

“CONTABILITA’ E BILANCIO”

LE RIMANENZE DI MAGAZZINO IN BILANCIO

Indice

- DEFINIZIONE E CLASSIFICAZIONE NEGLI SCHEMI DI BILANCIO;
- LA REGOLA GENERALE DI VALUTAZIONE DEL «COST OR MARKET»;
- MATERIE PRIME, SUSSIDIARIE, DI CONSUMO E MERCI: LA COMPOSIZIONE DEL COSTO UNITARIO DI ACQUISTO;
- PRODOTTI IN CORSO DI LAVORAZIONE, SEMILAVORATI E PRODOTTI FINITI: FORMAZIONE DEL COSTO DI PRODUZIONE;
- I METODI DI DETERMINAZIONE DEL COSTO PER I BENI FUNGIBILI (METODO DEL CMP, FIFO, LIFO);
- DETERMINAZIONE DEL VALORE DI MERCATO ED EVENTUALE SVALUTAZIONE;
- LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE: METODO DELLA PERCENTUALE DI COMPLETAMENTO;
- CONTENUTO DELLA NOTA INTEGRATIVA

Le rimanenze di magazzino

Beni posseduti per la vendita nel normale svolgimento dell'attività o impiegati nei processi produttivi per la vendita.

Per la rilevazione in bilancio è necessario che sia avvenuto il passaggio del titolo di proprietà:

- *beni mobili: data spedizione o consegna;*
- *beni immobili: stipula contratto.*

Fanno parte delle rimanenze:

- i beni nei magazzini dell'impresa;
- i beni di proprietà presso terzi (deposito, lavorazione, ecc);
- beni in viaggio già di proprietà.

Le rimanenze di magazzino

STATO PATRIMONIALE

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

Le rimanenze di magazzino

CONTO ECONOMICO

A. VALORE DELLA PRODUZIONE

B. COSTI DELLA PRODUZIONE

differenza tra valore e costi della produzione (A-B)

C. PROVENTI E ONERI FINANZIARI

D. RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' FINANZIARIE

Risultato prima delle imposte (A-B+/-C+/-D)

20. Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate

21. Utile (perdita) dell'esercizio

Le rimanenze di magazzino

A. VALORE DELLA PRODUZIONE

- | | |
|--|----------------------------------|
| 1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni | Produzione venduta |
| 2) Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti | Produzione in corso e da vendere |
| 3) Variazioni di lavori in corso su ordinazione | |
| 4) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni | Produzione per... produrre |
| 5) Altri ricavi e proventi | |

Le rimanenze di magazzino

B. COSTI DELLA PRODUZIONE

- 6) Per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci
- 7) Per servizi
- 8) Per godimento di beni di terzi
- 9) Per il personale
- 10) Ammortamenti e svalutazioni
- 11) Variazione delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci
- 12) Accantonamenti per rischi
- 13) Altri accantonamenti
- 14) Oneri diversi di gestione



consumi

La regola generale di valutazione del «cost or market»

Secondo l'art. 2426 c.c. «le rimanenze, i titoli e le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni sono iscritti al costo di acquisto o produzione, ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento di mercato se minore».

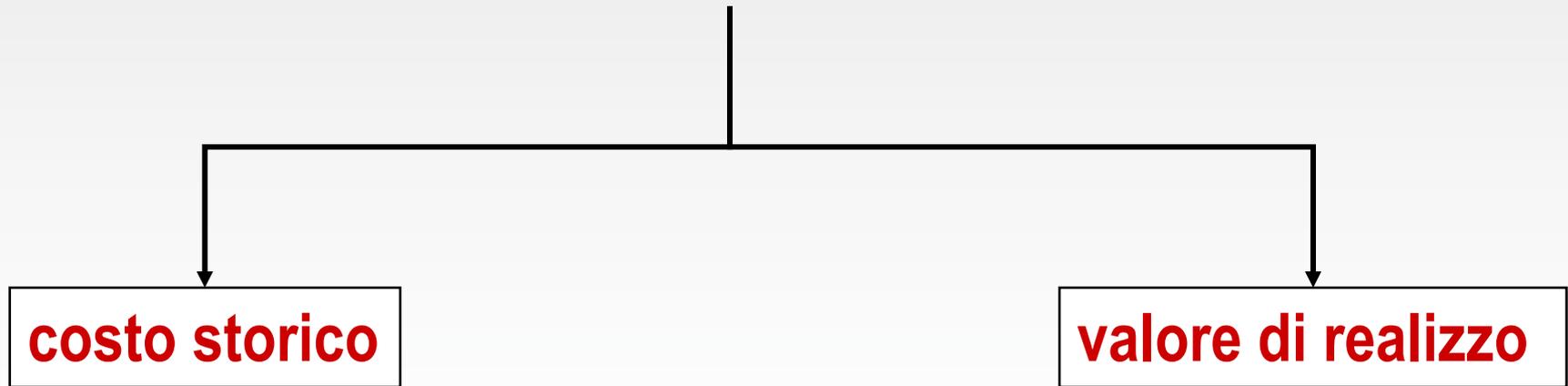
Il criterio di valutazione è il costo storico di acquisto o di produzione:

- Si utilizzerà il costo di acquisto per valutare le materie prime, sussidiarie, di consumo, semilavorati d'acquisto e per le merci.
- Si utilizzerà il costo di produzione per valutare i prodotti in corso di lavorazione, i semilavorati di produzione e i prodotti finiti.

