

OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

PRINCIPI CONTABILI

Rimanenze



Agosto 2014

PRESENTAZIONE

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) si è costituito, nella veste giuridica di fondazione, il 27 novembre 2001.

L'OIC predispone i principi contabili per la redazione dei bilanci d'esercizio e consolidati delle imprese, dei bilanci preventivi e consuntivi delle aziende non profit e delle amministrazioni pubbliche, nazionali e locali. Inoltre, l'OIC, quale standard setter nazionale in materia contabile, partecipa all'attività di elaborazione dei principi contabili internazionali, fornendo supporto tecnico agli organismi internazionali competenti e coordinando i propri lavori con le attività degli altri "standard setter" europei. L'OIC svolge altresì un'opera di assistenza al legislatore nazionale nell'emanazione delle norme in materia contabile e connesse per l'adeguamento della disciplina interna di bilancio alle direttive europee e ai principi contabili internazionali omologati dalla Commissione Europea.

L'OIC si propone infine la promozione della cultura contabile ed il progresso della prassi aziendale e professionale con la pubblicazione di documenti e ricerche in materia, nonché con l'organizzazione di convegni, seminari e incontri di studio.

Per il conseguimento dei compiti assegnati, i Fondatori hanno concepito e realizzato un assetto istituzionale in grado di assicurare, negli organi che governano la Fondazione, una equilibrata presenza delle parti sociali – private e pubbliche – interessate all'informazione contabile e, al contempo, atta a garantire il soddisfacimento dei requisiti di imparzialità e indipendenza delle scelte. Il conseguimento dell'autorevolezza necessaria per influire efficacemente in ambito nazionale e internazionale sulla disciplina dell'informazione contabile è infatti maggiore quanto più ampia e rappresentativa è la composizione dei soggetti investiti dei ruoli decisionali.

Il governo dell'OIC è attribuito ai seguenti organi: Collegio dei Fondatori, Consiglio di Sorveglianza, Consiglio di Gestione, Comitato Tecnico-Scientifico e Collegio dei Revisori.

I principi contabili, le guide operative e le applicazioni dell'OIC sono soggetti, ai sensi dell'art. 12 dello Statuto, al parere dell'Agenzia delle Entrate, della Banca d'Italia, della CONSOB, dell'IVASS e dei Ministeri competenti nella fattispecie.

L'eventuale parere negativo delle istituzioni anzidette è pubblicato congiuntamente al principio contabile approvato dal Consiglio di Gestione.

OIC 13 RIMANENZE – INTRODUZIONE

1. L'OIC ha elaborato una nuova edizione dell'OIC 13, allo scopo di renderne più agevole la lettura e l'utilizzo. Le variazioni apportate hanno comportato un riordino generale della tematica e un miglior coordinamento con le disposizioni degli altri principi contabili nazionali OIC.
2. Con riguardo ai temi di dettaglio, rispetto al precedente OIC 13 (nella versione rivista del 13 luglio 2005) si è provveduto a:
 - riformulare la disciplina della capitalizzazione degli oneri finanziari con l'obiettivo di renderla di più agevole comprensione e applicazione. In analogia a quanto previsto per il principio OIC 16 "*Immobilizzazioni materiali*", è riconosciuta la possibilità di capitalizzare gli oneri finanziari, sia quelli specifici che quelli generici, in proporzione alla durata del periodo di fabbricazione, se la sua durata è significativa;
 - fornire una breve descrizione del metodo del prezzo al dettaglio con un esempio applicativo in appendice nella prospettiva di rendere più chiara l'esposizione e i riferimenti presenti;
 - chiarire il trattamento contabile dei contributi in conto esercizio relativi all'acquisto di rimanenze. In particolare, si è precisato che, ai fini della valutazione delle rimanenze, i contributi in conto esercizio ricevuti sono portati in deduzione al costo di acquisto dei materiali. In questo modo, la valutazione delle rimanenze permette di sospendere i costi effettivamente sostenuti, ossia al netto dei contributi ricevuti. Si forniscono inoltre indicazioni sulla classificazione dei relativi importi nelle voci di conto economico.
3. Rispetto alla versione del principio posta in consultazione nel 2012 si sono apportati alcuni affinamenti in tema di:
 - definizione dei semilavorati;
 - costo specifico e criteri di determinazione del costo dei beni fungibili;
 - ripartizione dei costi generali fissi e dei costi generali variabili;
 - produzioni congiunte e sottoprodotti.

Si sono apportati anche alcuni affinamenti nella struttura del documento per allinearli al *format* dei documenti più recenti.

INDICE

FINALITÀ DEL PRINCIPIO	1
AMBITO DI APPLICAZIONE	2-3
DEFINIZIONI	4-8
CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI	9-15
RILEVAZIONE INIZIALE	16-41
Profili generali.....	16-18
Elementi di costo.....	19-29
Criteri di imputazione dei costi alle rimanenze.....	30-34
Costi non imputabili alle rimanenze.....	35-40
Oneri finanziari.....	41
VALUTAZIONE E RILEVAZIONI SUCCESSIVE	42-89
Profili generali.....	42-52
Metodo FIFO.....	53-54
Metodo del costo medio ponderato.....	55-56
Metodo LIFO.....	57-61
Metodo dei prezzi al dettaglio e costi standard.....	62-64
Determinazione del valore di realizzazione desunto dall'andamento del mercato.....	65-78
Determinazione del valore di realizzazione in presenza di ordini di vendita.....	79
Determinazione del valore di realizzazione nel caso di materiali obsoleti o di lento movimento	80-81
Rettifiche di valore.....	82-87
Costanza di applicazione dei metodi prescelti nella valutazione delle rimanenze di magazzino	88-89
CASI PARTICOLARI	90-97
Valutazione degli ordini di acquisto.....	90-92
Produzioni congiunte e sottoprodotti.....	93-94
Trattamento contabile dei contributi in conto esercizio ai fini della valutazione delle rimanenze finali.....	95-97
NOTA INTEGRATIVA	98-103
DATA DI ENTRATA IN VIGORE	104
APPENDICE A - LE RIMANENZE DI MAGAZZINO NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA	

