



Scuola di Formazione alla Professione di Dottore Commercialista – La revisione contabile

Normativa civilistica (art. 2424 c.c.) - Classificazione

- Le rimanenze di magazzino includono i beni destinati alla vendita o che concorrono alla loro produzione nella normale attività dell'impresa

- Generalmente comprendono le seguenti classi:
 - merci (prodotti acquistati per la rivendita)
 - materiali di consumo e materiali accessori
 - semilavorati
 - prodotti in corso di lavorazione
 - prodotti finiti (manufatti dall'impresa)

Normativa civilistica (art. 2424 c.c.) - Classificazione

Stato Patrimoniale - Attivo

- C) Attivo circolante:
 - **I - Rimanenze:**
 - **1) Materie prime, sussidiarie e di consumo**
 - **2) Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati**
 - **3) Lavori in corso su ordinazione**
 - **4) Prodotti finiti e merci**
 - **5) Acconti**

- Separata indicazione per ciascuna voce degli importi esigibili entro e oltre l'esercizio successivo

Normativa civilistica (art. 2425 c.c.) - Classificazione

Conto economico

- A) Valore della produzione
 - **2) Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti**
- B) Costi della produzione
 - **11) Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci**

Normativa civilistica (art. 2425 c.c.) - Classificazione

Conto economico

- A) Valore della produzione
 - **2) Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti**
- B) Costi della produzione
 - **11) Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci**

Normativa civilistica (art. 2426 c.c.) - Valutazione

- “Il costo dei beni fungibili può essere calcolato col metodo della media ponderata o con quelli “primo entrato, primo uscito” o “ultimo entrato, primo uscito”; se il valore così ottenuto differisce in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la differenza deve essere indicata, per categoria di beni, nella nota integrativa”.
- “Le attrezzature industriali e commerciali, le materie prime, sussidiarie e di consumo, possono essere iscritte nell'attivo ad un valore costante qualora siano costantemente rinnovate e complessivamente di scarsa importanza in rapporto all'attivo di bilancio, sempre che non si abbiano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione”

Normativa civilistica - PC 13 OIC - Valutazione

- Le rimanenze di magazzino sono costi imputabili a beni ancora in giacenza, che si rinviano al futuro esercizio in quanto si possono recuperare tramite i ricavi di futuri periodi
- Minore tra costo storico e valore di mercato
- Costo storico = complesso dei costi sostenuti per ottenere la proprietà delle rimanenze di magazzino nel loro attuale sito e condizione
- Costo
 - costo d'acquisto: per i prodotti acquisiti per la rivendita e per i materiali diretti e indiretti - essi pure acquistati – da destinare successivamente alla trasformazione
 - costo di fabbricazione: per i prodotti già trasformati e per i materiali in corso di trasformazione industriale.

Normativa civilistica - PC 13 OIC - Valutazione

- Costo di acquisto:
 - **prezzo effettivo di acquisto più oneri accessori meno sconti commerciali**
- Costo di produzione/fabbricazione:
 - **costi direttamente imputabili al prodotto ed altri costi per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato**
 - **i costi di distribuzione non possono essere computati nel costo di produzione**

Normativa civilistica - PC 13 OIC - Valutazione

Costi direttamente imputabili al prodotto:

- **costo dei materiali utilizzati (materiale diretto)**
- **costo del lavoro (mano d'opera diretta):**
 - **stipendi e salari**
 - **contributi sociali**
 - **premi di produzione**
 - **etc.**

Non vanno imputati al prodotto costi dovuti ad inefficienze

Normativa civilistica - PC 13 OIC - Valutazione

- Altri costi imputabili al prodotto:
- Spese generali di produzione (industriali) = spese non attribuibili al prodotto ma necessarie per porre le rimanenze nel loro attuale stato e sito. Esempi:
 - stipendi, salari e relativi oneri accessori della mano d'opera indiretta e del personale tecnico di stabilimento
 - ammortamento cespiti di produzione
 - costi per manutenzione e riparazioni
 - forza motrice
 - materiale di consumo
 - affitti e noleggi