Qualora però il valore di realizzo stimato alla chiusura dell'esercizio sia minore, il costo dovrà essere svalutato prudenzialmente.

Il criterio generale di valutazione

valutazione al minore fra ...



- **costo di acquisto**
materie prime, merci
- **costo di produzione**
prodotti finiti, semilavorati

valore presunto
desumibile
dall'andamento
del mercato

Il criterio generale di valutazione

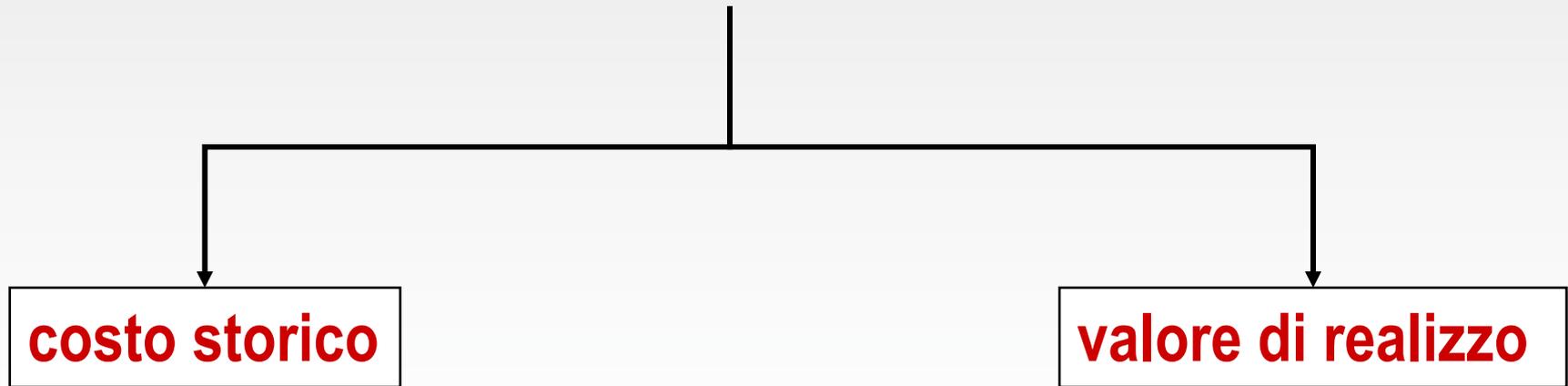
Il criterio di base è il costo; il valore di realizzo rappresenta un parametro di controllo.

Questo perchè... le rimanenze di magazzino sono costi da rinviare al futuro, prudenzialmente svalutati quando il valore di mercato raggiunga livelli inferiori.

L'OIC 13 come regola base per la determinazione, stabilisce che il costo comprende il complesso delle spese sostenute per avere la disponibilità delle giacenze nel luogo e nella condizione in cui si trovano al momento della valutazione

Il criterio generale di valutazione

valutazione al minore fra ...



- **costo di acquisto**
materie prime, merci
- **costo di produzione**
prodotti finiti, semilavorati

valore presunto
desumibile
dall'andamento
del mercato

Materie prime, sussidiarie e di consumo

Appartengono a questa classe:

- I componenti di acquisto destinati ad essere incorporati nei prodotti finiti (materie prime, componenti di acquisto e materie sussidiarie);
- I materiali di consumo (es. materiali di cancelleria e stampanti, carburanti stoccati in magazzino).

Secondo l'OIC 16 anche i pezzi di ricambio di impianti, macchinari e attrezzature di rilevante costo unitario e di uso molto ricorrente devono essere contabilizzati come rimanenze

Merci

Le merci sono beni di sola commercializzazione, il cui acquisto è documentato da fattura.

Ne consegue che ai fini della determinazione del costo per le valutazioni di bilancio, si pongono gli stessi problemi delle materie.

