



CORSO DI **CONTABILITA' E BILANCIO II**

Le rimanenze di magazzino

Le rimanenze

- 1) **DEFINIZIONE:**
individuazione del significato e delle
caratteristiche

- 2) **QUANTIFICAZIONE:**
enumerazione delle quantità fisiche

- 3) **VALUTAZIONE:**
attribuzione di un valore

Le rimanenze: la disciplina

Codice Civile:

art. 2424: stato patrimoniale
art. 2425: conto economico
art. 2426: criteri di valutazione

Principi Contabili Nazionali:

documento n. 13 – *Le rimanenze di magazzino*
documento n. 23 – *Lavori in corso su ordinazione*

Principi Contabili Internazionali:

documento n. 2 – *Rimanenze*
documento n. 11 – *Commesse a lungo termine*

3

Le rimanenze: definizione

In generale, si tratta di beni di proprietà dell'azienda o destinati alla vendita o impiegati come fattori produttivi nel processo di produzione.

Il concetto trova la sua ragion d'essere in processi economici incompleti, ovvero iniziati nel periodo in chiusura e destinati a completarsi nell'esercizio successivo attraverso la conclusione del processo produttivo o la vendita; rappresentano, quindi, un valore economico comune a due esercizi.

4

Le rimanenze: definizione

Le **rimanenze** sono componenti positivi di reddito in quanto costi sostenuti anticipatamente e da rinviare al futuro esercizio (**costi sospesi**).

Si tratta di costi (di acquisto o di produzione) che l'azienda ha sostenuto nel periodo in chiusura, la cui **competenza ricade sul periodo successivo**, in quanto relativi a processi non conclusi alla fine dell'esercizio ma che si concluderanno in seguito.

Costituiscono, inoltre, **elementi del capitale di funzionamento** dell'azienda.

5

Le rimanenze: definizione

Art. 2424 c.c.: **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.

6

Le rimanenze: definizione

Art. 2425 c.c.: **conto economico**

A) Valore della produzione:

...

2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;

3) variazioni dei lavori in corso su ordinazione;

...

B) Costi della produzione:

...

11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;

...

7

Le rimanenze: quantificazione

Una volta identificata la tipologia di beni che possono considerarsi "giacenze di magazzino" è necessario arrivare alla loro **Quantificazione**



enumerazione delle unità fisiche che rappresentano i beni, mediante una opportuna unità di misura (chilogrammi, litri, metri, ecc.).

L'accertamento della quantità di beni in giacenza può essere effettuato mediante:

- procedura contabile;
- determinazione effettiva delle quantità giacenti

8

Le rimanenze: quantificazione

Procedura contabile: scheda di magazzino

Carichi			Scarichi		
Data	Movimento	Quantità	Data	Movimento	Quantità
12/2	Acquisti	1.000	23/2	Vendita	500
5/3	Acquisti	1.500	19/4	Vendita	700
	Totale carico	2.500		Totale	1.200
	- totale scarico	<u>1.200</u>		scarico	
	Giacenza teorica	1.300			

Le rimanenze: quantificazione

Determinazione effettiva: inventario

È necessario provvedere alla quantificazione e valutazione dei beni di proprietà dell'azienda: occorre includere beni non presenti nei locali dell'azienda per i quali sia avvenuto il passaggio di proprietà ed escludere quelli fisicamente presenti dei quali l'azienda non è proprietaria.

- + Beni in magazzino (da inventario fisico)
 - + Beni di proprietà presso terzi
 - Beni di terzi in magazzino
 - = Beni di proprietà in magazzino
 - + Beni da ricevere (per impegni di acquisto)
 - Beni da consegnare (per impegni di vendita)
 - = Giacenze di magazzino
- } *Acquisti e vendite già realizzati per i quali manca il ricevimento o la consegna*

Le rimanenze: valutazione

Art. 2426, punto 9 c.c.:

«Le rimanenze, i titoli e le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni sono iscritti al **costo di acquisto o di produzione**, calcolati secondo il n. 1 [quanto previsto per le immobilizzazioni] ovvero al valore di realizzo desumibile dall'andamento del mercato, se minore; [...]».

