MAGAZZINO E COSTO DEL VENDUTO O DI PRODUZIONE (TRASFORMAZIONE E COMMERCIALIZZAZIONE)

Parte A: Conti tipicamente afferenti il ciclo

- Rimanenze
- Costo del venduto o di produzione (di cui la variazione delle rimanenze)

Parte B: Considerare se le "financial statement assertion" sono soddisfatte

Alcune società (in particolare quelle industriali) adottano il sistema di contabilità integrata (i movimenti di materiali di magazzino e la determinazione dei costi di produzione e del costo del venduto sono oggetto diretto di scritture in contabilità generale) che segue i flussi dei valori e delle quantità. Altre invece adottano un sistema per cui il controllo dei movimenti di magazzino e la determinazione dei costi di produzione, vengono seguiti dalla contabilità di magazzino (contabilità industriale). Questa guida è piuttosto idonea per il primo sistema. Per quelle imprese che adottano il secondo sistema, converrà riproporre i quesiti che seguono per adattarli ad esso. Il flusso dei costi di merci e prodotti di norma consiste nella contabilizzazione dei costi d'acquisto delle materie prime, dei costi della mano d'opera diretta, dei costi indiretti di produzione e del costo del venduto o di produzione.

In un normale ciclo magazzino e costo del venduto o di produzione, le rilevanti "financial statement assertions" e i quesiti esemplificativi utili per identificare dove i controlli sono necessari e per determinare se essi esistono, potrebbero essere come da tabella seguente.

1. *Existence* or *Occurence*

Considerazioni sul controllo: le procedure in atto assicurano che soltanto attività e passività valide siano registrate, non consentono la contabilizzazione di transazioni inesistenti o la contabilizzazione piu' volte della stessa transazione, che le attività siano oggetto di appropriate misure di protezione e che vi sia una periodica responsabilizzazione delle attività e delle passività (per es. confronto tra le attività e passività registrate e quelle effettivamente esistenti)
Quesiti esemplificativi: quali sono le procedure manuali o EDP in atto affinchè:
• non siano contabilizzati acquisti fittizi, o doppia contabilizzazione di acquisti di materie prime, materie accessorie o di servizi di terzi (vedere il ciclo acquisti)
• non siano addebitati alla produzione costi diretti di manodopera fittizi (v. il ciclo retribuzioni) o siano addebitati due volte
• non siano addebitati alla produzione costi indiretti di manodopera o altri costi industriali (v. ciclo acquisti e retribuzioni) fittizi o siano addebitati più volte
• non sia contabilizzato il costo del venduto o di produzione senza che la vendita abbia avuto luogo
• le rimanenze finali non includano merci di proprietà di terzi.
• siano effettuate conte periodiche di magazzino con riconciliazione indipendente rispetto ai dati contabili
• vi siano controlli sulla corretta registrazione dei prelievi (es. utilizzo di buoni di prelievo prenumerati dei quali è controllata la sequenza numerica)

2. *Valuation* or *Measurement*

Considerazioni sul controllo: le procedure in atto assicurano che le transazioni siano valutate per il corretto importo:
Quesiti esemplificativi: quali sono le procedure manuali o EDP in atto affinchè:
• i costi standard, se utilizzati, siano determinati correttamente ed aggiornati
• non siano commessi errori di valutazione nella determinazione dei: costi di acquisto di materie prime (effettivi e standard) e di materie accessorie di manodopera diretta e costi indiretti imputati alla produzione, alle attività produttive e ai prodotti venduti
• gli scostamenti tra i costi effettivi di acquisto e produzione e quelli standard siano determinati e imputati proporzionalmente al magazzino e al costo del venduto o di produzione
• la contabilità di magazzino (schede di magazzino) rifletta la quantità e il valore effettivo delle rimanenze
• siano effettuate conte periodiche di magazzino con riconciliazione indipendente rispetto ai dati contabili