Il criterio generale di valutazione

valutazione al minore fra ...

costo storico

- **costo di acquisto**
materie prime, merci
- **costo di produzione**
prodotti finiti, semilavorati

costo di acquisto

+

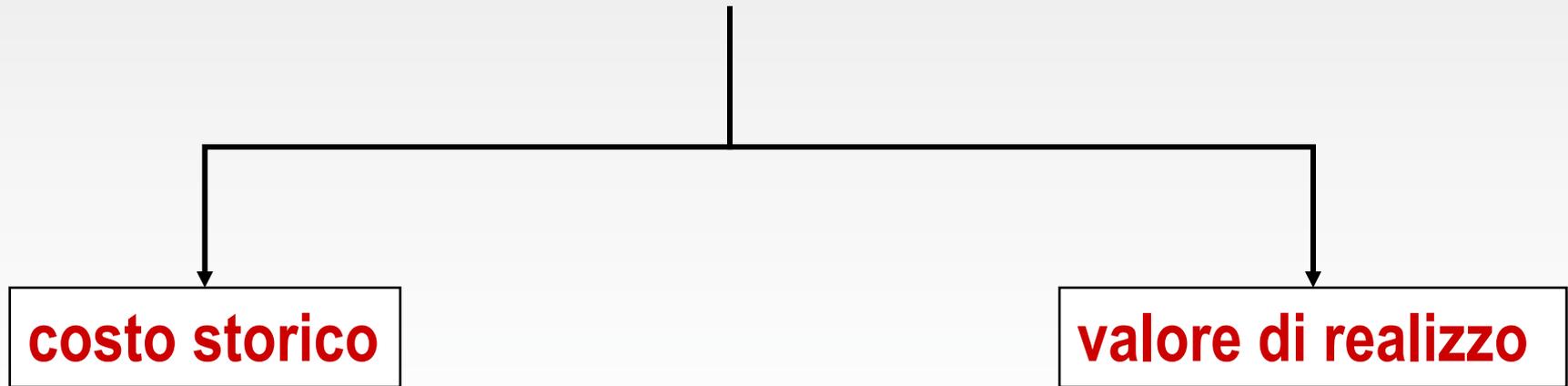
oneri accessori

-

**eventuali resi, abbuoni,
sconti, ecc.**

Il criterio generale di valutazione

valutazione al minore fra ...



- **costo di acquisto**
materie prime, merci

- **costo di produzione**
prodotti finiti, semilavorati

valore presunto
desumibile
dall'andamento
del mercato

Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati

Secondo l'OIC 13:

- I semilavorati (acquisiti dall'esterno o prodotti internamente) hanno identità fisica definita, trattandosi di parti finite di produzione interna destinate ad essere utilizzate in un successivo processo produttivo;
- I prodotti in corso di lavorazione sono materiali e componenti in fase di avanzamento non identificabili fisicamente in modo univoco.

Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati

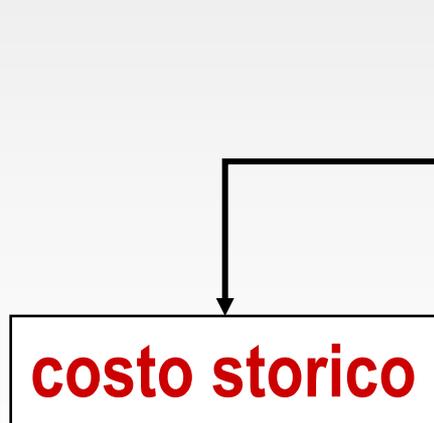
Dal punto di vista della valutazione:

- Per i semilavorati di acquisto valgono le stesse considerazioni fatte per le merci;
- Per i prodotti in corso di lavorazione e i semilavorati di produzione si tratta di individuare classi di elementi che si trovano allo stesso stadio del processo produttivo ed attribuire loro solo la parte di costi di produzione sostenuta fino a quel punto.

Anche per questi elementi bisogna confrontare il costo con il valore di realizzo al netto dei costi ancora da sostenere, per scegliere il minore ed utilizzarlo nella valutazioni di bilancio.

Il criterio generale di valutazione

valutazione al minore fra ...



- costo di acquisto
materie prime, merci

- costo di produzione
prodotti finiti, semilavorati

Costi diretti di
produzione
+
Costi indiretti di
produzione

Formazione del costo di produzione

La determinazione del costo dei prodotti in rimanenza è un processo che avviene in due fasi:

1. Calcolo del costo industriale diretto (materiali e componenti, manodopera diretta, lavorazioni esterne, imballaggi). A tal fine si utilizza la distinta base produttiva;
2. Imputazione dei costi industriali indiretti, quelli attinenti esclusivamente alla funzione industriale-manifatturiera quali ammortamenti industriali, manodopera indiretta industriale, materiali di consumo, manutenzioni, ecc.

