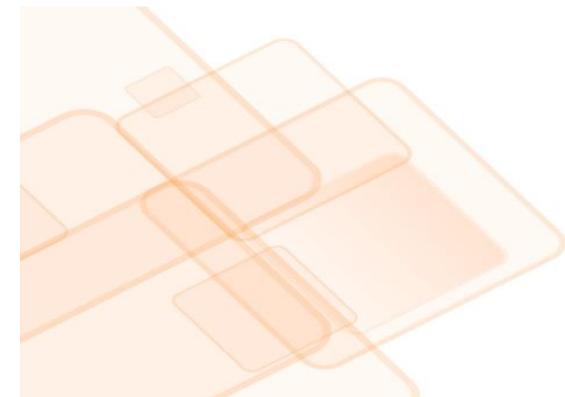


VIDEOFISCO DELL'11 SETTEMBRE 2019

PERCORSO REVISIONE: PARTE III
**Approccio metodologico alla revisione
legale: l'inventariazione fisica e le conferme
esterne**

A cura di Luca Quiri



Le Procedure Inventariali di Revisione

La procedura d'inventario, la rilevazione
fisica e il relativo controllo

Luca Quiri (Partner)

 **REVIPROF**
Revisione e Organizzazione Contabile

PROCEDURE INVENTARIALI

Fonti di riferimento nei principi di revisione

I principi di revisione non trattano mai di voci specifiche o di aree specifiche di bilancio, tranne che nel Principio di Revisione **ISA Italia 501**

ISA Italia 501 Elementi probativi - Considerazioni specifiche su determinate voci

- **Rimanenze** 
- Contenziosi e contestazioni
- Informativa in merito ai settori di attività dell'impresa

ISA ITALIA 501 - Rimanenze «Regole»

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)
 - 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)
 - osservare lo svolgimento delle procedure di conta della direzione; (Rif.: Par.A5)
 - svolgere ispezioni sulle rimanenze; (Rif.: Par.A6)
 - svolgere conte di verifica sulle rimanenze; (Rif.: Parr.A7-A8)
- b) lo svolgimento di procedure di revisione sulle registrazioni inventariali finali dell'impresa per stabilire se riflettano accuratamente i risultati effettivi della conta delle rimanenze.

ISA ITALIA 501 - Rimanenze «Regole»

5. **Qualora la conta fisica delle rimanenze sia svolta ad una data diversa dalla data di riferimento del bilancio**, il revisore, in aggiunta alle procedure richieste al paragrafo 4, deve svolgere procedure di revisione al fine di acquisire elementi probativi sul fatto se le variazioni delle rimanenze intervenute tra la data della conta e la data di riferimento del bilancio siano correttamente registrate. (Rif.: Parr.A9-A11)
6. **Qualora il revisore non sia in grado di essere presente alla conta fisica delle rimanenze** a causa di circostanze impreviste, egli deve effettuare alcune conte fisiche ovvero osservarne lo svolgimento ad una data alternativa e svolgere procedure di revisione sulle operazioni nel frattempo intercorse.

ISA ITALIA 501 - Rimanenze «Regole»

7. Qualora la **presenza alla conta fisica delle rimanenze non sia fattibile**, il revisore deve svolgere procedure di revisione alternative per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati riguardo l'esistenza e le condizioni delle rimanenze. Qualora ciò non sia possibile, il revisore deve esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.705. (Rif.: Parr. A12-A14)

8. Qualora le **rimanenze detenute presso soggetti terzi siano significative** nell'ambito del bilancio, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni svolgendo una od entrambe le seguenti procedure:

- a) richiedere conferma al soggetto terzo in merito alle quantità e alle condizioni delle rimanenze detenute per conto dell'impresa; (Rif.: Par. A15)
- b) svolgere un'ispezione oppure effettuare altre procedure di revisione appropriate alle circostanze. (Rif.: Par.A16)

ISA ITALIA 501 - Rimanenze «Linee guida ed altro materiale esplicativo»

a) Presenza alla conta fisica delle rimanenze (Rif.: Par.4 a)

- Valutare le istruzioni e le procedure della direzione (Rif.: Par.4 a) i)
- Osservare lo svolgimento delle procedure di conta della direzione (Rif.: Par.4 a) ii)
- Svolgere ispezioni sulle rimanenze (Rif.: Par.4 a) iii)
- Svolgere conte di verifica sulle rimanenze (Rif.: Par.4 a) iv)

b) Conta fisica delle rimanenze svolta ad una data diversa dalla data di riferimento del bilancio (Rif.: Par. 5)

c) Presenza alla conta fisica delle rimanenze non fattibile (Rif.: Par.7)

d) Rimanenze detenute presso soggetti terzi

- Conferma (Rif.: Par. 8 a)
- Altre procedure di revisione (Rif.: Par. 8 b)

Le «Asserzioni» relative alle RIMANENZE

ASSERZIONE

Esistenza : la merce esiste ?

