



FRA LUCA PACIOLI
1445 - 1514

COLLEGIO DEI RAGIONIERI DI BRESCIA
25122 BRESCIA, VIA MARSALA 17
TEL. (030) 3754670 - FAX (030) 3754876

✉ E-Mail: raggbs@numerica.it

Prot. n. 49/99

Brescia, 18 gennaio 1999

A Tutti i Colleghi
L o r o S e d i

Alleghiamo alla presente:

Scheda n. 5 - "La valutazione delle Rimanenze di magazzino".

Poiché intendiamo proseguire e perfezionare questa iniziativa, Ti rinnoviamo nuovamente la richiesta di far conoscere a codesta Commissione le Tue osservazioni.

Ci è gradita l'occasione per porgere i più cordiali saluti.

LA COMMISSIONE STUDI

Dr Luciano Aldo Ferrari – Dr Eugenio Vitello

Firma sull'originale

Collegio dei Ragionieri di Brescia - Commissione Studi

LA VALUTAZIONE DELLE RIMANENZE DI MAGAZZINO

gennaio 1999

A cura di:

Dr. Rag. Giuseppe Bono

Rag. Elena Ferrari

Dr. Rag. Barbara Lazzari

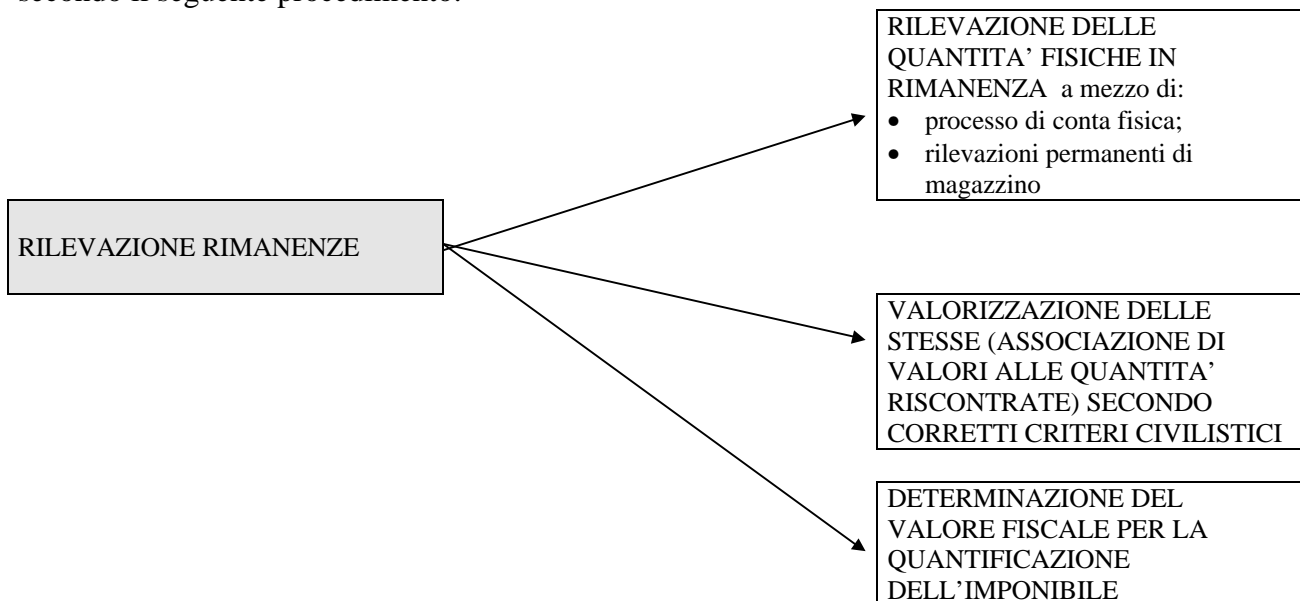
Rag. Raffaella Tonni

Rag. Giovanni Valcarenghi

Rag. Claudio Zanella

Le rimanenze di magazzino rappresentano gli investimenti in beni materiali che non costituiscono immobilizzazioni; sono dei costi imputabili a beni ancora in giacenza che si rinviano al prossimo esercizio, in quanto si potranno recuperare tramite ricavi futuri.