3. *Completeness*

Considerazioni sul controllo: le procedure in atto assicurano che (1) tutte le transazioni che devono essere contabilizzate lo siano (2) ogni vendita sia contabilizzata nel periodo di competenza e correttamente appostata (3) le totalizzazioni ed i riporti a mastro dei sezionali siano corretti
Quesiti esemplificativi: quali sono le procedure manuali o EDP in atto affinchè:
• gli acquisti di materie prime e sussidiarie e di servizi ricevuti da terzi siano contabilizzati (vedere il ciclo acquisti)
• i costi diretti di manodopera di produzione siano imputati al costo del prodotto (v. ciclo retribuzioni)
• i costi della manodopera indiretta e generali di trasformazione imputabili alla produzione, siano imputati al costo del prodotto (v. ciclo acquisti e retribuzioni)
• tutti i cicli di lavorazione, a quantità e valore, siano rilevati (da materia prima a lavori in corso, semilavorato, prodotto finito)
• tutti i costi dei prodotti venduti siano rilevati a credito del prodotto finito e a debito dei costi
• siano effettuate conte periodiche di magazzino con riconciliazione indipendente rispetto ai dati contabili
• siano definite procedure di controllo specifiche per i magazzini periferici
• vi siano controlli sulla corretta registrazione dei prelievi (es. utilizzo di buoni di prelievo prenumerati dei quali è controllata la sequenza numerica)
• vi siano controlli su eccessivi utilizzi di materiale, analisi sugli scarti e sulle perdite per sfridi
• siano individuati ed analizzati gli scostamenti tra il prelevato e i materiali inclusi nei prodotti finiti riversati dalla produzione
• sia effettuata una quadratura tra acquisti per contabilità generale e ingressi a magazzino
• la contabilità industriale sia informata per tempo degli acquisti di materie prime e sussidiarie, di servizi da terzi, dell'imputazione dei costi di manodopera diretta e dei costi indiretti di produzione, delle lavorazioni eseguite e dei prodotti realizzati
• la documentazione attinente ai movimenti di magazzino ed il costo del venduto o di produzione (p.es.: documenti di entrata, rapporti di produzione e fatture di vendita) riporti la data effettiva dell'operazione
• le informazioni necessarie per determinare la competenza siano raccolte ed utilizzate
• siano effettuate conte periodiche di magazzino con riconciliazione indipendente rispetto ai dati contabili
• i documenti del processo di produzione (p.es.: richieste di materiali e rapporti di produzione) non contengano errori quanto alla identificazione delle rimanenze
• non siano commessi errori nell'imputare i movimenti di magazzino e dei costi del venduto o di produzione ai conti di mastro (p.es.: materie prime, lavori in corso, scostamenti di prezzo e quantità, prodotti finiti)
• non siano commessi errori nell'imputare i movimenti di magazzino e del costo del venduto o di produzione in contabilità analitica (p.es.: centri di costo, tipo di prodotto)

4. *Rights and Obligations*

Considerazioni sul controllo: le procedure in atto assicurano che la società abbia titolo legale o analogo titolo alla titolarità delle attività registrate e che i diritti a tali attività siano assegnate soltanto su appropriata autorizzazione, nonché che solo le passività della società siano registrate
Quesiti esemplificativi: quali sono le procedure manuali o EDP in atto affinchè:
• gli acquisti e le vendite si riferiscano a transazioni di magazzino registrate
• le transazioni di magazzino siano appropriatamente documentate (per es. contratti firmati, ordini di acquisto, documenti di spedizione, fatture, approvazione di aumenti di retribuzione, tempi di lavoro)
• si verifichino appropriate autorizzazioni prima di assegnare diritti alle attività

Parte C: Fattori di rischio intrinseco

Tipologia della voce

- Le merci non sono sufficientemente distinguibili per permettere una facile identificazione.
- Il tipo di merci è tale da renderne difficile la visione, il peso, la misurazione o la conta, oppure è soggetta a stime rilevanti.
- Il tipo di merci in rimanenza è difficilmente prevedibile.
- Le merci possono essere smarrite o soggette a furto.

Tipologia dell'attività/settore merceologico

- La quantità dei movimenti di magazzino è elevata.
- La quantità dei movimenti di magazzino non è costante.
- La quantità delle merci in magazzino è elevata.
- Il livello delle giacenze non è costante.
- La vendita di merci è normalmente soggetta a particolari condizioni.
- La movimentazione del materiale è scarsa.
- Il processo di produzione dei prodotti finiti è assai complesso.
- Il titolo di proprietà dei prodotti venduti si trasferisce prima della loro consegna.

Organizzazione della società

- Le merci sono normalmente giacenti in località diverse.
- Alcuni prodotti sono giacenti presso terzi correlati.
- Una parte significativa delle rimanenze è presso terzi (p. e.: deposito pubblico).
- La valorizzazione delle rimanenze è assai complessa.
- La valorizzazione delle rimanenze è soggetta a stime particolarmente discrezionali.
- Parte delle rimanenze è all'estero ed è valorizzato in valuta estera.

Parte D: Separazione dei compiti

Per il raggiungimento degli obiettivi dei controlli, le funzioni di movimentazione del materiale, la contabilizzazione delle merci e del costo del venduto o di produzione devono essere separate. Una adeguata separazione dei compiti aumenta la probabilità di rilevare errori o irregolarità, grazie alla attribuzione a responsabili diversi della elaborazione e del controllo dei vari stadi del flusso dei fatti amministrativi. In linea di principio, coloro che si occupano della movimentazione fisica delle merci, compresi coloro che si occupano del personale di produzione o che sono responsabili del magazzinaggio o della consegna delle merci alla produzione o per la vendita, non devono svolgere funzioni di: acquisto, ricevimento, spedizione, fatturazione, EDP e contabilizzazione né gestire le schede di magazzino. Parimenti, coloro che ricevono e spediscono la merce non devono essere responsabili dell'immagazzinaggio o della contabilità di magazzino.