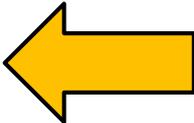
Proprietà : di chi è la merce ?

Completezza e competenza :

Valutazione : i valori sono appropriati ?

Classificazione :
valori esposti correttamente ?

PROCEDURA DI REVISIONE

Inventario fisico 

Verifiche sui fornitori e merce in viaggio
Circularizzazione terzisti

Verifiche cut off
Totalizzazione tabulati

Verifica del metodo di costo
Verifica eventuale obsolescenze

Presentazione ed informativa di bilancio

Le Procedure Inventariali di Revisione

SOCIETA'

- a) Predisposizione istruzioni inventariali
- b) Organizzazione inventario
- c) Esecuzione inventario
- d) Riconciliazione differenze
- e) Valutazione risultati

REVISORE

- a) Verifica adeguatezza istruzioni inventariali
- b) Organizzazione della partecipazione all'inventario
- c) Campionamento dei codici da verificare
- d) Partecipazione alle conte fisiche
- e) Ottenimento conferme merci presso terzi (circularizzazioni)
- f) Riconciliazione quantità con i tabulati di magazzino
- g) Valutazione dei risultati

Le Procedure Inventariali di Revisione

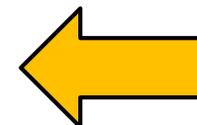
Verifica adeguatezza istruzioni inventariali

La società predispone (o dovrebbe predisporre) istruzioni inventariali che abbiano, tra l'altro, almeno i seguenti obiettivi :

- assicurarsi che gli operatori siano adeguatamente istruiti
- che tutti i codici siano contati
- che le rilevazioni siano contabilizzate in modo appropriato

Il **revisore dovrà valutare** l'adeguatezza di tali istruzioni evidenziando eventuali punti di debolezza e riscontrando lo stato di aggiornamento delle stesse rispetto alla situazione attuale.

Queste **istruzioni** fanno **parte del** più ampio **sistema di controllo interno**



Le Procedure Inventariali di Revisione

Organizzazione della partecipazione alle operazioni inventariali

Dopo aver valutato le istruzioni inventariali, il revisore dovrà effettuare una **appropriata pianificazione degli inventari**. Le **informazioni minime** necessarie sono le seguenti :

- date e orari delle verifiche per magazzino e/o per deposito
- operatori disponibili a supportare il revisore
- disponibilità di tabulati inventariali idonei ad effettuare le selezioni (estrazioni di prova)
- effettuazione di simulazione di estrazioni casuali
- tempistiche di estrazione dei tabulati e di lavorazione degli stessi per le selezioni
- disponibilità dei layout aziendali per capire la dislocazione degli spazi



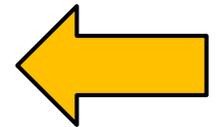
Non dimenticare : formazione del personale, disposizione in materia di sicurezza, indicazioni circa l'abbigliamento più idoneo,

Le Procedure Inventariali di Revisione

Campionamento dei codici da verificare

I **codici** devono essere **selezionati con metodologia MUS** da un tabulato valorizzato estratto alla data del giorno di effettuazione delle conte.

Le verifiche fisiche devono essere effettuate da estrazione contabile (**da contabile a fisico**) e da verifica fisica (**da fisico a contabile**)



Partecipazione alle conte fisiche

Anche per questioni di sicurezza, **il revisore non partecipa direttamente alle conte inventariali, ma verifica le conte effettuate dal personale della società.**

In genere per ogni revisore ci sono due operatori della società (uno che individua e movimentata la merce ed uno che la conta).