**APPENDICE B – ESEMPI DI VALUTAZIONE DELLE RIMANENZE DI
MAGAZZINO CON IL METODO FIFO, CON IL METODO DELLA MEDIA
PONDERATA E CON IL METODO LIFO**

**APPENDICE C – ESEMPIO DI VALUTAZIONE DELLE RIMANENZE DI
MAGAZZINO CON IL METODO DEL DETTAGLIO**

**APPENDICE D – RAFFRONTO TRA METODI DI DETERMINAZIONE DEL
COSTO DEI BENI FUNGIBILI IN RIMANENZA**

**APPENDICE E – SISTEMI DI DETERMINAZIONE DEI COSTI DEI
SEMILAVORATI, PRODOTTI IN CORSO DI LAVORAZIONE E PRODOTTI
FINITI**

FINALITÀ DEL PRINCIPIO

1. Il principio contabile OIC 13 ha lo scopo di disciplinare i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle rimanenze di magazzino nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

AMBITO DI APPLICAZIONE

2. Il presente principio contabile è destinato alle società che redigono i bilanci in base alle disposizioni del codice civile.
3. Nel caso in cui un altro principio contabile disciplini una specifica tipologia di rimanenza di magazzino, la società fa riferimento a quel principio per la disciplina della fattispecie particolare. Il principio non affronta la trattazione degli aspetti connessi ai lavori in corso su ordinazione (OIC 23 “*Lavori in corso su ordinazione*”).

DEFINIZIONI

4. Le rimanenze di magazzino rappresentano beni destinati alla vendita o che concorrono alla loro produzione nella normale attività della società.
Le principali tipologie di rimanenze di magazzino disciplinate sono:
 - le materie prime, ivi compresi i beni acquistati soggetti ad ulteriori processi di trasformazione (cd. semilavorati di acquisto);
 - le materie sussidiarie e di consumo (costituite da materiali usati indirettamente nella produzione);
 - i prodotti in corso di lavorazione (materiali, parti e assiemi in fase di avanzamento);
 - i semilavorati (parti finite di produzione interna destinate ad essere utilizzate in un successivo processo produttivo);
 - le merci (beni acquistati per la rivendita senza subire rilevanti trasformazioni);
 - i prodotti finiti (prodotti di propria fabbricazione).
5. Il costo storico è costituito dal complesso dei costi sostenuti per ottenere la proprietà delle rimanenze di magazzino nel loro attuale sito e condizione.
6. Per valore di realizzazione desumibile dall’andamento del mercato, ai fini della valutazione delle rimanenze di magazzino, si intende, come regola generale:
 - a. il costo di sostituzione per le materie prime e sussidiarie, che partecipano alla fabbricazione di prodotti finiti;
 - b. il valore netto di realizzazione per le merci, i prodotti finiti, semilavorati e prodotti in corso di lavorazione.

7. *Il costo di sostituzione* rappresenta il costo con il quale in normali condizioni di gestione una determinata voce in magazzino può essere acquistata o riprodotta. Il costo di sostituzione dei materiali e dei prodotti acquistati si determina sulla base dell'acquisto di quantità normali effettuato in normali circostanze.
8. *Il valore netto di realizzazione* rappresenta il prezzo di vendita nel corso della normale gestione, al netto dei presunti costi di completamento e dei costi diretti di vendita, quali ad esempio le provvigioni, i costi di trasporto e di imballaggio.

CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI

9. L'articolo 2424 codice civile prevede che le rimanenze di magazzino siano iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale alla voce CI con la seguente classificazione:
*“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”.*
10. L'art. 2425 codice civile prevede che:
 - gli acquisti di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, siano rilevati tra i costi di produzione, alla voce B6;
 - le variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti siano comprese nel valore della produzione, nella voce A2;
 - le variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo e merci siano comprese nei costi della produzione, nella voce B11.
11. Le svalutazioni dei beni inclusi nelle rimanenze di magazzino sono rilevate, a rettifica diretta dei relativi valori iscritti all'attivo.
I ripristini di valore determinano un incremento delle rimanenze finali di magazzino, nei limiti del costo originariamente sostenuto.
Le relative componenti negative o positive di conto economico si riflettono, a seconda della natura della rimanenza cui si riferiscono, nelle voci A2 *“variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti”* e B11 *“variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo e merci”*.
12. La voce *“acconti”* comprende le somme corrisposte ai fornitori prima della consegna dei relativi beni.
13. Le rimanenze si espongono nel conto economico comprendendo nel valore della produzione le variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e prodotti finiti, mentre le variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo e merci sono comprese nei costi della produzione.
14. Le voci sopra indicate possono essere ulteriormente suddivise purché non si elimini la voce complessiva e l'importo corrispondente.