Inoltre le funzioni chiave del servizio EDP, quali: programmazione, gestione, immissione, sicurezza e custodia dei dati, devono essere separate e coloro che ne sono addetti non devono avere

responsabilità contabili o poter accedere ai beni aziendali. Per valutare l'adeguatezza della separazione dei compiti del ciclo magazzino e costo del venduto o di produzione occorre considerare chi (vedi anche modulo *Segregazione dei Compiti*):

A = autorizza C = ne è responsabile R = contabilizza P = verifica Nelle colonne a fianco è indicata la funzione normalmente compatibile con le attività sotto elencate	A	C	R	P
1. Emette gli ordini di acquisto			x	
2. Approva gli ordini di acquisto	x			
3. Riceve la merce ed emette le bolle di entrata		x		
4. Gestisce il magazzino e trasferisce le scorte alla produzione		x		
5. Contabilizza i movimenti delle scorte a quantità			x	
6. Autorizza l'accesso agli archivi dati inerenti le scorte ed i magazzini	x			
7. Autorizza i prelievi dal magazzino scorte	x			
8. Emette gli ordini di vendita			x	
9. Predispone i documenti per la spedizione			x	
10. Effettua le spedizioni		x		
11. Prepara le fatture di vendita			x	
12. Autorizza l'accesso agli archivi dati inerenti la gestione fisica dei magazzini	x			
13. Sovraintende alle rilevazioni inventariali				x
14. Riscontra gli inventari con la contabilità di magazzino				x
15. Ricollega la contabilità di magazzino				x
16. Controlla la correttezza dei conti inerenti le scorte ed i magazzini e l'accesso ai relativi programmi e archivi dati				x

Parte E: Autorizzazione, salvaguardia e responsabilizzazione del patrimonio

Nell'elencazione che segue sono forniti esempi di controlli relativi alla autorizzazione, salvaguardia e responsabilizzazione del patrimonio.

Autorizzazione
Alcune persone hanno l'autorità e la responsabilità per:
- Le materie prime (programmazione dell'approvvigionamento, controllo delle quantità di acquisto e di scorta, controllo di qualità).
- Gli ordini di produzione (emissione, controllo e chiusura).
- Il corretto mantenimento delle scorte per far fronte alle richieste di spedizione e per prevenire una eccessiva produzione.
- L'immagazzinaggio dei materiali

Salvaguardia del patrimonio
- Solo il personale autorizzato gestisce il materiale di magazzino (tale personale non ha accesso alle rilevazioni inventariali o ad altre registrazioni contabili relative al magazzino).
- I materiali sono adeguatamente protetti, anche con delimitazioni fisiche (recinti e depositi ad accesso limitato), servizi di vigilanza, dispositivi antincendio e copertura assicurativa (la misura della protezione dipende dal tipo e dal valore dei prodotti in magazzino).
- I magazzini sono controllati direttamente dai magazzinieri, che sono responsabili delle quantità presenti in inventario.
- Gli archivi EDP e i programmi sono accessibili solo a persone autorizzate.

Responsabilizzazione del patrimonio

- Le schede di magazzino (o altro metodo di rilevazione) sono utilizzate per controllare le quantità (mentre la scheda di magazzino è il sistema di controllo preferito non è sempre necessario per ottenere un controllo adeguato; magazzini particolarmente semplici potrebbero essere controllati da una stretta supervisione della direzione, frequenti verifiche delle percentuali del margine operativo basati su inventari fisici o da simili controlli; le oscillazioni anomale del margine operativo sono analizzate in modo indipendente).
- Conte fisiche periodiche vengono effettuate da personale diverso dai magazzinieri oppure dai magazzinieri stessi, adeguatamente supervisionati.
- Le risultanze dell'inventario fisico vengono confrontate con quelle emergenti dal sistema di rilevazioni inventariali e viene svolta indagine indipendente delle differenze significative.
- I materiali a lenta movimentazione, danneggiati ed obsoleti vengono rilevati in fase di inventario fisico e le relative rettifiche in valore vengono determinate e contabilizzate.
- Vi sono procedure che controllano i materiali dati in consegna, presso terzi e immagazzinati in magazzini esterni, ad es. : scritture contabili separate per il controllo delle quantità e dei costi del venduto delle merci presso terzi.
- Vi sono procedure che accertano: la posizione economica e finanziaria dei terzi depositari, laboratori esterni o magazzini; le loro procedure di controllo e determinano l'adeguatezza della loro copertura assicurativa.
- La società periodicamente ispeziona i magazzini esterni ove le proprie merci sono depositate, oltre alle merci stesse.