Alla fine dell'esercizio è necessario procedere alla determinazione del valore da inserire in bilancio secondo il seguente procedimento:



Nella voce rimanenze debbono essere inseriti i seguenti elementi:

- beni in giacenza presso l'azienda, esclusi quelli di proprietà di terzi
- beni di proprietà dell'impresa dati a terzi in lavorazione, deposito ecc.
- beni di proprietà dell'impresa non ancora entrati in magazzino (le cosiddette merci in viaggio)
- gli acconti a fornitori per beni destinati ad entrare nel magazzino dell'impresa

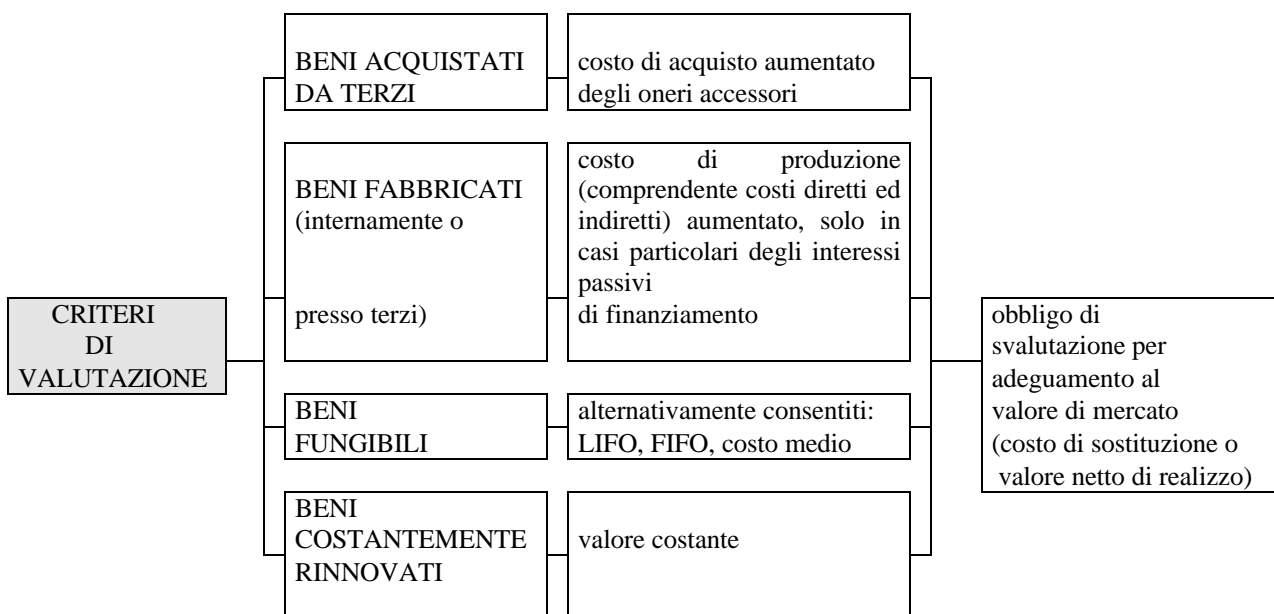
Lo schema di stato patrimoniale previsto dall'art. 2424 del c.c. suddivide le rimanenze nel modo seguente:

VOCE DI BILANCIO: C.I	CONTENUTO:
1) materie prime, sussidiarie e di consumo:	<ul style="list-style-type: none"> • materie prime: materiali destinati ad essere incorporati nei lavori aziendali; • materie sussidiarie: beni che pur essendo utilizzati nei lavori aziendali, costituiscono degli elementi "secondari" rispetto alle materie prime; • materie di consumo: materiali che vengono utilizzati e consumati nel processo produttivo, pur non essendo fisicamente incorporati nei lavori aziendali (esempio: combustibili, lubrificanti, materiale di pulizia, materiali di manutenzione, imballaggi a perdere ecc.);
2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati;	<ul style="list-style-type: none"> • prodotti in corso di lavorazione: beni di produzione interna che hanno raggiunto una fase intermedia del processo produttivo (senza valore di mercato); • semilavorati: beni acquistati da fornitori o di produzione interna (con valore di mercato). <p>Per i beni di produzione interna, la qualificazione come prodotti in corso di lavorazione o come semilavorati è lasciata all'impresa, in funzione delle proprie</p>

	caratteristiche produttive.
3) lavori in corso su ordinazione;	Si riferiscono a contratti di durata normalmente ultrannuale per la realizzazione di un'opera o di un complesso di opere o la fornitura di beni o servizi, non di serie, che insieme formino un unico progetto, eseguite su ordinazione del committente, secondo le specifiche tecniche da questi richieste.
4) prodotti finiti e merci;	<ul style="list-style-type: none"> • prodotti finiti: beni di produzione dell'impresa e destinati alla vendita. Sono compresi i cosiddetti "sottoprodotti" cioè i risultati secondari delle lavorazioni; • merci: beni acquistati dall'impresa destinati ad essere rivenduti nel medesimo stato d'acquisto, senza subire processi di trasformazione.
5) acconti.	Questa voce ha una giustificazione di carattere finanziario; infatti, rappresenta degli investimenti di magazzino già effettuati, indipendentemente dalla disponibilità materiale dei relativi beni.

NOTA BENE: nel presente lavoro non verrà approfondito, per questioni di spazio, il tema relativo ai servizi in corso di esecuzione, sia di durata annuale che ultrannuale.

CRITERI CIVILISTICI "IN PILLOLE"



I CRITERI DI VALUTAZIONE STABILITI DAL CODICE CIVILE

Il principio guida da seguire è l'adozione del minore tra costo storico e valore di mercato, con le seguenti precisazioni:

DI ACQUISTO: relativamente alle rimanenze acquistate.
 Comprende:

- prezzo effettivo di acquisto, al netto degli sconti di natura commerciale;
- oneri accessori all'acquisto
 - trasporto;
 - assicurazione;
 - facchinaggio;
 - dogana;
 - intermediazione.

Non comprende:

- oneri finanziari

CONFIGURAZIONI
DI COSTO

DI PRODUZIONE: Comprende:

- costi diretti:
 - ◇ materiali impiegati più trasporto;
 - ◇ manodopera diretta (paghe e oneri);
 - ◇ semilavorati;
 - ◇ imballaggi;
 - ◇ costo licenze di produzione.
- costi indiretti (considerando solo quelli che hanno contribuito a portare le giacenze nello stato in cui si trovano, ed adottando criteri di redistribuzione e suddivisione dei totali sulle singole quantità:
 - ◇ manodopera indiretta
 - ◇ ammortamenti economico tecnici (le misure fiscalmente adottate sono completamente irrilevanti);
 - ◇ manutenzioni e riparazioni;
 - ◇ materiali di consumo e piccoli attrezzi;
 - ◇ altre spese generali quali affitto, assicurazioni ecc;

Risultano esplicitamente escluse:

- ◇ spese di produzione anomala (gravi guasti, scioperi ecc);
- ◇ spese generali di amministrazione;
- ◇ spese di distribuzione e vendita;
- ◇ spese di ricerca;
- ◇ oneri finanziari, tranne nei casi eccezionali di processi produttivi che includono la fase di invecchiamento e/o stagionatura, sempre rispettando i limiti del valore di realizzo.

Segue una elencazione delle singole voci con dettaglio dei criteri.