15. Per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata l'articolo 2435-bis, comma 3, codice civile prevede che: *“lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell'art. 2424 con lettera maiuscola e con numeri romani”*. Pertanto le rimanenze sono esposte nell'attivo dello stato patrimoniale nel loro complesso come unica voce. Inoltre, le voci A2 *“variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti”* e A3 *“variazioni dei lavori in corso su ordinazione”* del conto economico possono essere tra loro raggruppate.

RILEVAZIONE INIZIALE

Profili generali

16. Normalmente i beni sono inclusi nelle rimanenze quando si *verifica* il passaggio del titolo di proprietà. In alcuni casi i beni sono iscritti avendo riguardo al trasferimento dei relativi rischi per la rilevanza che tale momento ha nell'ambito di tali operazioni (ad esempio, vendita con riserva di proprietà).
17. Il passaggio del titolo di proprietà si considera solitamente avvenuto alla data di spedizione o di consegna per i beni mobili, secondo le modalità contrattuali dell'acquisto ed in base al trasferimento dei rischi dal punto di vista sostanziale, e non solo formale, ed alla data della stipulazione del contratto di compravendita per gli immobili.
Pertanto, le rimanenze di magazzino includono:
- a) le rimanenze di magazzino presso gli stabilimenti e magazzini della società, ad esclusione di quelle ricevute da terzi in visione, in prova, in conto lavorazione e/o deposito, ecc.
 - b) le giacenze di proprietà della società presso terzi in conto deposito, lavorazione, prova, ecc.
 - c) materiali, merci e prodotti acquistati, non ancora pervenuti bensì in viaggio quando, secondo le modalità dell'acquisto, la società ha già acquisito il titolo di proprietà (ad esempio: consegna stabilimento o magazzino del fornitore).
18. I beni in rimanenza sono rilevati al costo di acquisto o di produzione.
L'articolo 2426, numero 1, codice civile stabilisce che: *“Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. 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; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione interna o presso terzi”*.
L'articolo 2426, numero 9, codice civile prevede inoltre che *“I costi di distribuzione non possono essere computati nel costo di produzione”*.

Elementi di costo

19. Il costo è definibile come il costo di acquisto per le merci e per le materie prime, sussidiarie e di consumo, oppure come il costo di produzione per i prodotti finiti, i semilavorati e i prodotti in corso di lavorazione.

20. Per costo di acquisto si intende il prezzo effettivo d'acquisto più gli oneri accessori. Gli oneri finanziari sono esclusi sia dal concetto di prezzo effettivo d'acquisto, sia da quello di oneri accessori.
21. Il costo d'acquisto dei materiali include, oltre al prezzo del materiale, anche i costi di trasporto, dogana, altri tributi e gli altri costi direttamente imputabili a quel materiale. I resi, gli sconti, gli abbuoni e premi si portano in diminuzione dei costi. Gli sconti citati sono quelli commerciali. Gli sconti cassa sono iscritti al conto economico nella voce C16 "altri proventi finanziari" all'atto del pagamento della fattura, a causa della loro natura finanziaria (cfr. OIC 12 "Composizione e schemi del bilancio d'esercizio").
22. Per costo di produzione si intende il costo di acquisto più i costi industriali di produzione. 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; con gli stessi criteri possono essere aggiunti, nei casi e con le condizioni previsti nel paragrafo 41, gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi. Esso esclude i costi di distribuzione.
23. Gli oneri tipicamente identificabili come componenti del costo di produzione possono riassumersi nei seguenti:
- Costi diretti*
- Costo materiali utilizzati, ivi inclusi i trasporti su acquisti (materiale diretto)
 - Costo della mano d'opera diretta, inclusivo degli oneri accessori
 - Imballaggi
 - Costi per servizi direttamente riferibili al processo di fabbricazione
 - Costi relativi a licenze di produzione.
- Costi indiretti o costi generali di produzione*
- Stipendi, salari e relativi oneri riguardanti la mano d'opera indiretta e costi della direzione tecnica dello stabilimento
 - Ammortamenti economico-tecnici dei cespiti destinati alla produzione
 - Manutenzioni e riparazioni
 - Materiali di consumo
 - Altri costi effettivamente sostenuti per la lavorazione di prodotti (gas metano, acqua, manutenzione esterna, servizi di vigilanza, ecc.).
24. I costi generali di produzione includono tutti i costi di produzione comuni, e quindi costi che non sono direttamente imputabili ai prodotti.
25. I costi generali della produzione possono essere sia fissi che variabili.
I costi generali fissi di produzione sono quei costi indiretti di produzione che rimangono relativamente costanti al variare del volume di produzione, quali l'ammortamento e la manutenzione di stabilimenti e macchinari e i costi della direzione tecnica dello stabilimento.
26. I costi generali variabili di produzione sono quei costi indiretti che variano con il volume della produzione, come materiali e manodopera indiretti.