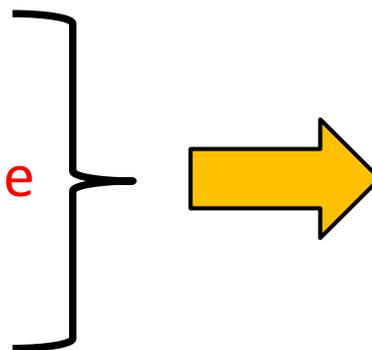
Le Procedure Inventariali di Revisione

Ottenimento di conferme delle merci presso terzi

Come per ogni voce di bilancio, il revisore deve valutarne la rilevanza (materialità) rispetto al bilancio nel suo complesso. **Nel caso delle rimanenze è possibile che si debba ricorrere ad ulteriori segmentazioni per poter rispondere alla verifica della completezza e della accuratezza ed individuare items che non possono essere sottoposti a verifica diretta.**

E' questo il caso delle rimanenze di magazzino che possono non essere nella disponibilità fisica della società, come nei seguenti casi :

- Merci presso fornitori
- Merci presso terzisti o lavoranti esterni
- Merci presso piattaforme di distribuzione
- Merci presso trasportatori
- Merci presso clienti



Il revisore, quando lo ritenga opportuno, procede alla richiesta di conferma delle merci presso terzi. Sono possibili due tecniche :

- a) si inviano per conferma il dettaglio delle risultanze della società*
- b) si richiede al terzo la conferma e la identificazione delle merci nella sua disponibilità*

Le Procedure Inventariali di Revisione

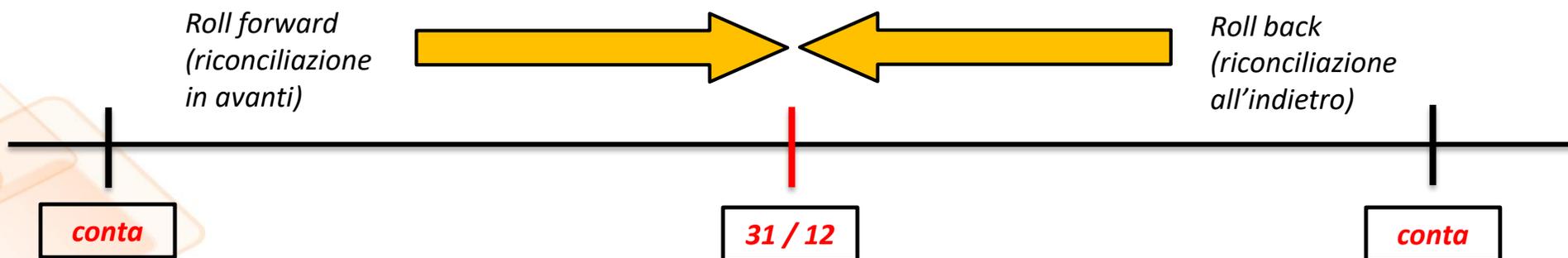
Riconciliazione delle quantità contate con i tabulati di magazzino

Perché è necessario riconciliare le quantità contate con i tabulati di magazzino ?

- le verifiche non si eseguono alla sera del 31 dicembre (solitamente ...)
- le verifiche non sono effettuate, in genere, a produzione ferma

Le riconciliazioni in realtà sono due :

- 1) Tra le quantità contate e il tabulato del giorno di effettuazione delle conte
- 2) Tra il tabulato del giorno delle conte ed il tabulato alla data di bilancio



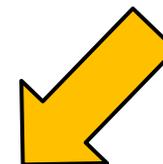
Le Procedure Inventariali di Revisione

Valutazione dei risultati

La valutazione dei risultati è l'ultimo passaggio cui è chiamato il revisore :

- a) le differenze in fase di conta sono state riconciliate immediatamente tramite riscontri documentali (i.e. bolle di entrata, distinte di prelievo di magazzino, bolle di uscita, ...) ?
- b) le differenze inventariali sono di entità trascurabile ?
- c) le differenze sono ascrivibili i.e. a errato caricamento di prodotti simili, ma con colori diversi ?
- d) le differenze sono state tali da rendere necessario l'estensione del campione da sottoporre a verifica ?
- e) la proiezione delle differenze sull'insieme è un percorso ritenuto accettabile ?
- f) si valuta necessario effettuare nuove verifiche in data diversa ?
- g) ...
- h) le verifiche hanno dato esito positivo e come tale si può concludere sulla procedura ?

