, per la compilazione dei moduli e ogni altra operazione connessa con la rilevazione (merce in entrata o in uscita durante il periodo inventariale, merce di terzi e presso terzi e così via). Generalmente tale compito viene svolto dai responsabili della società; il revisore dovrà prendere visione delle istruzioni predisposte e curare che le stesse rendano possibile il raggiungimento degli obiettivi prefissati.

Il controllo delle rilevazioni

Il revisore legale responsabile, sulla scorta dei lavori preliminari di carattere organizzativo e in particolare delle direttive emesse dall'azienda, dovrà giungere alla convinzione che esistono tutte le premesse per una regolare rilevazione delle esistenze di magazzino. Superata questa prima fase di controllo e poiché di norma la rilevazione fisica dell'esistenza di magazzino avviene simultaneamente in tutta l'azienda, il responsabile deve elaborare un piano di controllo razionale in ba-

se al quale a ogni revisore viene assegnato un certo numero di settori.

A questo punto il revisore deve assistere alle rilevazioni di tutte le squadre a lui assegnate, prestando la massima attenzione alle merci di valore più rilevante, all'esatta indicazione dei materiali di difficile esito e non in perfette condizioni tecniche.

È inoltre da tenere presente che:

– è bene che il conteggio delle rimanenze avvenga seguendo l'ordine di disposizione del materiale in magazzino; non è consigliabile procedere per ordine sparso;

– le scorte già contate devono venir contrassegnate ben visibilmente (bollini o *tags*);

– la registrazione sui moduli d'inventario deve essere effettuata immediatamente;

– i moduli d'inventario non devono presentare correzioni; nel caso in cui si dovesse procedere alla rettifica di un dato erroneamente trascritto, è bene annullare il modulo errato e procedere alla compilazione di uno nuovo; tale operazione deve avvenire alla presenza del responsabile del settore ed essere siglata dal revisore;

– ogni modulo deve essere firmato dal compilatore e siglato da chi verifica;

– è necessario contraddistinguere le rimanenze giacenti in uno stesso locale, le quali devono anche essere inventariate da un diverso gruppo di persone.

Sarà inoltre compito del revisore contabile indipendente ottenere, a fine inventario, la situazione dei cartellini inventariali utilizzati e non, ritirando le copie degli stessi o trascrivendo a campione i codici dei materiali con le rispettive esistenze, allo scopo di effettuare ulteriori controlli in sede di valutazione (Tavola 2).

Esempio di disposizioni interne

Nella Tavola 1 viene riportato un esempio di istruzioni interne emesse dalla società che esegue l'inventario.

La verifica dell'inventario fisico delle giacenze di magazzino

Programma di lavoro

Nella Tavola 5 si fornisce un esempio delle procedure di verifica dell'inventario fisico delle giacenze di magazzino.