Le rimanenze: valutazione

Principi Contabili, Documento n. 13, paragrafo D. II.:

«Il principio generale di valutazione [...] può essere enunciato come segue: “Le rimanenze di magazzino devono essere valutate al **minore** tra il **costo storico** ed il **valore di mercato**”. Il principio di valutazione delle rimanenze di magazzino “del minore tra costo storico (o prezzo di costo o semplicemente costo) e prezzo di mercato (o semplicemente mercato)” si fonda sulla teoria che allorquando l'utilità o la funzionalità originaria misurata dal valore (costo) originario si riduce, si rende necessario modificare tale valore tramite il valore di mercato».

Le rimanenze: valutazione

Ai fini della valutazione delle materie prime, sussidiarie, di consumo, dei semilavorati di acquisto e delle merci, è, innanzitutto necessario determinare il

Costo di acquisto = 

- + prezzo effettivo di acquisto (*da fattura del fornitore*)
- + oneri accessori all'acquisto (*spese di trasporto, costi per assicurazioni, per imballaggi, spese doganali, provvigioni sugli acquisti e, eventualmente, IVA indetraibile*)
- + costi di ricevimento, di controllo e di immagazzinaggio (*se rilevanti e quando si abbia la convenienza ad effettuare l'imputazione*)
- resi, abbuoni, premi e sconti commerciali incondizionati sulla quantità

Le rimanenze: valutazione

Sono **esclusi** dalla determinazione del **costo di acquisto**:

- gli oneri finanziari, a causa della difficile attribuzione degli stessi agli investimenti effettuati nei beni in rimanenza;
- gli sconti per cassa, dipendendo questi da una decisione di politica finanziaria;
- le differenze di cambio, eventualmente generate da scambi effettuati con paesi in cui la moneta di corso è diversa da quella di conto dell'azienda (considerati tra gli oneri od i proventi finanziari del conto economico).

Le rimanenze: valutazione

Se la valutazione riguarda prodotti in corso di lavorazione, semilavorati di produzione e prodotti finiti, il costo da considerare è il

Costo di produzione



Art. 2426, comma 1, punto 1 c.c.:

«Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto. Può comprendere anche 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».

Le rimanenze: valutazione

Costo di produzione:

Principi Contabili, Documento n. 13, paragrafo D. III.:

«Per costo di fabbricazione o industriale si intende il costo di acquisto, come precedentemente definito, più le pure spese industriali di produzione o di trasformazione. Esso include tutti i costi diretti ed i costi indiretti per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto relativa al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato».

Le rimanenze: valutazione

Costo di produzione:

Costi diretti.

- ✓ costo materiali utilizzati, inclusi i trasporti su acquisti (materiale diretto);
- ✓ costo della mano d'opera diretta, inclusivo degli oneri accessori;
- ✓ semilavorati;
- ✓ imballaggi;
- ✓ costi relativi a licenze di produzione.

Le rimanenze: valutazione

Costo di produzione:

Costi indiretti.

- ✓ stipendi, salari e relativi oneri afferenti la mano d'opera indiretta ed il personale tecnico di stabilimento;
- ✓ ammortamenti economico tecnici dei cespiti destinati alla produzione;
- ✓ manutenzioni e riparazioni;
- ✓ materiali di consumo;
- ✓ altre spese effettivamente sostenute per la lavorazione di prodotti;
- ✓ oneri finanziari, quando siano relativi alle spese sostenute fino al momento in cui non si ottenga il prodotto o il semilavorato e, in particolare, quando il processo di produzione è prolungato nel tempo.

Le rimanenze: valutazione

Sono **esclusi** dal calcolo del **costo di produzione**:

- le spese generali di produzione che hanno carattere di eccezionalità o che sono considerate anomale, e che, pertanto, non hanno contribuito alla produzione;
- i costi di distribuzione commerciale, in quanto si tratta di costi sostenuti al momento della vendita e quindi successivi all'immagazzinaggio;
- i costi amministrativi, in quanto essendo relativi all'azienda nel suo complesso, sono spese ricorrenti e che devono comunque essere sostenute;
- i costi di ricerca e sviluppo, in quanto solitamente tali costi sono sostenuti per produzioni future.