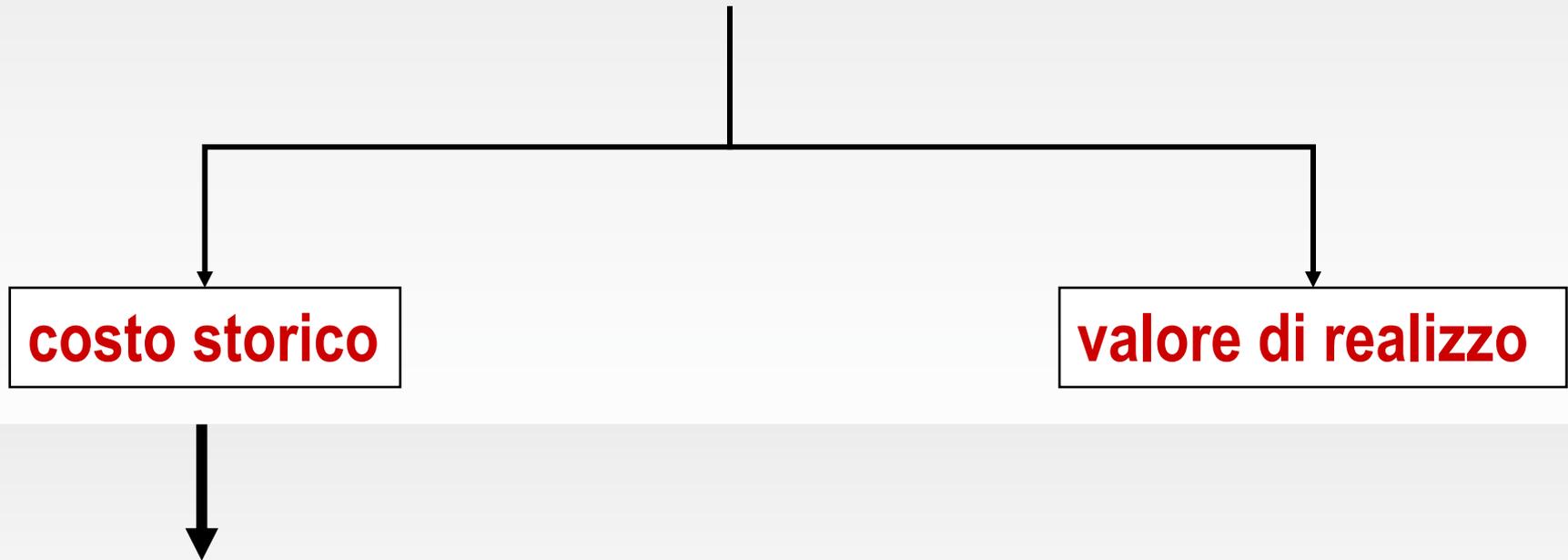
Formazione del costo di produzione

Non devono essere incluse nel costo di produzione:

- Costi di distribuzione commerciale;
- Costi di ricerca e sviluppo;
- Costi amministrativi;
- Oneri straordinari dovuti a perdite, furti, incendi, ecc.
- Oneri finanziari

Il criterio generale di valutazione

valutazione al minore fra ...



come identificare il costo della giacenza?

I metodi di determinazione del costo per i beni fungibili

Le rimanenze possono includere beni infungibili per la cui valutazione dovrà essere utilizzato il costo specifico e beni fungibili, i cui molteplici movimenti subiti nel corso dell'anno rendono difficilmente individuabile il costo specifico e necessitano, pertanto, di metodi di valutazione indiretti per la determinazione del costo.

Una grande problematica insita nella valutazione delle rimanenze è dovuta ai movimenti che le stesse subiscono nell'anno (per acquisti, utilizzi, vendite) e quindi alla individuazione del criterio di rotazione del magazzino.

Un esempio per capire ...