27. I costi generali di produzione da considerare ai fini della valutazione delle rimanenze di magazzino sono quelli che si rendono necessari per porre le rimanenze di magazzino al loro attuale sito e condizione (ad esempio, costi di trasporto).
28. L'imputazione dei costi generali di produzione si effettua con criteri rispondenti alle caratteristiche peculiari del processo produttivo di ogni singola società.
29. I costi generali di produzione si analizzano per determinare quali hanno contribuito a portare le rimanenze di magazzino nel sito e nelle condizioni in cui sono nel momento considerato e quali non vi hanno contribuito. I primi concorrono a far parte dei costi di produzione imputati alle rimanenze, i secondi sono esclusi.
Si escludono pertanto i costi di natura eccezionale o anomali; ad esempio: i costi di trasferimento di un impianto da uno stabilimento ad un altro, i costi di riparazione di natura eccezionale dovute ad incendi, agli uragani ecc. Altri tipi di costi, quali quelli relativi all'ufficio spedizioni si riferiscono più appropriatamente alle merci spedite e pertanto si escludono dai costi generali di produzione da imputarsi alle rimanenze di magazzino.

Criteria di imputazione dei costi alle rimanenze

30. I costi generali fissi di produzione sono ripartiti sui prodotti utilizzando, generalmente, percentuali prefissate basate sul volume di costi previsto per un livello normale di produzione, oppure sulla base di dati consuntivi. In quest'ultimo caso però va tenuta presente la capacità produttiva normale degli impianti.
31. L'utilizzo della capacità produttiva normale degli impianti è funzionale all'obiettivo di imputare nel conto economico di periodo il costo della capacità non utilizzata. Infatti, la capacità produttiva normale rappresenta la produzione che si prevede di realizzare in media durante un numero di esercizi o periodi stagionali in condizioni normali, tenendo conto della perdita di capacità derivante dalla manutenzione pianificata; essa è inferiore alla capacità massima teorica, in quanto da essa devono essere dedotti i tempi dei fermi per riparazione, indisponibilità di materiale o mano d'opera, altre cause di interruzione non prevedibili, ecc.
32. I parametri di ripartizione solitamente usati sono le ore dirette di mano d'opera o il costo della mano d'opera diretta; sono però usati anche altri parametri, quali le ore macchina, il costo primo (cioè il materiale diretto e la mano d'opera diretta). In alcuni casi sarà più appropriato utilizzare percentuali di assorbimento per reparto o gruppi di reparti.
33. Nel caso in cui siano state usate percentuali prefissate, bisognerà che i costi ed i volumi di produzione previsti siano realistici. Nel caso in cui i costi generali di produzione siano distribuiti su dati consuntivi sarà necessario verificare che essi riflettano una situazione produttiva normale.
34. Nel caso di utilizzo della capacità produttiva oltre il livello considerato normale, la ripartizione dei costi indiretti sui prodotti avviene sulla base della capacità produttiva effettiva, al fine di evitare che il valore delle rimanenze risulti superiore al costo sostenuto.

Costi non imputabili alle rimanenze

35. Nel caso in cui, per varie ragioni, non si raggiunga lo sfruttamento della capacità produttiva normale di un impianto, la ripartizione dei costi generali fissi di produzione sul numero di ore

effettivamente lavorate o su un volume di produzione sensibilmente inferiore ai livelli normali per quell'impianto si concretizzerebbe nell'attribuzione alle rimanenze di magazzino di maggiori costi dovuti al mancato utilizzo della capacità produttiva normale.

36. Il costo relativo al mancato utilizzo della capacità normale rispecchia le condizioni di svolgimento dell'esercizio in cui si è verificato e quindi è un componente negativo di reddito che è riconosciuto nell'esercizio medesimo e non differito. In altri termini, la valutazione del magazzino, per quanto concerne l'imputazione dei costi generali fissi di produzione, si effettua tenendo presente che la porzione di costo da imputare è funzione dello sfruttamento della capacità produttiva normale e di un normale carico di costi di produzione.
37. Sono quindi esclusi dalla valutazione delle rimanenze tutti quei costi anomali come quelli relativi a impianti e macchinari inattivi, scioperi, ecc. i quali rappresentano elementi negativi di reddito dell'esercizio in cui sono stati sostenuti e non sono pertanto differibili all'esercizio successivo. In ogni caso, il costo non può eccedere il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato.
38. Oltre ai costi di produzione anomali, anche i costi generali ed amministrativi, i costi di distribuzione (o costi di vendita) e i costi di ricerca e sviluppo sono esclusi dalla valutazione delle rimanenze.
39. I motivi per l'esclusione dei costi generali e amministrativi e di vendita dalla valutazione dei semilavorati, prodotti in corso di lavorazione e dei prodotti finiti possono così riassumersi:
 - i costi generali ed amministrativi non costituiscono oneri specificatamente sostenuti per portare le rimanenze al loro attuale sito e condizione, ma si riferiscono a funzioni comuni della società nella sua interezza e come tali essi rappresentano componenti negativi del reddito dell'esercizio in cui si sono rilevati;
 - i costi di vendita si riferiscono all'attività distributiva della società e pertanto per definizione non sono costi da considerare ai fini della valutazione delle rimanenze.
40. I costi di ricerca e sviluppo sono esclusi dal costo delle rimanenze di magazzino, in quanto nella maggioranza dei casi tali costi sostenuti in un determinato esercizio non sono associabili con le rimanenze dello stesso esercizio. I costi di ricerca e sviluppo non devono essere confusi con quelli di progettazione sostenuti per specifici ordini di clienti; questi ultimi costi rientrano invece tra i costi di commessa.