Le Procedure Inventariali di Revisione



CASISTICHE PARTICOLARI

- La società effettua un solo inventario alla fine dell'anno ? In più occasioni ?
- La società effettua inventari rotativi ? Copre tutti i codici o le famiglie di codici con gli inventari rotativi ?
- Gli inventari sono eseguiti in corso di produzione o a produzione ferma ? E' opportuno eseguire le verifiche nel fine settimana ?
- Il magazzino è gestito per ubicazioni ?
- Ci sono magazzini automatici ?
- Le rimanenze sono dislocate in un unico magazzino ? L'importanza del magazzino presso terzi è rilevante ai fini del bilancio ?
-

Le Conferme Esterne

*Definizione, procedure, invio richieste,
riscontro risposte e procedure alternative*

Luca Quiri (Partner)

 **REVIPROF**
Revisione e Organizzazione Contabile

CONFERME ESTERNE

Fonti di riferimento

- ISA Italia 505 Le conferme esterne
- ISA Italia 500 Elementi probativi
- ISA Italia 330 Le risposte del revisore ai rischi identificati
- ISA Italia 510 Primi incarichi di revisione contabile - Saldi di apertura

Altri riferimenti tecnici

- Approccio Metodologico alla Revisione Legale affidata al Collegio Sindacale nelle imprese di minori dimensioni (CNDEC), par. 18 : «Le conferme esterne»
- Assirevi Doc. 187 «Uso della PEC nell'ambito della procedura di richiesta di conferme esterne (circularizzazione)» (novembre 2014)

ISA ITALIA 505 «Conferme esterne» - Obiettivi e Definizioni

5. Obiettivo del revisore

L'obiettivo del revisore, nell'utilizzare le procedure di conferma esterna, è quello di definire e di svolgere tali **procedure al fine di acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili**.

6. Definizione di «Conferma Esterna»

Elemento probativo acquisito come una **risposta diretta in forma scritta al revisore da parte di un soggetto terzo** (il soggetto circularizzato), in formato cartaceo, elettronico ovvero in altro formato.

6. Altre Definizioni

- Richiesta di conferma positiva o Richiesta di conferma negativa
- Mancata risposta
- Eccezione

ISA ITALIA 505 «Conferme esterne» - Obiettivi e Definizioni

Definizione di «Richiesta di conferma positiva»

Una richiesta al soggetto circularizzato di rispondere direttamente al revisore indicando se esso sia in accordo o in disaccordo con le informazioni contenute nella richiesta, ovvero fornendo le informazioni richieste

Definizione di «Richiesta di conferma negativa»

Una richiesta al soggetto circularizzato di rispondere direttamente al revisore soltanto qualora esso sia in disaccordo con le informazioni fornite nella richiesta

Definizione di «Mancata risposta»

Il soggetto circularizzato non ha risposto, ovvero non ha risposto in modo completo, ad una richiesta di conferma positiva, ovvero una richiesta di conferma restituita in quanto non recapitata

Definizione di «Eccezione»

Una risposta che indica una differenza tra le informazioni per le quali è stata richiesta conferma, o contenute nelle registrazioni dell'impresa, e quelle fornite dal soggetto circularizzato

ISA ITALIA 505 «Conferme esterne» - Regole di Svolgimento

7. Procedure di conferma esterna

Il **revisore**, quando utilizza le procedure di conferma esterna, **deve mantenere il controllo sulle richieste di conferma**, ciò include:

- la determinazione delle informazioni da confermare o da richiedere; (Rif.: Par. A1)
- la selezione del soggetto circularizzato appropriato; (Rif.: Par. A2)
- la definizione delle richieste di conferma, che includa l'accertamento che le richieste siano correttamente indirizzate e contengano le informazioni per far sì che le risposte siano inviate direttamente al revisore; (Rif.: Parr. A3-A6)
- l'invio delle richieste al soggetto circularizzato, inclusi i solleciti alle richieste, ove applicabili. (Rif.: Par. A7)

ISA ITALIA 505 «Conferme esterne» - Regole di Svolgimento

Rifiuto della direzione di consentire al revisore di inviare una richiesta di conferma

8. Qualora la direzione si rifiuti di consentire al revisore di inviare una richiesta di conferma, **il revisore deve:**

- **svolgere indagini sulle motivazioni del rifiuto** della direzione e **ricercare elementi probativi** in merito alla validità e alla ragionevolezza di tali motivazioni; (Rif.: Par. A8)
- **valutare le implicazioni del rifiuto** della direzione sulla sua valutazione dei relativi rischi di errori significativi, incluso il rischio di frode, nonché sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione delle altre procedure di revisione; (Rif.: Par. A9)
- **svolgere procedure di revisione alternative** definite per acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili. (Rif.: Par. A10)