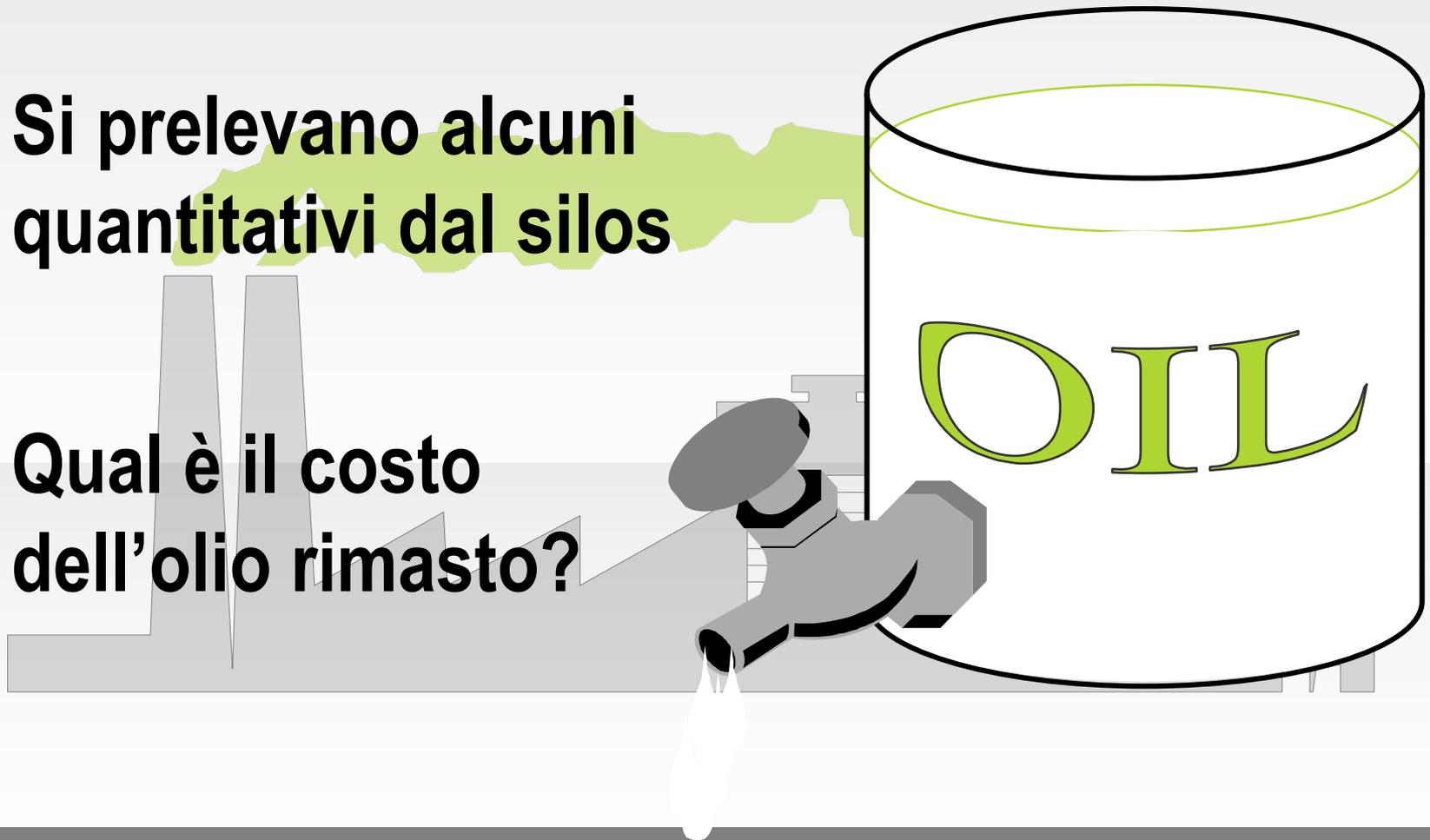
In un *silos* vengono immagazzinate diverse partite di olio lubrificante acquistate a prezzi diversi



Un esempio per capire ...

Si prelevano alcuni quantitativi dal silos

Qual è il costo dell'olio rimasto?



I metodi di determinazione del costo per i beni fungibili

L'art. 2426 c.c. dispone che il costo dei beni fungibili può essere calcolato secondo una delle seguenti configurazioni:

- Metodo della media ponderata;
- Metodo «primo entrato, primo uscito», FIFO
- Metodo «ultimo entrato, primo uscito», LIFO.

Il tratto comune ai diversi criteri

Si attribuisce un valore di costo convenzionale alle partite di merce scaricate dal magazzino



Il tratto comune ai diversi criteri

Valorizzando gli scarichi si determina indirettamente il valore convenzionale della rimanenza dato dalla differenza fra valori di carico e di scarico.



Un esempio per capire ...

	<i>movimenti</i>	<i>quantità</i>	<i>costi unitari</i>	<i>costo partita</i>
<i>gennaio</i>	carico	100	€ 8	€ 800
<i>marzo</i>	scarico	(50)		
<i>luglio</i>	carico	100	€ 11	€ 1.100
<i>novembre</i>	scarico	(70)		

Il valore attribuito agli scarichi determina il valore della rimanenza finale

I metodi di determinazione del costo per i beni fungibili- costo medio ponderato

L'OIC 13 presenta due alternative di questo metodo:

- Per periodo comporta il calcolo di una media dei prezzi di acquisto dei beni ponderata per le quantità acquistate.
- Per movimento comporta la determinazione di un nuovo costo ponderato ogni qual volta si verifica un nuovo acquisto, da utilizzare negli scarichi immediatamente successivi.

Un esempio per capire ...

	<i>movimenti</i>	<i>quantità</i>	<i>costi unitari</i>	<i>costo partita</i>
<i>gennaio</i>	carico	100	€ 8	€ 800
<i>marzo</i>	scarico	(50)		
<i>luglio</i>	carico	100	€ 11	€ 1.100
<i>novembre</i>	scarico	(70)		

**costo medio ponderato
di periodo**

$$9,5 \quad \frac{800 + 1.100}{200}$$

Un esempio per capire ...

	<i>movimenti</i>	<i>quantità</i>	<i>costi unitari</i>	<i>costo partita</i>
<i>gennaio</i>	carico	100	€ 8	€ 800
<i>marzo</i>	scarico	(50)	€ 9,5	(€ 475)
<i>luglio</i>	carico	100	€ 11	€ 1.100
<i>novembre</i>	scarico	(70)	€ 9,5	(€ 665)

valore della rimanenza finale: € 760

I metodi di determinazione del costo per i beni fungibili- LIFO

Con il metodo LIFO si ipotizza che i beni in uscita dal magazzino siano quelli acquistati più recentemente e che nel magazzino rimarranno quindi i beni entrati nei primi periodi.