MATERIE PRIME, SUSSIDIARIE E DI CONSUMO

Riferimenti normativi	criterio adottabile		descrizione e precisazioni

art.2426 comma 1 punto 9	costo di acquisto	→	vedi configurazione in premessa
art. 2426 comma 1 punto 10	nel caso di beni fungibili è possibile, in alternativa al criterio del costo, utilizzare uno dei seguenti criteri alternativi: <ul style="list-style-type: none"> • media ponderata • FIFO • LIFO 	→	si definiscono fungibili i beni di massa la cui rimanenza non è identificabile rispetto ad un particolare acquisto → se il valore ottenuto differisce in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la differenza deve essere segnalata in nota integrativa
art. 2426 comma 1 punto 12	valore costante	→	solo allorquando: <ul style="list-style-type: none"> • siano costantemente rinnovate; • siano complessivamente di scarsa rilevanza in rapporto all'attivo di bilancio; • non abbiano subito variazioni sensibili di <ul style="list-style-type: none"> - entità - valore - composizione

OBBLIGO DI SVALUTAZIONE PER ADEGUAMENTO AL VALORE DI MERCATO

Qualunque sia il criterio adottato, il valore delle rimanenze non può superare il valore di realizzazione desumibile dall'andamento di mercato (alla data di chiusura, considerando anche l'andamento del mercato sino alla predisposizione del progetto di bilancio).

Il confronto va effettuato con il **costo di sostituzione**, cioè con il costo che dovrebbe sostenere l'impresa per acquistare i beni in condizioni normali di mercato.

Tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi esercizi se ne sono venuti meno i motivi.

GIACENZE OBSOLETE, AVARIATE O NON PIU' ORDINARIAMENTE UTILIZZABILI

E' indispensabile valutarle al valore netto di realizzo qualora inferiore al costo di sostituzione.

SEMILAVORATI DI ACQUISTO

Riferimenti normativi	criterio adottabile		descrizione e precisazioni
art. 2426 comma 1 punto 9	costo di acquisto	→	vedi configurazione in premessa
art. 2426 comma 1 punto 10	nel caso di beni fungibili è possibile, in alternativa al criterio del costo, utilizzare uno dei seguenti criteri alternativi: <ul style="list-style-type: none"> • media ponderata • FIFO • LIFO 	→	si definiscono fungibili i beni di massa la cui rimanenza non è identificabile rispetto ad un particolare acquisto → se il valore ottenuto differisce in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la differenza deve essere segnalata in nota integrativa

OBBLIGO DI SVALUTAZIONE PER ADEGUAMENTO AL VALORE DI MERCATO

Qualunque sia il criterio adottato, il valore delle rimanenze non può superare il valore di realizzazione desumibile dall'andamento di mercato (alla data di chiusura, considerando anche l'andamento del mercato sino alla predisposizione del progetto di bilancio).

Il confronto va effettuato con il **costo di sostituzione**, cioè con il costo che dovrebbe sostenere l'impresa per acquistare i beni in condizioni normali di mercato.

Tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi esercizi se ne sono venuti meno i motivi.

GIACENZE OBSOLETE, AVARIATE O NON PIU' ORDINARIAMENTE UTILIZZABILI

E' indispensabile valutarle al valore di netto realizzo qualora inferiore al costo di sostituzione.

SEMILAVORATI DI PRODUZIONE

Riferimenti normativi	criterio adottabile		descrizione e precisazioni
art.2426 comma 1 punto 9	costo di produzione	→	vedi configurazione in premessa
art. 2426 comma 1 punto 10	nel caso di beni fungibili è possibile, in alternativa al criterio del costo, utilizzare uno dei seguenti criteri alternativi: <ul style="list-style-type: none"> • media ponderata • FIFO • LIFO 	→	si definiscono fungibili i beni di massa la cui rimanenza non è identificabile rispetto ad un particolare acquisto → se il valore ottenuto differisce in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la differenza deve essere segnalata in nota integrativa

OBBLIGO DI SVALUTAZIONE PER ADEGUAMENTO AL VALORE DI MERCATO

Qualunque sia il criterio adottato, il valore delle rimanenze non può superare il valore di realizzazione desumibile dall'andamento di mercato (alla data di chiusura, considerando anche l'andamento del mercato sino alla predisposizione del progetto di bilancio).