Oneri finanziari

41. Gli oneri finanziari sono generalmente esclusi dalla determinazione del costo delle rimanenze. La capitalizzazione degli oneri finanziari è ammessa solo con riferimento a beni che richiedono un periodo di produzione (ad esempio, per la maturazione o l'invecchiamento) significativo. Il limite della capitalizzazione degli oneri finanziari è rappresentato dal valore di realizzazione del bene (sulla misura e sui requisiti per la capitalizzazione degli oneri finanziari si veda l'OIC 16 "*Immobilizzazioni materiali*"). La scelta di capitalizzare gli oneri finanziari è applicata in modo costante nel tempo (cfr. OIC 29 "*Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, eventi e operazioni straordinarie, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*").

VALUTAZIONE E RILEVAZIONI SUCCESSIVE

Profili generali

42. Le rimanenze sono valutate in bilancio al minore tra il costo di acquisto o produzione e il valore di realizzazione desumibile dal mercato (articolo 2426, numero 9, codice civile). Tale criterio è coerente con un approccio prudenziale alle valutazioni e quindi con il concetto 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 realizzazione desumibile dal mercato.
43. La valutazione delle rimanenze si effettua autonomamente per ciascuna categoria di elementi che compongono la voce.
44. L'applicazione del minore tra costo e mercato per ampie categorie o addirittura al magazzino nel suo insieme può determinare significative compensazioni tra costi irre recuperabili (perdite previste) delle voci il cui costo eccede il mercato, con gli utili sperati ma non realizzati delle voci il cui mercato eccede il costo. Ciò non è ammissibile, anche alla luce del dettato del primo comma dell'articolo 2423-bis codice civile, che al numero 5 dispone che *“gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente”*.
45. Gli stessi criteri di valutazione si applicano a ciascuna delle voci di magazzino, indipendentemente dalla loro dislocazione fisica.
46. La valutazione delle rimanenze di magazzino comporta inoltre il riesame dei valori risultanti da precedenti valutazioni per tener conto di eventuali successive rettifiche di valore.
47. La valutazione delle rimanenze di magazzino presupporrebbe l'individuazione e l'attribuzione alle singole unità fisiche dei costi specificamente sostenuti per le unità medesime. Tale individuazione ed attribuzione, però, non è di solito praticamente attuabile a causa dell'entità delle rimanenze e della loro velocità di rotazione. Pertanto, dal punto di vista pratico vengono effettuate delle assunzioni sul flusso delle rimanenze e dei costi cui corrispondono altrettanti metodi alternativi di determinazione del costo.
48. Il metodo generale per la determinazione del costo dei beni è il costo specifico. Questo metodo identifica i singoli beni acquistati ed i relativi costi ed è adottato nei casi in cui le voci delle rimanenze non sono intercambiabili.
49. L'articolo 2426, numero 10, codice civile prevede che *“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”*.
50. Pertanto, il costo delle rimanenze di magazzino di beni fungibili può essere determinato alternativamente con i seguenti metodi:
 - Primo entrato, primo uscito, detto anche FIFO (*first-in, first out*: gli acquisti o le produzioni più remoti sono i primi venduti). Secondo tale metodo si assume che le quantità acquistate o prodotte in epoca più remota siano le prime ad essere vendute od utilizzate in produzione; per cui restano in magazzino le quantità relative agli acquisti o alle produzioni più recenti.

- Costo medio ponderato. Secondo tale metodo le quantità acquistate o prodotte non sono più individualmente identificabili e fanno parte di un insieme in cui i beni sono ugualmente disponibili.
- Ultimo entrato, primo uscito, detto anche LIFO (*last-in, first out*: gli acquisti o le produzioni più recenti sono i primi venduti). Tale metodo assume che le quantità acquistate o prodotte più recentemente siano le prime ad essere vendute od utilizzate in produzione; per cui restano in magazzino le quantità relative agli acquisti o alle produzioni più remote.

Circa i differenti effetti che possono produrre sul bilancio i diversi metodi di determinazione del costo delle rimanenze di magazzino si veda l'Appendice D "*Raffronto tra metodi di determinazione del costo dei beni fungibili in rimanenza*".

51. La determinazione dei costi con i predetti metodi è effettuata per singola voce di magazzino (ossia, per beni distintamente identificabili). La valutazione per categorie omogenee, per natura e per valore, è accettabile se il raggruppamento risponde a logica economico-tecnica e non produce effetti distorsivi.
52. Come regola generale, per uniformità di metodo la stessa configurazione di costo (LIFO, FIFO o medio ponderato) è adottata per tutte le classi componenti le rimanenze di magazzino. Tuttavia varie ragioni, quali ad esempio la natura delle rimanenze di magazzino, la diversificazione dell'attività della società e la struttura amministrativa disponibile possono talvolta far ritenere appropriata l'adozione di diversi criteri di valutazione per le diverse classi di giacenza applicati con costanza nel tempo. Potrebbe dunque succedere che una società adotti il LIFO o il FIFO per le materie prime e il costo medio ponderato per i lavori in corso. L'adozione di diversi metodi di valutazione per le diverse classi di giacenza è accettabile.