Pertanto:

- Si suppone di scaricare per prima la merce acquistata per ultima;
- Nel magazzino resta la merce più “vecchia”;
- La valutazione è ai costi più lontani nel tempo.

Un esempio per capire ...

	<i>movimenti</i>	<i>quantità</i>	<i>costi unitari</i>	<i>costo partita</i>
<i>gennaio</i>	carico	100	€ 8	€ 800
<i>marzo</i>	scarico	(50)	€ 8	(€ 400)
<i>luglio</i>	carico	100	€ 11	€ 1.100
<i>novembre</i>	scarico	(70)	€ 11	(€ 770)

valore della rimanenza finale: € 730

$$(50 * 8) + (30 * 11) = 400 + 330 = 730$$

I metodi di determinazione del costo per i beni fungibili- FIFO

Con il metodo FIFO si ipotizza una movimentazione delle rimanenze razionale e concreta, in quanto si utilizzano o si vendono (e quindi si scaricano) quelle da più tempo disponibili e restano quindi in magazzino le quantità relative agli acquisti o produzioni più recenti.

Pertanto:

- Si suppone di scaricare per prima la merce acquistata più lontano nel tempo;
- Nel magazzino resta la merce più “nuova”;
- La valutazione è ai costi più vicini ai prezzi di acquisto sostenuti in chiusura dell’esercizio.

Un esempio per capire ...

	<i>movimenti</i>	<i>quantità</i>	<i>costi unitari</i>	<i>costo partita</i>
<i>gennaio</i>	carico	100	€ 8	€ 800
<i>marzo</i>	scarico	(50)	€ 8	(€ 400)
<i>luglio</i>	carico	100	€ 11	€ 1.100
<i>novembre</i>	scarico	(70)	50 x € 8 20 x € 11	(€ 620)

valore della rimanenza finale: € 880

$$(80 \times 11) = 880$$

I metodi di determinazione del costo per i beni fungibili

- costo medio ponderato 760
- costo *Last In First Out* 730
- costo *First In First Out* 880

Il valore attribuito alla *rimanenza* dipende dal criterio adottato

LIFO e FIFO a confronto

LIFO

Si valorizzano le scorte ai prezzi più vecchi

Se i prezzi sono crescenti, si mitiga il fenomeno dei “profitti di magazzino”

Si possono formare consistenti riserve occulte

FIFO

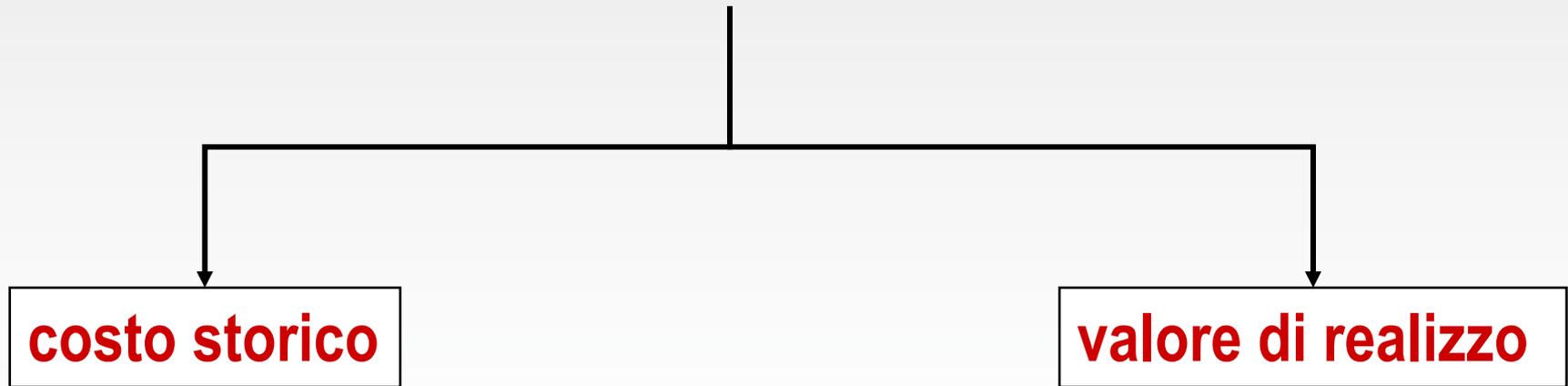
Si valorizzano le scorte ai prezzi più recenti

Se i prezzi sono crescenti, si accentua il fenomeno dei “profitti di magazzino”

Si riducono le distorsioni causate dal costo “storico”

Il criterio generale di valutazione

valutazione al minore fra ...



**come identificare il valore di realizzo
della giacenza?**

Determinazione del valore di mercato ed eventuale svalutazione

L'OIC 13 specifica che per le materie prime di consumo e sussidiarie e per i semilavorati di acquisto si deve prendere a riferimento il valore di mercato relativo ai prodotti e ridurlo dei costi di completamento.