Il confronto va effettuato con il **valore di netto realizzo**, cioè con il prezzo di vendita praticato dall'impresa in normale funzionamento, al netto di:

- costi di completamento;
- spese dirette di vendita (trasporti, provvigioni ecc.)

che possono ragionevolmente prevedersi.

Tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi esercizi se ne sono venuti meno i motivi.

GIACENZE OBSOLETE, AVARIATE O NON PIU' ORDINARIAMENTE UTILIZZABILI

E' indispensabile valutarle al valore netto di realizzo qualora inferiore al costo di sostituzione.

PRODOTTI IN CORSO DI LAVORAZIONE

Riferimenti normativi	criterio adottabile		descrizione e precisazioni
art. 2426 comma 1 punto 9	costo di produzione	→	vedi configurazione in premessa

OBBLIGO DI SVALUTAZIONE PER ADEGUAMENTO AL VALORE DI MERCATO

Qualunque sia il criterio adottato, il valore delle rimanenze non può superare il valore di realizzazione desumibile dall'andamento di mercato (alla data di chiusura, considerando anche l'andamento del mercato sino alla predisposizione del progetto di bilancio).

Il confronto va effettuato con il **valore di netto realizzo**, cioè con il prezzo di vendita praticato dall'impresa in normale funzionamento, al netto di:

- costi di completamento;
- spese dirette di vendita (trasporti, provvigioni ecc.)

che possono ragionevolmente prevedersi.

Tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi esercizi se ne sono venuti meno i motivi.

GIACENZE OBSOLETE, AVARIATE O NON PIU' ORDINARIAMENTE UTILIZZABILI

E' indispensabile valutarle al valore netto di realizzo qualora inferiore al costo di sostituzione.

PRODOTTI FINITI (di propria produzione)

Riferimenti normativi	criterio adottabile		descrizione e precisazioni
art. 2426 comma 1 punto 9	costo di produzione	→	vedi configurazione in premessa
art. 2426 comma 1 punto 10	nel caso di beni fungibili è possibile, in alternativa al criterio del costo, utilizzare uno dei seguenti criteri alternativi: <ul style="list-style-type: none"> • media ponderata • FIFO • LIFO 	→	si definiscono fungibili i beni di massa la cui rimanenza non è identificabile rispetto ad un particolare acquisto → se il valore ottenuto differisce in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la differenza deve essere segnalata in nota integrativa

OBBLIGO DI SVALUTAZIONE PER ADEGUAMENTO AL VALORE DI MERCATO

Qualunque sia il criterio adottato, il valore delle rimanenze non può superare il valore di realizzazione desumibile dall'andamento di mercato (alla data di chiusura, considerando anche l'andamento del mercato sino alla predisposizione del progetto di bilancio).

Il confronto va effettuato con il **valore di netto realizzo**, cioè con il prezzo di vendita praticato dall'impresa in normale funzionamento, al netto di:

- costi di completamento;
- spese dirette di vendita (trasporti, provvigioni ecc.)

che possono ragionevolmente prevedersi.

Tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi esercizi se ne sono venuti meno i motivi

GIACENZE OBSOLETE, AVARIATE O NON PIU' ORDINARIAMENTE UTILIZZABILI

E' indispensabile valutarle al valore netto di realizzo qualora inferiore al costo di sostituzione.