ISA ITALIA 505 «Conferme esterne» - Regole di Svolgimento

Rifiuto della direzione di consentire al revisore di inviare una richiesta di conferma

9. Qualora il revisore concluda che il **rifiuto della direzione** di consentirgli di inviare una richiesta di conferma sia **irragionevole**, ovvero qualora il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili mediante procedure di revisione alternative, egli deve **comunicare tale circostanza ai responsabili delle attività di governance** in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.260.

Il revisore deve anche **stabilire le implicazioni per la revisione contabile e per il proprio giudizio** in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.705.

ISA ITALIA 505 «Conferme esterne» - Regole di Svolgimento

Risultati delle procedure di conferma esterna

Attendibilità delle risposte alle richieste di conferma

10. Qualora il revisore identifichi fattori che fanno sorgere **dubbi in merito all'attendibilità della risposta** ad una richiesta di conferma, egli deve acquisire ulteriori elementi probativi per risolvere tali dubbi. (Rif.: Parr. A11-A16)

11. Qualora il revisore stabilisca che una risposta ad una richiesta di conferma non sia attendibile, egli deve **valutarne le implicazioni sulla valutazione dei relativi rischi di errori significativi, incluso il rischio di frode**, nonché sulla relativa natura, tempistica e estensione delle altre procedure di revisione. (Rif.: Par. A17)

Mancate risposte

12. Per ciascuna mancata risposta, **il revisore deve svolgere procedure di revisione alternative** al fine di acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili. (Par. A18-A19)

ISA ITALIA 505 «Conferme esterne» - Regole di Svolgimento

Risultati delle procedure di conferma esterna

Casi in cui per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati è necessaria una risposta ad una richiesta di conferma positiva

13. Qualora il revisore abbia stabilito che per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sia necessaria una risposta ad una richiesta di conferma positiva, le procedure di revisione alternative non forniranno gli elementi probativi necessari al revisore. Qualora il revisore non ottenga tale conferma, egli deve determinarne le implicazioni per la revisione contabile e per il proprio giudizio in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.705. (Rif.: Par. A20)

Eccezioni

14. Il revisore deve indagare sulle eccezioni per stabilire se esse siano o meno indicative di errori. (Rif.: Parr. A21- A22)

ISA ITALIA 505 «Conferme esterne» - Regole di Svolgimento

Conferme negative

15. Le conferme negative forniscono elementi probativi meno persuasivi rispetto a quelli forniti dalle conferme positive. Di conseguenza, il revisore non deve utilizzare le richieste di conferma negativa come uniche procedure di validità per fronteggiare un rischio identificato e valutato di errori significativi a livello di asserzioni, tranne i casi in cui siano presenti tutte le condizioni di seguito riportate: (Rif.: Par. A23)

- il revisore ha valutato il rischio di errore significativo basso ed ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati in merito all'efficacia operativa dei controlli relativi all'asserzione;
- la popolazione di voci soggette alle procedure di conferma negativa comprende un elevato numero di esigui ed omogenei saldi contabili, operazioni, o termini e condizioni contrattuali omogenei;
- la percentuale di eccezioni attesa è molto bassa;
- il revisore non è a conoscenza di circostanze o condizioni che indurrebbero i destinatari delle richieste di conferma negativa a ignorare tali richieste.

ISA ITALIA 505 «Conferme esterne» - Regole di Svolgimento

Valutazione degli elementi probativi acquisiti

16. Il revisore deve **valutare se i risultati** delle procedure di conferma esterna **forniscano elementi probativi pertinenti e attendibili, ovvero se siano necessari ulteriori elementi probativi.** (Rif.: Parr. A24-A25)

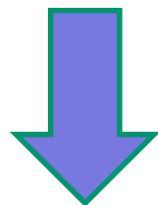
CONFERME ESTERNE – Indicazioni operative

5. Obiettivo del revisore

L'obiettivo del revisore, nell'utilizzare le procedure di conferma esterna, è quello di definire e di svolgere tali **procedure al fine di acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili.**



Quali
informazioni
richiedere ?



Quali
destinatari
circularizzare ?