Determinazione del valore di mercato ed eventuale svalutazione

Esempio...

Supponiamo ci siano materie acquistate per 30 ma con un prezzo di mercato di 20, ed il prezzo di realizzo dei prodotti è 60, con costi di trasformazione 15.

In questo caso le materie non dovranno essere svalutate in quanto il loro costo è inferiore al valore di realizzo.

Infatti, il costo delle materie è 30, ossia minore al valore di realizzo indiretto ($60 - 15 = 45$).

Determinazione del valore di mercato ed eventuale svalutazione

Contabilmente, se le materie in rimanenza finale hanno un costo superiore al loro valore di realizzo dovrà essere effettuata una svalutazione in modo diretto, come minor valore delle rimanenze finali.

Quindi la svalutazione materie va a detrazione del valore delle rimanenze esposte nell'attivo patrimoniale mentre il costo per la svalutazione deve essere inserito nella voce B.11 del CE (variazione delle rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo).

Determinazione del valore di mercato ed eventuale svalutazione

Se al termine dell'esercizio successivo gli stessi beni presentano un valore di mercato di nuovo superiore al costo, allora la svalutazione deve essere eliminata, ripristinando pertanto in bilancio il costo originario.

Contabilmente il fondo svalutazione precedentemente accreditato andrà stornato, rilevando in contropartita un componente positivo di reddito nel CE, voce B.11, ma con segno «+».

Determinazione del valore di mercato ed eventuale svalutazione

Per cui supponendo che i beni in magazzino dal costo di 100 presentino alla chiusura dell'esercizio un valore di realizzo di 70, si tratterà di valutarli per 70.

Contabilmente ciò può essere realizzato rilevando direttamente rimanenze finali per 70, oppure rilevarle per 100 e iscriverne un fondo svalutazione (a fronte di un accantonamento a CE) per 30.

Se nell'esercizio successivo il valore di mercato recupera salendo a 92, si dovrà rivalutare di 22.

Contabilmente ciò può avvenire o rilevando direttamente rimanenze finali di 92, oppure con rimanenze finali di 100, riducendo il fondo per 22 a fronte di un ricavo a CE

Determinazione del valore di mercato ed eventuale svalutazione

Per i prodotti finiti il valore di mercato coincide con il valore netto di realizzo, cioè con il prezzo di vendita al netto di costi di completamento e distribuzione ancora da sostenere nella misura in cui sono prevedibili.

Lavori in corso su ordinazione

Secondo l'OIC 23, «un lavoro in corso su ordinazione (o commessa) si riferisce a un contratto, di durata normalmente ultrannuale, per la realizzazione di un bene o per la fornitura di beni o servizi non di serie che insieme formino un unico progetto, ovvero siano strettamente connessi o interdipendenti per ciò che riguarda la loro progettazione, tecnologia e funzione o la loro utilizzazione finale. I lavori su ordinazione sono eseguiti su ordinazione del committente secondo le specifiche tecniche da questi richieste».

Lavori in corso su ordinazione

I lavori in corso su ordinazione hanno le seguenti caratteristiche:

- Carattere formale: deve esistere un apposito contratto stipulato con il committente;
- Durata: la durata delle attività derivanti è normalmente ultrannuale;
- Oggetto: realizzazione di opere (beni o servizi) risultanti da un unico progetto, eseguite su ordinazione del committente, secondo le specifiche tecniche da queste richieste.

Lavori in corso su ordinazione

Per quanto riguarda l'iscrizione in bilancio, l'art. 2424 c.c. prevede che fra le rimanenze dell'attivo circolante essi siano esposti in modo distinto alla voce C.I.3, mentre nel CE alla voce A.3 va indicata la variazione delle rimanenze di lavori in corso.

Per quanto riguarda la valutazione, l'art. 2426 c.c. stabilisce che «i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi maturati con ragionevole certezza».

Il legislatore lascia agli amministratori la facoltà di utilizzare il criterio della «percentuale di completamento» in sostituzione del criterio, valido per le rimanenze, del minore tra costo e valore di mercato.

Metodo della percentuale di completamento

Tale metodo prevede la valutazione del lavoro in corso sulla base di una percentuale del prezzo di vendita finale, determinata in relazione allo stato di avanzamento dei lavori, attribuendo ad ogni esercizio una quota del ricavo pattuito da contratto, così da ripartire il margine derivante dalla commessa tra tutti gli esercizi nei quali si è protratta la realizzazione dell'opera.

Contenuto della Nota Integrativa

Con riferimento alle rimanenze di magazzino, bisogna fornire le seguenti informazioni in Nota Integrativa:

- Il criterio di valutazione applicato;
- Il valore ai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, ove differisca dal costo dei beni fungibili calcolato col metodo della media ponderata, LIFO, FIFO;
- Le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo;
- L'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio;
- L'eventuale cambiamento dei metodi di valutazione, le ragioni ed il relativo effetto sulla situazione patrimoniale e sul CE.