MERCI (prodotti commercializzati)

Riferimenti normativi	criterio adottabile		descrizione e precisazioni
art. 2426 comma 1 punto 9	costo di acquisto	→	vedi configurazione in premessa

art. 2426 comma 1 punto 10	nel caso di beni fungibili è possibile, in alternativa al criterio del costo, utilizzare uno dei seguenti criteri alternativi: <ul style="list-style-type: none"> • media ponderata • FIFO 	→	si definiscono fungibili i beni di massa la cui rimanenza non è identificabile rispetto ad un particolare acquisto → se il valore ottenuto differisce in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la differenza deve essere
----------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

• LIFO	segnalata in nota integrativa
--------	-------------------------------

OBBLIGO DI SVALUTAZIONE PER ADEGUAMENTO AL VALORE DI MERCATO

Qualunque sia il criterio adottato, il valore delle rimanenze non può superare il valore di realizzazione desumibile dall'andamento di mercato (alla data di chiusura, considerando anche l'andamento del mercato sino alla predisposizione del progetto di bilancio).

Il confronto va effettuato con il **valore di netto realizzo**, cioè con il prezzo di vendita praticato dall'impresa in normale funzionamento, al netto di:

- costi di completamento;
- spese dirette di vendita (trasporti, provvigioni ecc.)

che possono ragionevolmente prevedersi.

Tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi esercizi se ne sono venuti meno i motivi

GIACENZE OBSOLETE, AVARIATE O NON PIU' ORDINARIAMENTE UTILIZZABILI

E' indispensabile valutarle al valore netto di realizzo qualora inferiore al costo di sostituzione.

➔ LA VARIAZIONE DEI CRITERI UTILIZZATI RISPETTO AI PRECEDENTI ESERCIZI

La possibilità sussiste solo se:

- ricorre un caso eccezionale;
- deve essere motivato in Nota Integrativa il cambiamento di criteri;
- deve essere indicata in Nota Integrativa l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e sul risultato economico.

➔ LA POSSIBILITA' DI EFFETTUARE RIVALUTAZIONI DEL MAGAZZINO

La possibilità sussiste solo se:

- ricorre un caso eccezionale;
- è indispensabile per fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione aziendale (che risulterebbe invece incompatibile nel caso in cui venissero rispettati i criteri di legge);
- gli eventuali utili derivanti dalla deroga debbono essere accantonati in una riserva non distribuibile se non in misura del valore recuperato.

➔ POSIZIONE DELLE VOCI NEGLI SCHEMI DI BILANCIO

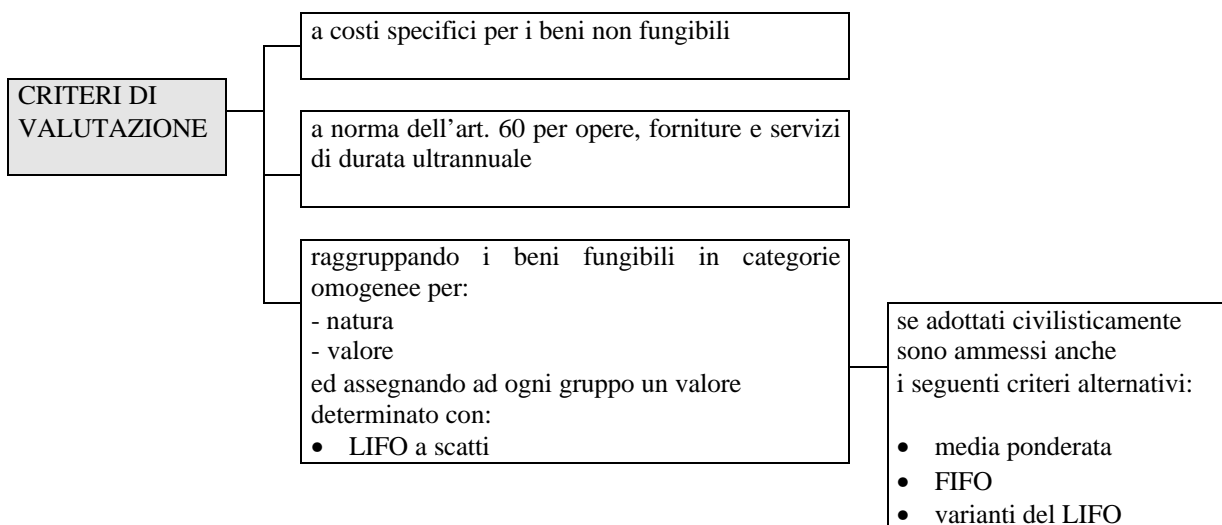
DESCRIZIONE	STATO PATRIMONIALE VOCE C.I	CONTO ECONOMICO
a. merci (acquistate per la rivendita)	n. 4	costo produzione B) 11)
prodotti finiti (manufatti dell'impresa)	n. 4	valore produzione A) 2)
b. semilavorati d'acquisto e di produzione	n. 3	valore produzione A) 2)
c. prodotti in corso di lavorazione	n. 2	valore produzione A) 2)
d. materie prime	n. 1	costo produzione B) 11)
e. materie sussidiarie e di consumo	n. 1	costo produzione B) 11)
f. acconti	n. 5	