Le rimanenze: valutazione

Valore di mercato o di realizzo:

= costo di sostituzione, per materie prime, sussidiarie, di consumo, semilavorati di acquisto

= valore netto di realizzo, per semilavorati di produzione, prodotti in corso di lavorazione, prodotti finiti e merci.

Le rimanenze: valutazione dei beni fungibili

METODI DI VALUTAZIONE:

- metodo del costo medio ponderato (**CMP**);
- metodo del «primo entrato – primo uscito» (*first in – first out*, **FIFO**);
- metodo dell' «ultimo entrato – primo uscito» (*last in – first out*, **LIFO**).

Le rimanenze: valutazione al CMP

Ipotesi:

i beni con caratteristiche identiche, ma acquistati o prodotti in tempi diversi, sono valutabili ad un unico valore ottenuto dal rapporto tra la somma delle quantità dei beni (acquistati o prodotti), valorizzate ai rispettivi costi (di acquisto o di produzione), e le quantità complessivamente acquisite o prodotte nel periodo di riferimento (esercizio, trimestre, mese, ecc.).

Le rimanenze: valutazione al CMP

Costo medio ponderato «per periodo»

$$\text{CMP} = \frac{(A_1 \times C_1) + (A_2 \times C_2) + \dots + (A_n \times C_n)}{A_1 + A_2 + \dots + A_n}$$

A_n = quantità acquistata al tempo n

C_n = costo di acquisto della quantità A_n

Le rimanenze: valutazione al CMP «per periodo»

Data	Descrizione movimento	Quantità (Q)	Costo unitario (Cu)	Costo complessivo (Q x Cu)	Quantità in rimanenza
1/1	rimanen. iniziale	1.500	10	15.000	1.500
28/3	carico	2.100	12	25.200	3.600
15/4	scarico	1.000			2.600
20/5	carico	3.300	15	49.500	5.900
9/7	scarico	1.900			4.000
31/12	rimanenza finale				4.000

$$\text{CMP} = \frac{(1.500 \times 10) + (2.100 \times 12) + (3.300 \times 15)}{1.500 + 2.100 + 3.300} = \frac{89.700}{6.900} = 13$$

Valore rimanenze finale = 4.000 x 13 = 52.000 €

Nel conto economico alla voce "variazione materie" avremo la differenza fra 52.000 Euro e 15.000 ossia 37.000 Euro

Le rimanenze: valutazione al CMP

Costo medio ponderato «per movimento»

$$CMP_1 = \frac{(A_1 \times C_1)}{A_1}$$

$$CMP_2 = \frac{(R_1 \times CMP_1) + (A_2 \times C_2)}{R_1 + A_2}$$

A_1 = quantità acquistata al tempo 1 (primo movimento)

C_1 = costo di acquisto della quantità A_1

R_1 = quantità in rimanenza dopo il primo movimento

CMP_1 = costo medio ponderato al tempo 1

Le rimanenze: valutazione al CMP «per movimento»

Data movimento	Descrizione movimento	Quantità	Costo unitario	Valore	Costo medio
1/1	rimanen. iniziale	+ 1.500	10	+ 15.000	10
28/3	carico	+ 2.100	12	+ 25.200	
<i>costo medio</i>	<i>rimanenza</i>	= 3.600		= 40.200	40.200/3.600 = 11,167
15/4	scarico	- 1.000	11,167	- 11.167	
	<i>rimanenza</i>	= 2.600	11,167	= 29.033	
20/5	carico	+ 3.300	15	+ 49.500	
<i>costo medio</i>	<i>rimanenza</i>	= 5.900		= 78.533	
9/7	scarico	- 1.900	13,311	- 25.290	
31/12	rimanenza finale	= 4.000	13,311	= 53.243	

Nel conto economico alla voce "variazione materie" avremo la differenza tra 53.243 Euro e 15.00 Euro ovvero 38.243 Euro

Le rimanenze: valutazione al FIFO

Ipotesi:

il flusso dei movimenti di magazzino segue una logica per cui i beni entrati (acquistati o prodotti) per primi sono quelli ad essere per primi prelevati (per la produzione o per la vendita).

Pertanto, le quantità acquistate o prodotte in epoca più remota sono le prime ad essere immesse nel processo di produzione o vendute e il magazzino sarà costituito da quantità acquistate o prodotte più di recente.