Tavola 5 - Check list - La verifica dell'inventario fisico

Introduzione		
Deve essere utilizzata una copia diversa di questo programma di lavoro per ogni singola unità da inventariare (stabilimento, deposito). È importante ricordare che il revisore deve osservare e controllare le procedure dell'inventario, non partecipare alle rilevazioni. Per comodità, alcuni controlli da eseguire sono stati posti sotto forma di domande alle quali si potrà rispondere: sì, no o n/a.		
Le risposte no e n/a dovranno essere commentate.		
Le «considerazioni preliminari» dovranno essere completate con qualche giorno di anticipo rispetto alla data dell'inventario fisico in modo da poter eventualmente modificare le istruzioni e le procedure, se necessario.		
Dati generali		
Luogo dell'inventario _____		
Data dell'inventario _____		
Data di intervento _____		
Nome del responsabile _____		
Nome del revisore contabile indipendente _____		
	Rif. carte di lavoro	Note ed osservazioni
Considerazioni preliminari		
1. Ottenere dal cliente:		
1.1 Copia delle istruzioni per l'inventario fisico (se non vi sono istruzioni scritte, discutere con il cliente le procedure da adottare)		
1.2 Data e ora di inizio dei conteggi		
1.3 Valore approssimativo dell'inventario, suddiviso per:		
- materie prime, semilavorati, prodotti finiti;		
- materie principali e sussidiarie;		
- raggruppamenti merceologici.		
1.4 Valore approssimativo delle merci presso terzi, suddivise per depositario, con il rispettivo indirizzo		
1.5 Valore approssimativo delle merci di terzi in deposito presso la società		
1.6 Entità dei materiali per i quali non è previsto un inventario fisico		
2 Esaminare le carte di lavoro dell'anno precedente, al fine di verificare eventuali punti che possono interessare l'inventario fisico dell'anno in corso		
2.1 Accertarsi che il magazzino sia a completa disposizione dell'azienda altrimenti chiarire quali impegni o riserve di proprietà esistono		
3. Verificare che le istruzioni per l'inventario fisico comprendano quanto segue:		
3.1 Nome di chi le ha preparate		
3.2 Nome dei responsabili della supervisione e controllo dei conteggi		
3.3 Composizione dei gruppi di conteggio (che deve tener conto d'indipendenza e competenza del gruppo, di solito composto da due persone: un amministrativo ed un magazziniere)		
3.4 Predisposizione delle merci per facilitare i conteggi		
3.5 Istruzioni dettagliate per un'accurata determinazione delle quantità, per numero, peso o altra misura, secondo i casi		
3.6 Istruzioni dettagliate sull'uso di tagliandi di conteggio prenumerati (o fogli), loro distribuzione, restituzione e controllo (Tavola 2)		
3.7 Istruzioni su come indicare le merci contate e controllate		
3.8 Previsione dell'effettuazione di riconteggi, almeno a campione		
3.9 Istruzioni per il raffronto immediato, se possibile, con i dati contabili, da eseguire da parte di persone diverse da chi esegue i conteggi e con procedure appropriate per eliminare le differenze fra i dati fisici e contabili		

(segue)

(continua)

	Rif. carte di lavoro	Note ed osservazioni
3.10 Controlli di <i>cut-off</i> su:		
- merci in entrata;		
- merci in uscita;		
- restituzioni;		
- merci in transito;		
- trasferimenti fra reparti;		
- trasferimenti fra località diverse.		
3.11 Istruzioni per la separazione fisica, con segno di riconoscimento, ed elencazione delle merci ricevute dopo l'inizio dell'inventario fisico		
3.12 <i>Idem</i> per le merci in spedizione, per le quali è già stato predisposto il documento di uscita e le cui fatture devono essere datate prima del giorno di chiusura		
3.13 Il blocco della produzione per il periodo dell'inventario fisico		
3.14 In caso contrario, istruzioni per seguire il movimento delle merci in lavorazione o che entrano o che escono dalla lavorazione per evitare omissioni o doppi conteggi (creazione di polmoni per la produzione)		
3.15 Istruzioni per evidenziare ed elencare merci obsolete, di lento movimento e deteriorate		
3.16 Istruzioni per determinare le quantità di merce presso terzi		
3.17 Istruzioni per la separazione ed esclusione dall'inventario di merci di terzi (comunque da rilevare)		
3.18 Metodo di trascrizione dei conteggi originali su fogli di riepilogo		
3.19 Istruzioni per l'esame e l'approvazione dei conteggi da parte del management		
4. Se istruzioni e procedure non sembrano adeguate, esaminare le carenze riscontrate con la direzione amministrativa		
5 Se le merci presso terzi hanno un valore notevole, provvedere a far richiedere conferma dal cliente usando l'apposito modello standard (*)		
6. Preparare carte di lavoro appropriate per i test di conteggio, indicando tutte le informazioni che permettono in un tempo successivo il raffronto con i dati contabili.		
Sorveglianza dell'inventario fisico		
7. Considerare attentamente se le carenze trovate nelle istruzioni e procedure richiedano supplementi di verifica		
7.1 Visitare ogni reparto ed assistere ai conteggi di tutte le squadre, per assicurarsi che le istruzioni vengano seguite scrupolosamente. Annotare ogni carenza procedurale e comunicarla al responsabile		
7.2 Nell'effettuazione del test, selezionare un campione rappresentativo di tutti i magazzini, delle diverse fasi della produzione e dei tipi diversi di merci e materiali		
7.3 Per lavorazioni in corso, annotare ed includere nella descrizione la fase di produzione raggiunta		
7.4 Se dal nostro test risultano numerosi errori nell'ambito di uno stesso gruppo di conteggio, chiedere che venga effettuato il controllo su tutti i conteggi del gruppo in oggetto		
7.5 Se una parte dell'inventario è stata conteggiata prima dell'inizio dell'inventario fisico, effettuare delle rilevazioni a campione		
7.6 Se una parte delle merci non è rilevata fisicamente, effettuare dei test e controllare i risultati con le schede contabili		