I CRITERI DI VALUTAZIONE STABILITI DAL T.U.I.R.

Dopo aver redatto un bilancio veritiero e corretto, nel rispetto delle norme stabilite dal codice civile, si pone il problema di quantificare l'imponibile fiscale da assoggettare ad imposta.

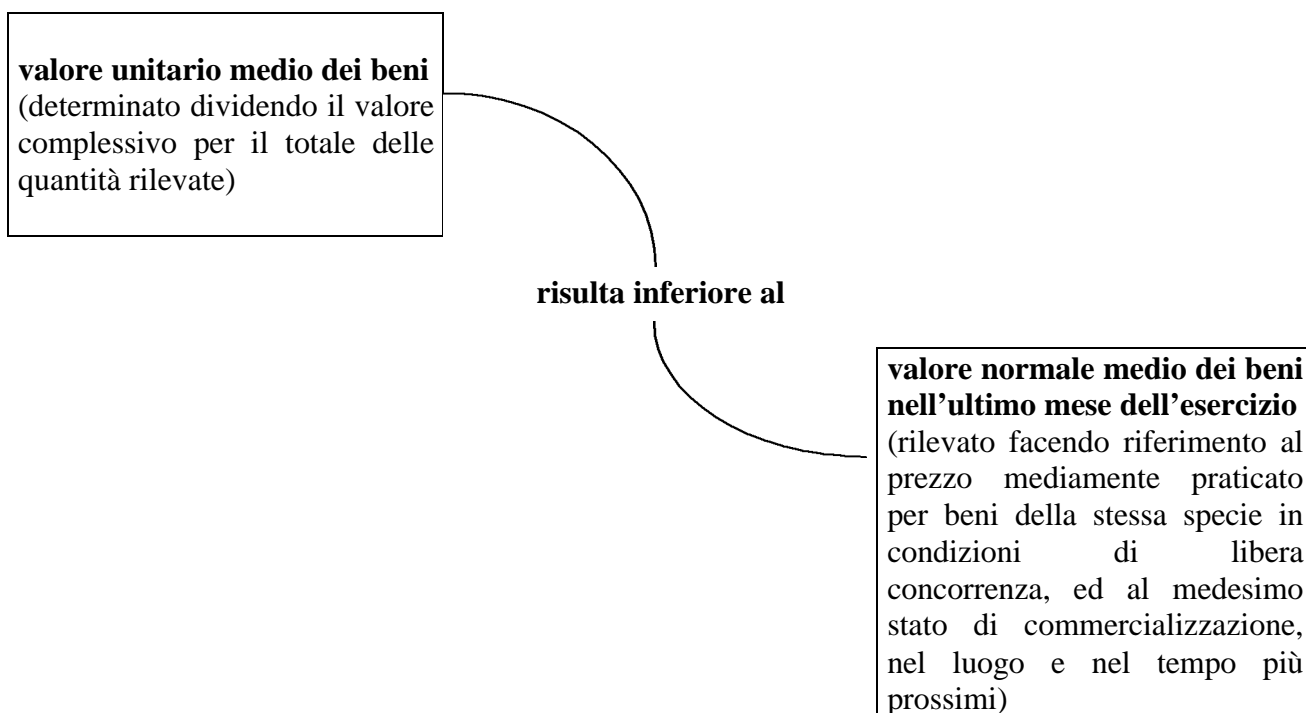
Se i criteri fiscali determinano un valore differente da quelli civilistici, è necessario apportare al risultato d'esercizio delle variazioni in aumento o in diminuzione.