Le rimanenze: valutazione al FIFO

Data	Descrizione movimento	Quantità (Q)	Costo unitario (Cu)	Costo complessivo (Q x Cu)	Quantità in rimanenza
1/1	riman. iniziale	1.500	10	15.000	1.500
28/3	carico	2.100	12	25.200	3.600
15/4	scarico	1.000			2.600
20/5	carico	3.300	15	49.500	5.900
9/7	scarico	1.900			4.000
31/12	rimanenza finale				4.000

Le rimanenze con il metodo del FIFO in seguito ai due **scarichi** risulteranno:

$(3.300 \times 15) = 49.500$ (da carico del 20 maggio)

$(700 \times 12) = 8.400$ (da carico del 28 marzo)

Valore rimanenze = $49.500 + 8.400 = 57.900$

Costo unitario = $57.900 / 4.000 = 14,475$

Le rimanenze: valutazione al LIFO

Ipotesi:

i beni che entrano in periodi più recenti sono i primi ad essere utilizzati per la vendita o per la produzione.

Pertanto, il magazzino sarà costituito da beni caricati in periodi più lontani valorizzati ai rispettivi costi di acquisto o di produzione.

LIFO «continuo»: la valutazione delle rimanenze viene effettuata in riferimento ad ogni movimento di entrata e di uscita.

LIFO «a scatti»: la valutazione viene effettuata, non gradualmente, ma solo alla fine del periodo.

Le rimanenze: valutazione al LIFO «continuo»

Data	Descrizione movimento	Quantità (Q)	Costo unitario (Cu)	Costo complessivo (Q x Cu)	Quantità in rimanenza
1/1	riman. iniziale	1.500	10	15.000	1.500
28/3	carico	2.100	12	25.200	3.600
15/4	scarico	1.000			2.600
20/5	carico	3.300	15	49.500	5.900
9/7	scarico	1.900			4.000
31/12	rimanenza finale				4.000

Le rimanenze con il metodo del LIFO in seguito ai due **scarichi** risulteranno:
(1.500 x 10) = 15.000 (da rimanenza iniziale)

(1.100 x 12) = 13.200 (da carico del 28 marzo)

(1.400 x 15) = 21.000 (da carico del 20 maggio)

Valore rimanenze = 15.000 + 13.200 + 21.000 = 49.200

Costo unitario = 49.200 / 4.000 = 12,3

Le rimanenze: valutazione al LIFO «a scatti»

Esercizio N	Quantità (A)	Costo unitario (B)	Ammontare (A x B)	Costo medio
Rimanenze iniziali	1.250	10	12.500	
1° acquisto	700	11	7.700	
2° acquisto	550	13	7.150	
3° acquisto	320	14	4.480	
4° acquisto	410	15	6.150	
Totale	1.980		25.480	12,87
Rimanenze finali	1.800			
Incremento con LIFO	1.250	10	12.500	
	(1800-1250)= 550	11	6.050	
			18.550	
Incremento con CMP	1.250	10	12.500	
	550	12,87	7.078	
			19.578	

Le rimanenze: valutazione al LIFO «a scatti annuali»

1° esercizio: valutazione al CMP di acquisto o di produzione del periodo

Esercizi successivi:

- *rimanenza invariata*: valutazione allo stesso valore del primo esercizio;
- *rimanenza aumentata*: maggiore quantità, valutazione al CMP dell'esercizio in chiusura o al valore degli acquisti più remoti effettuati nello stesso, quantità preesistente, valutazione come nell'esercizio precedente;
- *rimanenza diminuita*: si distingue tra rimanenze relative al secondo esercizio e rimanenze relative agli esercizi successivi al secondo.