Normativa civilistica - PC 13 OIC - Valutazione

- Altri costi imputabili al prodotto:
- Le spese generali di produzione (industriali) NON includono:
 - spese generali amministrative
 - spese di distribuzione (vendita)
 - oneri finanziari (salvo casi particolari)
 - spese di ricerca
- NON vanno inoltre imputate al prodotto le spese di natura eccezionale o anomale; ad esempio:
 - spese di trasferimento di un impianto da un reparto all'altro
 - spese di riparazione impianti di natura eccezionale

Normativa civilistica - PC 13 OIC - Valutazione

- Altri costi imputabili al prodotto:
- L'imputazione al prodotto delle spese generali produzione avviene normalmente in proporzione alle ore di mano d'opera diretta o alle ore macchina
- La quota di spese generali da imputare, per ogni ora di lavoro, è determinata dal rapporto:

$$\frac{\text{Spese generali di produzione}}{\text{Ore di MO dirette / Ore macchina}}$$

Normativa civilistica - PC 13 OIC - Valutazione

Capacità produttiva normale

- Qualora la ripartizione delle spese generali avvenga sulla base delle ore macchina è necessario tenere conto della capacità produttiva normale degli impianti per evitare di sospendere eventuali costi di inefficienza
- La capacità produttiva normale rappresenta la potenzialità (generalmente espressa in ore di lavoro dirette) dell'impianto a produrre con ragionevoli livelli di efficienza indipendentemente dalla disponibilità degli ordini
- E' inferiore alla capacità massima teorica
- Può essere più alta o più bassa della capacità consuntiva

Normativa civilistica - PC 13 OIC - Valutazione

Sistemi di determinazione dei costi di prodotto

- Sistema a commessa
- Sistema per processo industriale
- Sistema a costi standard

Sistemi di determinazione dei costi di prodotto

Sistema a commessa

- Utilizzato quando i costi possono essere identificati per singoli prodotti o per lotti. Esso registra:
 - **i costi consuntivi (o standard in rari casi) del materiale e del lavoro diretto**
 - **i costi standard (o consuntivi in rari casi) delle spese generali di produzione**

Sistemi di determinazione dei costi di prodotto

Sistema a costi standard

- I costi standard possono essere utilizzati per la valorizzazione delle rimanenze di magazzino ai fini del bilancio d'esercizio solo nella misura in cui approssimino una valutazione a costi effettivi
- Questo richiede che a fine esercizio vengano calcolate le variazioni tra costi standard e costi effettivi e che queste siano applicate a correzione della valorizzazione a standard del magazzino per rappresentare il suo valore a costi effettivi
- I costi per inefficienze non vanno differiti nel magazzino: è quindi necessario che le variazioni siano analizzate e depurate degli effetti derivanti da eventuali inefficienze

Normativa civilistica - PC 13 OIC - Valutazione

Metodi di determinazione del costo

- Definito il costo unitario del prodotto o del semilavorato, il valore delle rimanenze di magazzino ai fini del bilancio potrà essere determinato applicando i seguenti criteri:
 - **identificazione specifica**
 - **FIFO (first in first out)**
 - **media ponderata**
 - **LIFO (last in first out)**

Normativa civilistica - PC 13 OIC - Valutazione

Il valore di mercato

- Costo di sostituzione (costo al quale in normali condizioni una merce può essere riacquistata) applicabile a:
 - **materie prime in genere**
- Valore netto di realizzo (prezzo di vendita, al netto costi di completamento e delle spese dirette di vendita) applicabile a:
 - **semilavorati**
 - **prodotti in lavorazione**
 - **prodotti finiti**

Normativa civilistica - PC 13 OIC - Valutazione

Valore netto di realizzo

- Prezzo di vendita nel corso della normale gestione al netto dei costi di completamento e delle spese dirette di vendita (provvigioni, trasporti, imballaggio)
- Non si considerano le altre spese di vendita (pubblicità, spese generali e amministrative)
- Le materie prime possono non essere svalutate al costo di sostituzione se il costo è recuperabile tramite il valore netto di realizzo del prodotto finito
- Per le merci obsolete (non vendibili in normali condizioni o non utilizzabili nel processo produttivo) e per le merci a lento rigiro (in eccesso al fabbisogno del normale ciclo operativo) il valore netto di realizzo tiene conto anche dei costi finanziari e dei costi di magazzinaggio da sostenere prima dell'eventuale vendita o utilizzo