Metodo FIFO

53. Il metodo FIFO rispecchia l'andamento dei prezzi di mercato perché valuta il magazzino ai costi più recenti. Tale metodo inoltre in molti casi rispecchia con una certa approssimazione il flusso fisico delle voci di magazzino. Esso assume che gli elementi di costo seguano un ordine cronologico determinato dalla data del loro sostenimento.
Nel caso in cui il flusso fisico è realmente quello che permette di alienare le voci di acquisto più remote, il metodo FIFO approssima quello della specifica identificazione del costo. Il costo FIFO tende a contrapporre nel conto economico a ricavi recenti costi meno recenti. In altri termini, i costi vengono contrapposti ai ricavi nell'ordine in cui tali costi sono sostenuti.
54. La valutazione delle rimanenze a fine esercizio con il metodo FIFO assume che esse siano costituite dalla sommatoria dei costi più recenti; pertanto, per la valutazione delle rimanenze di magazzino con tale metodo si assegnano prima gli ultimi costi sostenuti per le ultime quantità acquisite (acquistate o prodotte) nell'esercizio a corrispondenti quantità in giacenza; poi i penultimi costi sostenuti per le penultime quantità acquisite, e così via fino a coprire tutte le quantità in giacenza.
Il FIFO applicato a singoli movimenti prende il nome di FIFO continuo.

Metodo del costo medio ponderato

55. Il costo medio ponderato considera le unità di un bene acquistato o prodotto a date diverse e a diversi costi come facenti parte di un insieme in cui i singoli acquisti e le singole produzioni non sono più identificabili ma sono tutti ugualmente disponibili. Detto metodo ha l'obiettivo di livellare i movimenti nei prezzi nei casi in cui esiste differenza tra i prezzi più recenti e i costi medi.
56. Il costo medio può essere ponderato:
Per movimento: in tal caso il costo medio è calcolato subito dopo ogni singolo acquisto e le vendite sono scaricate con il costo medio calcolato dopo l'ultimo acquisto effettuato. Al momento del ricevimento il costo medio viene determinato dividendo il costo totale delle unità residue prima dell'ultimo ricevimento più il costo delle ultime unità ricevute per il totale delle unità residue dopo l'ultimo ricevimento.
Per periodo: in tal caso alle quantità ed ai costi in inventario all'inizio del periodo si aggiungono gli acquisti o la produzione di un periodo (mese, trimestre, ecc.) e si determinano i nuovi costi medi ponderati.

Metodo LIFO

57. Il metodo LIFO tende a contrapporre costi correnti (più recenti) a ricavi correnti (più recenti). Per cui, in fase di prezzi ascendenti il metodo LIFO attenua gli effetti dell'inflazione sui risultati dell'esercizio rispetto al metodo FIFO od al metodo del costo medio ponderato; in fase di prezzi ascendenti, infatti, il LIFO ha l'effetto di contrapporre nel conto economico ai ricavi i costi più recenti e quindi un maggior costo.
58. In caso di prezzi discendenti il metodo LIFO ha l'effetto di contrapporre ai ricavi nel conto economico i prezzi più bassi lasciando i più elevati nel magazzino, che dovranno però essere ridotti al valore di realizzazione desumibile dall'andamento di mercato in sede di valutazione. Il metodo LIFO, inoltre, in molti casi non approssima il flusso fisico delle merci in magazzino.
59. La valutazione delle rimanenze a fine esercizio con il metodo LIFO assume che esse siano costituite dalla sommatoria dei costi più lontani. Tale metodo assume che le quantità acquistate o prodotte più recentemente siano le prime ad essere vendute od utilizzate in produzione: restano in magazzino le quantità relative agli acquisti o alle produzioni più remote. Nello specifico, il LIFO applicato a singoli movimenti prende il nome di LIFO continuo.
60. Una variante del metodo LIFO è quella "a scatti" in cui la valutazione delle rimanenze a fine esercizio viene effettuata nel modo seguente:
- si confronta la quantità di una voce giacente a fine esercizio con quella all'inizio;
 - nel caso in cui la quantità alla fine dell'esercizio ecceda quella all'inizio, la quantità pari a quella dell'inizio dell'esercizio si valorizza al relativo costo d'iscrizione a quella data, mentre l'incremento di quantità si valorizza con uno dei procedimenti descritti successivamente; in tal modo, ogni incremento di fine esercizio costituisce una classe (o strato) LIFO di valutazione. Ne consegue che nel caso in cui la quantità alla fine di qualsiasi esercizio ecceda quella all'inizio dell'esercizio, la quantità pari a quella all'inizio dell'esercizio si valorizza mantenendo i costi e le quantità delle classi (o strati) LIFO che compongono le rimanenze

iniziali, mentre l'incremento si valorizza con uno dei procedimenti descritti nel paragrafo successivo;

- nel caso la quantità alla fine dell'esercizio sia inferiore a quella all'inizio si valorizza la quantità di fine esercizio utilizzando i costi e le quantità delle singole classi LIFO più remote che compongono le rimanenze all'inizio dell'esercizio.
61. Gli incrementi di quantità possono essere valutati con uno dei seguenti criteri alternativi da utilizzarsi con costanza nel tempo:
- a) valutando l'incremento di quantità (strato "LIFO") di ogni singola voce in magazzino a fine esercizio rispetto alle rimanenze all'inizio dell'esercizio con i costi relativi ai primi acquisti avvenuti nell'esercizio;
 - b) valutando l'incremento di quantità di ogni singola voce in magazzino a fine esercizio al costo medio degli acquisti dell'esercizio.