Metodo FIFO

Data	Quantità acquistate	Prezzo unitario	Costo acquisto	Quantità scaricate	Quantità in rimanenza
3 gennaio	10	80	800		10
2 marzo	20	100	2.000		30
23 aprile				5	25
16 giugno	20	110	2.200		45
10 ottobre				10	35

Utilizzando il metodo FIFO, il valore delle rimanenze al 31/12 deve essere individuato facendo riferimento alle due ultime partite di merci acquistate. Le 35 unità in rimanenza sono riconducibili alle 20 acquistate in data 16 giugno al prezzo unitario di 110 e a parte delle 20 acquistate in data 2 marzo al prezzo unitario di 100.

Metodo FIFO

Data	Quantità acquistate	Prezzo unitario	Costo acquisto	Quantità scaricate	Quantità in rimanenza
3 gennaio	10	80	800		10
2 marzo	20	100	2.000		30
23 aprile		80	(400)	5	25
16 giugno	20	110	2.200		45
10 ottobre		5 x 80 5 x 100	(400) (500)	10	35

Valore delle rimanenze = $15 \times 100 + 20 \times 110 = 1.500 + 2.200 = 3.700$.

Metodo LIFO

Data	Quantità acquistate	Prezzo unitario	Costo acquisto	Quantità scaricate	Quantità in rimanenza
3 gennaio	20	80	1.600		20
2 marzo	10	100	1.000		30
23 aprile				25	5
16 giugno	20	110	2.200		25
10 ottobre				5	20

Utilizzando il metodo LIFO, il valore delle rimanenze al 31/12 deve essere individuato facendo riferimento esclusivamente alla prima partita di merci acquistate. Le 20 unità in rimanenza sono 5 delle 20 acquistate in data 3 gennaio (15 sono state utilizzate nel primo prelievo in data 23 aprile) e 15 delle 20 acquistate in data 16 giugno

Metodo LIFO

Data	Quantità acquistate	Prezzo unitario	Costo acquisto	Quantità scaricate	Quantità in rimanenza
3 gennaio	20	80	1.600		20
2 marzo	10	100	1.000		30
23 aprile		10 x 100 15 x 80	(1.000) (1.200)	25	5
16 giugno	20	110	2.200		25
10 ottobre		110	(550)	5	20

Valore delle rimanenze = $5 \times 80 + 15 \times 110 = 400 + 1.650 = 2.050$

Metodo del CMP

Data	Quantità acquistate	Prezzo unitario	Costo acquisto	Quantità scaricate	Quantità in rimanenza
3 gennaio	20	80	1.600		20
2 marzo	10	100	1.000		30
23 aprile				10	20
16 giugno	20	110	2.200		40
10 ottobre				5	35

Il metodo del costo medio ponderato per periodo comporta il calcolo del costo medio d'acquisto delle 50 unità di merci nelle tre partite acquisite nel corso dell'anno.

Metodo del CMP

Data	Quantità acquistate	Prezzo unitario	Costo acquisto	Quantità scaricate	Quantità in rimanenza
3 gennaio	20	80	1.600		20
2 marzo	10	100	1.000		30
23 aprile		96	(960)	10	20
16 giugno	20	110	2.200		40
10 ottobre		96	(480)	5	35

$$\text{Valore delle rimanenze} = \frac{(1.600 + 1.000 + 2.200)}{50} = 96 \times 35 = 3.360$$

Metodo del CMP

Data	Quantità acquistate	Prezzo unitario	Costo acquisto	Quantità scaricate	Quantità in rimanenza
3 gennaio	20	80	1.600		20
2 marzo	10	100	1.000		30
23 aprile				10	20
16 giugno	20	110	2.200		40
10 ottobre				5	35

Il metodo del costo medio ponderato per movimento comporta l'individuazione del costo medio in corrispondenza di ogni singola operazione di acquisto (in data 2 marzo e 16 giugno) da utilizzare per individuare il valore delle rimanenze in corrispondenza di ogni singola operazione di scarico (in data 23 aprile e 10 ottobre).

Metodo del CMP

Data	Quantità acquistate	Prezzo unitario	Costo acquisto	Quantità scaricate	Quantità in rimanenza
3 gennaio	20	80	1.600		20
2 marzo	10	100	1.000		30
23 aprile		86,6	(866)	10	20
16 giugno	20	110	2.200		40
10 ottobre		98,325	(491,625)	5	35

- 2 marzo: costo medio = $(1.600 + 1.000) / 30 = 86,6$
- 23 aprile: valore rimanenze = $86,6 \times 20 = 1.733$
- 16 giugno: costo medio = $(1.733 + 2.200) / 40 = 3.933 / 40 = 98,325$
- 10 ottobre: valore delle rimanenze = $98,325 \times 35 = 3.441$

Valore delle rimanenze = 3.441

Riferimenti bibliografici

Quagli: cap. 5