(segue)

(continua)

	Rif. carte di lavoro	Note ed osservazioni
7.7 Nell'effettuazione del test insistere per aprire a campione merce confezionata		
7.8 Assicurarsi che ai gruppi di conteggio sia vietato l'accesso ai dati contabili		
7.9 Porre particolare attenzione alle merci apparentemente obsolete, a lento movimento e danneggiate. Elencare queste merci e indagare se sono state inventariate successivamente		
7.10 Assicurarsi che le procedure sul <i>cut-off</i> siano state seguite puntualmente come indicato nelle istruzioni		
7.11 Usando i moduli allegati (Tavole 3 e 4) predisporre il controllo del <i>cut-off</i> come segue:		
– trascrivere gli elementi dell'ultima bolla di entrata/uscita emessa prima dell'inizio dell'inventario fisico;		
– trascrivere inoltre gli elementi di alcune fra le maggiori entrate/uscite precedenti;		
– se vi sono diverse serie di bolle di entrata/uscita, trascrivere i dettagli di ogni serie;		
– se le bolle non sono numerate, assicurarsi che gli elementi dei documenti presi in considerazione siano sufficienti a rintracciare l'entrata/uscita.		
7.12 Eseguire controlli a campione della trascrizione dai tagliandi originali ai fogli di riepilogo.		
7.13 Esaminare la possibilità di chiedere conferma al depositante delle merci di terzi, usando l'apposito modello (*)		
7.14 Al termine dei conteggi compiere una ricognizione per accertarsi che tutte le merci siano state effettivamente contate.		
7.15 Prendere nota del numero dei tagliandi di conteggio distribuiti alle squadre all'inizio delle operazioni e del numero dei tagliandi utilizzati ed inutilizzati restituiti al termine dell'inventario (Tavola 2)		
7.16 Ottenere una copia dell'inventario fisico finale.		
Conclusioni		
8. In seguito alla sorveglianza, rispondere alle seguenti domande:		
8.1 Le merci sono adeguatamente protette da deterioramento?		
8.2 La disposizione delle merci è ordinata?		
8.3 I magazzini sono disposti in modo da ottenere un flusso ottimale delle merci?		
8.4 I contenitori indicano chiaramente le caratteristiche della merce che contengono?		
8.5 Tutte le merci sono sotto il controllo di un magazziniere?		
8.6 Per merce di alto valore o facilmente trasportabile esiste un controllo sui dipendenti che possono entrare?		
8.7 Preparare un breve commento sui risultati del lavoro eseguito dando dettagli dei test eseguiti e un'opinione sull'accuratezza dell'inventario fisico. Evidenziare le carenze riscontrate ed i suggerimenti per inventari futuri.		
Rivisto da _____		
Data _____		

(*) Op. Cit. Cap. 25