Normativa civilistica (art. 2427 c.c.) – Nota integrativa

Contenuto minimale

- Le rimanenze sono considerate attività a breve
- Informativa da fornire:
 - principio generale di valutazione
 - metodo di determinazione del costo adottato
 - eventuali gravami
 - qualora venga adottato il LIFO:
 - effetto sul risultato d'esercizio di significative riduzioni di quantità rispetto all'esercizio precedente
 - la differenza, se significativa, tra il valore delle rimanenze di magazzino a prezzi correnti e la valutazione di bilancio
 - criteri adottati per la svalutazione (o per l'eventuale ripristino di precedenti svalutazioni effettuate)
- eventuale cambiamento dei metodi di valutazione adottati spiegandone motivazione ed effetto sul conto economico

Principi e procedure di revisione

Cenni sul sistema di controllo interno

Esistenza fisica delle rimanenze:

- Separazione dei compiti:
 - al ricevimento merci
 - all'area di giacenza
 - nell'area di spedizione
- Adeguata protezione fisica delle rimanenze
- Uso di moduli prenumerati ed autorizzati per la movimentazione fisica delle merci
- Esistenza di una contabilità della movimentazione del magazzino
- Rilevazione fisica periodica con idonee procedure

Principi e procedure di revisione

Cenni sul sistema di controllo interno

Titolo di proprietà o di possesso:

- predisposizione di documentazione idonea a provare e salvaguardare il diritto di proprietà sulle merci acquistate in possesso, in viaggio o presso terzi

Corretta valutazione delle rimanenze:

- possibilità di procedere ad una valutazione secondo corretti principi contabili:
 - determinazione del costo
 - comparazione con il valore di mercato

Competenza dei costi e dei ricavi di periodo rispetto alle rimanenze:

- assicurazione della correlazione tra i movimenti fisici delle rimanenze e le registrazioni contabili

Principi e procedure di revisione

Esistenza

Completezza

Accuratezza

Accertamento titolo di proprietà

Rispetto principio di competenza

Uniformità dei principi

Principi e procedure di revisione

Esistenza

- Presenza all'inventario fisico e richieste di conferma a terzi;
- Comparazione delle quantità rilevate in sede di inventario fisico con le quantità valorizzate;
- Analisi delle differenze fisico-contabili.

Principi e procedure di revisione

Completezza

- Cartellini inventariali
- Beni di terzi e beni nostri presso terzi
- Beni fatturati in attesa di essere spediti

Accuratezza

- Verifica delle conte eseguite dalla società
- Verifica delle somme
- Valutazione della necessità di far intervenire un esperto.

Principi e procedure di revisione

Partecipazione all'inventario fisico

- Rilevanza/significatività
- Elementi della pianificazione dell'inventario
- Istruzioni per l'inventario e tabulati
- Procedure svolte durante l'inventario
- Procedure successive all'esecuzione dell'inventario

Principi e procedure di revisione

Partecipazione all'inventario fisico

- È una procedura di revisione (obbligatoria se le rimanenze sono significative - PR 501)
- È una procedura che viene svolta tramite l'inventario fisico e la richiesta di conferma delle giacenze presso terzi
- È una procedura che fornisce buone evidenze circa l'esistenza fisica delle giacenze
- Conta fisica:
 - fogli di conta/cartellini inventariali
 - visita al magazzino

Principi e procedure di revisione

Partecipazione all'inventario fisico

- Conta fisica:
 - selezione dal fisico
 - selezione dal contabile
- Analisi delle differenze inventariali
- Comparison of quantities
- Analisi di cut-off
- Controllo nella valutazione del costo

Principi e procedure di revisione

Comparison of quantity

Finalità:

- accertare che le quantità rilevate in sede di inventario siano state riflesse in maniera accurata e completa in bilancio

Descrizione:

- verificare che tutte e sole le rimanenze rilevate in sede di inventario siano incluse nelle rimanenze valorizzate a fine esercizio, attraverso il confronto tra le risultanze inventariali e la situazione contabile valorizzata in bilancio

Principi e procedure di revisione

Comparison of quantity

Modalità di svolgimento:

- ottenere il tabulato delle rimanenze per quantità e valore riconciliato con i dati di bilancio
- accertarsi che siano stati inclusi nel suddetto tabulato gli item verificati in sede di inventario dal revisore e che le differenze di conta siano state recepite
- indagare sulle differenze ed ottenere adeguata documentazione delle quantità in riconciliazione
- quantificare il valore di eventuali differenze

Principi e procedure di revisione

Competenza/Cut - off

Finalità:

- accertare il rispetto del principio di competenza delle vendite e degli acquisti

Descrizione:

- verificare che tutte e solo le vendite ed acquisti di competenza dell'esercizio siano inclusi in bilancio

Modalità di svolgimento:

- confronto incrociato tra i documenti di entrata/uscita dal magazzino pervenuti prima della fine dell'esercizio e le relative fatture d'acquisto/vendita
- stessa tipologia di controllo sui primi documenti pervenuti all'inizio dell'esercizio successivo
- controllo della corretta rilevazione delle merci in transito

Principi e procedure di revisione

Controllo nella valutazione del costo

- Il metodo di determinazione del costo può variare di società in società
- Anche le componenti di costo dei prodotti possono variare a seconda della tipologia di azienda. Ad esempio, in alcuni casi il costo del materiale può rappresentare la componente più rilevante del costo, mentre in altri casi il costo del lavoro rappresenta la componente principale
- Le procedure di revisione devono riguardare i componenti di costo più significativi e la validità del sistema di determinazione di tali costi

Principi e procedure di revisione

Controllo nella valutazione del costo

- Analisi della configurazione di costo adottata:
 - elementi di costo imputati direttamente in distinta base (es: materie prime)
 - elementi di costo di produzione imputati in modo indiretto (es: attraverso tariffa oraria)
- Comparazione dei criteri utilizzati nel periodo in esame con quelli di esercizi precedenti
- Valutazione degli effetti di fermi di produzione o situazioni particolari di inefficienza avuti nel periodo in esame

Principi e procedure di revisione

Controllo nella valutazione del costo

-
- Quadratura dei costi utilizzati per la determinazione delle tariffe standard con budget dei costi per il periodo
- Analisi della procedura di aggiornamento delle tariffe standard da un esercizio all'altro
- Analisi del calcolo delle varianze
- Verifica del ribaltamento delle varianze (se significative) depurate dalle inefficienze sulla valutazione a standard del magazzino
- Analisi di contenuto: confronto del “recuperato a standard” (valorizzazione della produzione del periodo ai costi standard) con i costi di produzione da conto economico;
- Analisi di trend sulle tariffe standard

Principi e procedure di revisione

Controllo nella valutazione del costo

- Individuazione delle componenti di costo e del metodo di determinazione al fine di accertarne la corrispondenza ai principi contabili di riferimento
- Verifica dell'accuratezza del costo dell'acquisto attraverso la corrispondenza con le fatture di acquisto dai fornitori
- Verifica della corretta inclusione di componenti accessori di costo
- Verifica tramite ricalcoli della corretta valorizzazione delle giacenze in base al criterio adottato (FIFO, costo medio ponderato, LIFO, ecc.)

Principi e procedure di revisione

Controllo nella valutazione del costo

- Verifica del rapporto tra costo e valore di presumibile realizzo
- Verifica della corretta svalutazione nel caso in cui risulti che il valore netto di realizzo è inferiore al costo.
- Merci a lento rigiro: analizzare le vendite dei mesi successivi alla data di chiusura del bilancio al fine di determinare l'effettivo prezzo di vendita (prestare particolare attenzione agli sconti e alle dilazioni di pagamento inusuali)
- Determinazione del valore di netto realizzato dalla merce obsoleta, danneggiata, o eccedente rispetto ai normali fabbisogni, rilevata durante l'inventario fisico di magazzino