Come
selezionare i
destinatari ?



Quali le formalità
della lettera di
circularizzazione ?

CONFERME ESTERNE - Indicazioni operative

Quali informazioni richiedere ?

- Saldi contabili, non solo di stato patrimoniale ma anche di conto economico (es. fatturato lordo, ammontare dei premi, ...)
- Termini contrattuali (es. percentuali di provvigioni, tempistiche di pagamento, ...)
- Operazioni specifiche con parti correlate (es. garanzie prestate o ricevute, ...)
- Presenza o assenza di determinate condizioni (es. patti di riacquisto, condizioni richieste dai fornitori, ...)

Approfondimento *Richiesta di informazioni circa i saldi contabili*

Nel caso di primi incarichi di revisione contabile o nei casi in cui si voglia avere maggiore conferma rispetto al lavoro del revisore precedente, è accettabile chiedere conferme anche sui saldi di apertura del bilancio (v. ISA Italia 510 «Primi incarichi di revisione contabile - Saldi di apertura»)

CONFERME ESTERNE - Indicazioni operative

Quali destinatari circolarizzare ?

- Clienti
- Fornitori
- Banche e istituti di credito
- Società di leasing
- Legali e fiscalisti
- Consulenti del lavoro
- Terzisti
- Depositari
- Agenti
-
- *altri soggetti individuati dal revisore come rilevanti*
-

CONFERME ESTERNE - Indicazioni operative

Come selezionare i soggetti da circularizzare ?



Totale della
Popolazione

- Clienti e Fornitori (se in numero limitato)
- Banche e istituti di credito
- Società di leasing
- Legali e fiscalisti
- Consulenti del lavoro
- Altri soggetti se rilevanti e se in numero limitato
- ...



Selezione
campionaria

- Clienti e Fornitori
- Altri soggetti con popolazione numerosa, omogenei

*Selezione con metodologia MUS
Verifica di adeguate selezione in base ai criteri di materialità previsti dalla società*



In base ad
elementi specifici

Scelta oggettiva : in base al piano di revisione
Scelta soggettiva : in base ad informazioni che il revisore ritiene opportuno ottenere
Scelta dettata dalla presenza di elementi anomali riscontrati nel corso della revisione

CONFERME ESTERNE - Indicazioni operative

Quali le formalità della lettera di circolarizzazione ? *(a meno che non si voglia procedere via PEC)*

- stampata su carta intestata della società
- in triplice copia per permettere il doppio invio ed il mantenimento di una copia agli atti
- riportare il bilancio di riferimento cui si riferisce la richiesta di informazioni
- indicare i riferimenti del destinatario (cioè del revisore)
- prevedere una data entro la quale ricevere la risposta
- in caso di richiesta a clienti in genere riporta i dati aziendali
- in caso di richiesta a fornitori in genere non riporta i dati aziendali
- firmata dal legale rappresentante

CONFERME ESTERNE - Indicazioni operative

Altri elementi

- Monitorare lo stato delle risposte e le tempistiche per il secondo invio e le scadenze della revisione
- Effettuazione delle riconciliazioni in caso di risposte non in accordo (relative a conferme di saldi)
- Effettuazione delle procedure alternative ove tecnicamente possibile (clienti : verifica documentazione a supporto della vendita come ordine, conferma d'ordine, ddt, scarico di magazzino, fattura, incasso, ... ; fornitori : verifica documentazione a supporto dell'acquisto come ordine, conferma d'ordine, ddt, carico di magazzino, fattura, pagamento, ...)
- Valutazione dei possibili effetti delle non risposte di soggetti circularizzati per i quali non è possibile effettuare procedure alternative (i.e. banche, legali, fiscalisti, ...)

CONFERME ESTERNE - Indicazioni operative

Altri elementi

- Valutazione del cd. «tasso di risposta» e/o di lettere ritornate non recapitate
- Valutazione degli scostamenti riscontrati nelle risposte e della loro significatività
- Confronto con l'esito della procedura di circolarizzazione dell'anno precedente
- Valutazione complessiva dell'esito della procedura di circolarizzazione

*Arrivederci al prossimo incontro
Videofisco del 25 settembre 2019*

*Le novità fiscali d'estate derivanti dal Decreto Crescita. Analisi di
bilancio, focus sul nuovo Codice della Crisi d'impresa*

Con Gian Paolo Tosoni e Beatrice Pelosi