Metodo dei prezzi al dettaglio e costi standard

62. Ai fini della determinazione del costo delle rimanenze si possono utilizzare anche il metodo dei prezzi al dettaglio e la tecnica dei costi standard se può essere dimostrato che producono valori assimilabili, con scostamenti trascurabili, a quelli prodotti dalle configurazioni di costo previste dall'articolo 2426, numero 10 del codice civile.
63. Il metodo dei prezzi al dettaglio si basa sulla contrapposizione tra i valori di costo ed i valori di vendita dei beni ai fini della determinazione delle rimanenze. Per la sua applicazione occorre:
- raggruppare le merci per categorie omogenee in base alla percentuale di ricarico (differenza tra costo e prezzo di vendita);
 - rilevare le entrate e le uscite di magazzino a valori (le uscite sono rilevate "a ricavo", ossia a prezzi di vendita, le entrate sono rilevate sia "a costo" sia "a ricavo", in modo da permettere l'individuazione del ricarico);
 - modificare la valorizzazione "a ricavo" ogniqualvolta cambia il prezzo di vendita;
 - determinare, a fine esercizio, il valore delle rimanenze valutate al prezzo di vendita attraverso la sottrazione dal valore complessivo del magazzino "a ricavo" dei ricavi effettivamente realizzati;
 - calcolare il costo delle rimanenze finali sottraendo dal valore delle rimanenze valutate al prezzo di vendita la percentuale di ricarico.

Per un esempio di applicazione del metodo dei prezzi al dettaglio, si rinvia all'appendice C.

64. I costi standard sono costi determinati in anticipo rispetto alla produzione tramite l'uso di specifiche tecniche, elenchi materiali, ore normali di lavoro, in condizioni normali o predeterminate di utilizzo della capacità produttiva degli impianti.
I costi standard possono essere usati nella valutazione del magazzino solo se rappresentativi dei costi effettivi.

I costi standard sono aggiornati periodicamente per riflettere cambiamenti sia nei prezzi che nelle condizioni di costo, quali ad esempio i mutamenti dei processi e dell'efficienza.

Non sono invece rettificati per riflettere l'inefficienza inclusa tra i costi consuntivi. Gli scostamenti tra costi standard e costi effettivi che si originano da inefficienza di produzione, costi

anomali, scioperi, impianti inattivi ecc. costituiscono elementi negativi del reddito dell'esercizio in cui si verificano e non quindi sono considerati nella valutazione del magazzino.

Sull'utilizzo dei costi standard si veda l'Appendice E "*Sistemi di determinazione dei costi dei semilavorati, prodotti in corso di lavorazione e prodotti finiti*".

Determinazione del valore di realizzazione desunto dall'andamento del mercato

65. Sebbene il costo sia la base di partenza della valutazione del magazzino, si rende necessario, quando l'utilità o la funzionalità originaria è ridotta, modificare tale valore se esso non è recuperabile.
66. Nel rispetto del principio della prudenza, il criterio di valutazione secondo cui le rimanenze sono valutate in bilancio al minore tra il costo di acquisto o produzione e il valore di realizzazione desumibile dal mercato serve ad evitare che siano iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale costi sostenuti per beni in magazzino che la società prevede di non poter recuperare in futuro attraverso il loro realizzo sul mercato.
67. Per la determinazione del *valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato* occorre distinguere tra:
 - a) le merci, i prodotti finiti, semilavorati e prodotti in corso di lavorazione
 - b) le materie prime e sussidiarie che partecipano alla fabbricazione di prodotti finiti.
68. Nel caso delle merci, dei prodotti finiti, dei semilavorati e dei prodotti in corso di lavorazione si prende a riferimento per la determinazione del valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato direttamente il valore netto di realizzazione di tali beni.
69. La previsione del valore netto di realizzo non può basarsi su fluttuazioni effimere di prezzi ma sugli elementi più attendibili atti a individuare la situazione di esitabilità del prodotto.
70. Nei casi in cui la determinazione del valore netto di realizzo dei prodotti finiti o delle merci acquistate per la rivendita, presenti delle difficoltà a causa di speciali situazioni, come, ad esempio, un andamento di prezzi di acquisto con forti oscillazioni e rapide percussioni sul prezzo di vendita, il costo di sostituzione potrà essere il parametro più appropriato per indicare il valore netto di realizzazione.
71. Nel caso delle materie prime e sussidiarie che partecipano alla fabbricazione di prodotti finiti si prende a riferimento per la determinazione del valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato generalmente il costo di sostituzione.
72. Vi possono essere dei casi in cui, pur essendo il costo di sostituzione inferiore al costo storico, quantità normali di materie prime e sussidiarie e di semilavorati d'acquisto che partecipano alla formazione di prodotti finiti possono essere realizzate ad un valore (valore netto di realizzazione) uguale o superiore al loro costo storico. Se la possibilità della loro realizzazione è oggettivamente documentabile e verificabile, tali materiali non sono svalutati.
73. Il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato per le materie prime, sussidiarie di lento movimento od obsoleti, ai fini di una loro svalutazione, è rappresentato dal valore netto di realizzo, così come per le merci, prodotti finiti ecc. (cfr. paragrafi 80-81).