Le variazioni delle rimanenze finali (intese come differenza tra valore alla fine dell'esercizio e valore all'inizio dello stesso) concorrono a formare il reddito, ai sensi del disposto degli artt. 59 e 60 del DPR 917/86, per un valore non inferiore a quello determinato secondo i seguenti criteri:



CONFRONTO CON IL VALORE NORMALE MEDIO DELL'ULTIMO MESE

E' possibile ridurre il valore delle rimanenze determinato con uno dei criteri sopra esposti (LIFO a scatti o sue varianti, FIFO, media ponderata) solo quando:



Tale confronto differisce da quello che si deve utilizzare nella valutazione civilistica, infatti:



CODICE CIVILE

valore di realizzazione
desumibile dall'andamento di
mercato

TESTO UNICO

valore normale medio
dell'ultimo mese dell'esercizio

Si intende:

- **costo di sostituzione** per le materie prime, sussidiarie, semilavorati parti o componenti d'acquisto.

E' il costo con il quale, in normali condizioni di gestione, una voce di magazzino può essere riacquistata o riprodotta.

- **il valore netto di realizzo** per le merci, prodotti finiti, semilavorati di produzione, prodotti in corso di lavorazione.

Rappresenta il prezzo di vendita nel corso della normale gestione al netto dei costi di completamento e delle spese di vendita che possono ragionevolmente prevedersi

per **valore normale** si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni e servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquistati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.

Solitamente ci si riferisce a:

- listini o tariffe dei fornitori;
- mercuriali o listini delle camere di commercio.

ESEMPIO DI FUNZIONAMENTO DEL LIFO A SCATTI PER BENI INFUNGIBILI

ESERCIZIO	CRITERIO	MODALITA'	
1° esercizio	↔ media ponderata dell'esercizio		
2° esercizio (aumento di scorte)	↔ scorta permanente	↔ le quantità sino al valore del precedente anno	↔ al valore dello esercizio precedente
		↔ le maggiori quantità dell'esercizio	↔ media ponderata dell'esercizio
3° esercizio (calo di scorte)	↔ LIFO a scatti	↔ si presumono cedute le scorte formatesi più recentemente	

VALUTAZIONI CON IL METODO DEL PREZZO AL DETTAGLIO

Gli esercenti di attività di commercio al minuto possono valutare le rimanenze secondo il metodo del prezzo al dettaglio (retail inventory method) esplicitamente ammesso dall'Amministrazione Finanziaria con la Circolare Ministeriale n.23/9/786 del 18 maggio 1983.

I punti essenziali di tale metodologia, che si basa sulla contrapposizione tra valori al costo e valori alla vendita, si possono riassumere come segue:

- il carico di magazzino va rilevato al prezzo di costo ed al prezzo di vendita, evidenziando rivalutazioni e svalutazioni delle merci in giacenza conseguenti ad aumenti o diminuzioni di prezzi di vendita al pubblico;
- la differenza tra il valore di vendita ed il costo di acquisto costituisce il ricarico espresso in percentuale sul prezzo di vendita;
- il complemento a 100 di tale percentuale rappresenta il costo di acquisto dei beni;
- il valore delle rimanenze dei beni è determinato sottraendo dal totale delle merci disponibili (esprese ai prezzi di vendita), l'ammontare dei ricavi; l'importo che ne risulta (espresso ai prezzi di vendita) va riportato al prezzo di costo moltiplicandolo per il suddetto complemento a 100 della percentuale di ricarico.