Periodi	CMP	Riman. finale	Scatto	Valorizzazione (€)
N	10	2.000	+ 2.000	2.000 x 10 = 20.000
N+1	12	3.000	+ 1.000	(2.000 x 10) + (1.000 x 12) = 32.000
N+2	12,5	1.500	- 1.500	1.500 x 10 = 15.000
N+3	13,1	2.500	+ 1.000	(1.500 x 10) + (1.000 x 13,1) = 28.100

Le rimanenze: un confronto tra i vari metodi

Metodo	Valore unitario delle rimanenze
Media ponderata «per periodo»	13,000 €
Media ponderata «per movimento»	13,311 €
FIFO	14,475 €
LIFO «continuo»	12,300 €

I lavori in corso su ordinazione: definizione

Sono lavori svolti per *conto di terzi* richiedenti *tempi lunghi di esecuzione*, ovvero *commesse a lungo termine* che possono riguardare, ad esempio, la costruzione di strade, ferrovie, edifici, ponti, navi, impianti, la predisposizione di un *software*, oppure la prestazione di servizi correlati alla costruzione di un'opera come, ad esempio, la sua progettazione.

Da un lato, quindi, esiste un committente che ordina la realizzazione di un'unica opera o la fornitura unitaria di servizi, dall'altro, un'azienda che tipicamente svolge processi produttivi complessi e di lunga durata.

I lavori in corso su ordinazione: caratteristiche

Caratteristiche:

- alla base della prestazione esiste un contratto formalizzato;
- l'oggetto della prestazione è unico e definito nelle caratteristiche in maniera specifica dal committente;
- la durata della prestazione è solitamente ultra annuale.

I lavori in corso su ordinazione: valutazione

Definizione dei **costi** di commessa:

- costi di acquisizione della commessa;
- costi pre-operativi;
- costi di esecuzione;
- costi di smobilizzo.

Definizione dei **ricavi** di commessa:

- prezzo base come da contratto *(con eventuali rettifiche di prezzo pattuite con atti aggiuntivi)*;
- maggiorazioni per revisione prezzi;
- corrispettivi per opere e prestazioni aggiuntive;
- corrispettivi aggiuntivi conseguenti ad eventi i cui effetti siano contrattualmente o per legge a carico del committente;
- altri proventi accessori.

I lavori in corso su ordinazione: valutazione

Metodo della «**percentuale di completamento**»:
alla fine di ogni esercizio concorrono a formare il risultato di periodo i costi ed i ricavi sostenuti e conseguiti in proporzione all'*avanzamento dei lavori*.

Calcolo dell'*avanzamento lavori*:

- metodo del costo sostenuto (*cost-to-cost*);
- metodo delle ore lavorate;
- metodo delle unità consegnate;
- metodo delle misurazioni fisiche.

I lavori in corso su ordinazione: valutazione

Metodo della «**commessa completata**»:

- valutazione del costo al minore tra il costo sostenuto per la commessa e il presumibile valore di realizzo;
- contabilizzazione dei ricavi nell'esercizio in cui gli stessi sono conseguiti ovvero al completamento delle lavorazioni e dopo la consegna e l'accettazione delle stesse da parte del committente.

I lavori in corso su ordinazione

Periodo	Costi di produzione	percentuale di completamento
N	100	30
N+1	160	50
N+2	70	20
Totale costi di produzione	330	100
Prezzo complessivo	400	
Utile complessivo	70	

I lavori in corso su ordinazione

Metodo della «percentuale di completamento»

Periodo	Costi di produz. [A]	Rimanenze iniziali [B]	Rimanenze finali [C]	Utile [C - (A + B)]
N	100	0	$120 = 400 \times 0,30$	$20 = 120 - 100$
N+1	160	120	$320 = 400 \times (0,30 + 0,50)$	$40 = 320 - (160 + 120)$
N+2	70	320	400 (ricavi)	$10 = 400 - (70 + 320)$

Metodo della «commessa completata»

Periodo	Costi di produzione [A]	Rimanenze iniziali [B]	Rimanenze finali [C]	Utile [C - (A + B)]
N	100	0	100	0
N+1	160	100	260	0
N+2	70	260	400 (ricavi)	$70 = 400 - (70 + 260)$

La disciplina contabile internazionale

IAS 2 - Rimanenze

IAS 11 – Commesse a lungo termine

Non esistono sostanziali differenze tra la disciplina italiana e quella internazionale.

Soltanto un aspetto va menzionato con riferimento alle lavorazioni in corso su ordinazione: la disciplina internazionale non richiama esplicitamente il metodo della *commessa completata* e prevede l'applicazione del metodo della *percentuale di completamento* come unico metodo.