74. Dai paragrafi precedenti si desume che il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato da applicarsi alle varie classi di rimanenze di magazzino è come regola generale il seguente:

Classe di rimanenze	Regola generale del concetto di valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato (salvo i casi specifici trattati nel principio)
Materie prime, sussidiarie che partecipano alla fabbricazione dei prodotti finiti	Costo di sostituzione
Semilavorati Prodotti in corso di lavorazione	Valore netto di realizzo
Prodotti finiti Merci ed altre rimanenze destinate alla vendita	Valore netto di realizzo

75. Il valore netto di realizzazione o il costo di sostituzione ai fini della determinazione del valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato sono normalmente quelli esistenti alla data di bilancio. Tale data è solo un punto di riferimento. È importante tenere presente che il prezzo selezionato sia realistico. Pertanto, si considerano l'andamento dei prezzi e tutte quelle altre condizioni, anche nel periodo che intercorre tra la data di bilancio e quella della sua preparazione, che hanno effetto sulla determinazione di un prezzo realistico.
76. Il criterio di valutazione adottato si basa su delle stime, come tutti i procedimenti contabili, e la sua applicazione richiede, pertanto, ocularità, discernimento e giudizio. La valutazione dell'andamento dei prezzi e delle altre condizioni anche nel periodo successivo alla data di bilancio può fornire ulteriori elementi per determinare il valore netto di realizzo (ad esempio: successiva riduzione dei prezzi di vendita).
77. Se l'andamento dei prezzi nel periodo fra la data del bilancio e quella della sua preparazione mostra che il valore netto di realizzo diminuisce ed il costo storico non può essere più recuperato, tale minor valore netto di realizzo è utilizzato ai fini della valutazione delle rimanenze in magazzino.
78. Se invece i prezzi di vendita hanno avuto un andamento con minime oscillazioni nel corso dell'esercizio e alla chiusura dello stesso subiscono una temporanea riduzione per ritornare ai precedenti valori normali nel periodo immediatamente successivo alla chiusura dell'esercizio e sono pertanto in grado di far realizzare il costo del bene, la svalutazione al minor valore alla chiusura dell'esercizio non è necessaria, a meno che non vi siano incertezze sulla possibilità di mantenere tali prezzi normali per il realizzo del costo dei beni in giacenza. Così ad esempio, se i prezzi di vendita nei giorni che precedono la data di bilancio erano stati ridotti temporaneamente per ragioni promozionali, ai fini della determinazione del valore netto di realizzo sono utilizzati i normali prezzi di vendita che verranno effettivamente applicati per la vendita dei beni in giacenza.

Determinazione del valore di realizzazione in presenza di ordini di vendita

79. In presenza di ordini di vendita confermati con prezzo prefissato si utilizza tale prezzo per la determinazione del valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato delle relative rimanenze presenti in magazzino.

Per cui, le quantità in giacenza relative a ordini di vendita confermati con prezzo prefissato restano valutate al costo, nonostante un declino dei prezzi. Ciò muove dall'assunto che sia ragionevolmente certo che i prezzi concordati saranno rispettati, altrimenti le giacenze sono svalutate al valore di realizzazione desumibile dal mercato al pari delle altre rimanenze di quel bene presenti in magazzino.

Determinazione del valore di realizzazione nel caso di materiali obsoleti o di lento movimento

80. I materiali obsoleti includono quelle voci che si prevede non siano vendute od utilizzate in produzione nel normale ciclo operativo della società. I materiali di lento movimento sono quelli in eccesso rispetto ad una giacenza che può considerarsi ragionevole secondo l'uso normale previsto, sono cioè quelli che eccedono il fabbisogno del normale ciclo operativo.

81. La valutazione di una voce delle rimanenze al costo originario presuppone che vi sia una ragionevole prospettiva di utilizzo e vendita nel normale ciclo operativo, in entrambi i casi senza perdite. Se questa condizione non esiste, è necessario considerare quale valore netto di realizzo hanno tali voci nel breve periodo (indicativamente, un ciclo operativo o l'anno nel caso di più cicli operativi in un anno). La determinazione del valore netto di realizzo delle rimanenze obsolete e a lento rigiro richiede normalmente l'applicazione di stime. Fra i fattori da considerare nella determinazione del valore netto di realizzo di tali voci vi sono: l'evidenza di una domanda di mercato, il rapporto fra le vendite dell'ultimo periodo e la giacenza, l'utilizzo futuro (basato su dati concreti, come l'esplosione degli ordini già acquisiti, di quelli da ricevere ecc.), i costi finanziari ed i costi di magazzinaggio da sostenere prima dell'eventuale vendita, ecc.

Il valore netto di realizzo in alcuni casi può essere rappresentato dal valore di rottame.

Rettifiche di valore

82. Le rimanenze sono oggetto di svalutazione in bilancio quando il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato è minore del relativo valore contabile.

83. La svalutazione delle voci obsolete e di lento movimento può essere effettuata voce per voce, ovvero creando fondi di deprezzamento, o con entrambi i metodi. Gli eventuali fondi di deprezzamento sono portati a diminuzione della parte attiva.

84. Per quanto concerne i prodotti in corso di lavorazione, le perdite previste su tali prodotti sono riconosciute interamente, in conformità al principio della prudenza, nel momento in cui divengono note e non nel momento in cui il prodotto viene fatturato al cliente.

85. Nel caso in cui il costo di una voce di magazzino sia ridotto al valore di realizzazione desumibile dal mercato, tale valore diventa il nuovo costo per quella voce ai fini delle successive operazioni contabili (valutazioni successive ecc.). Ciò comporta la perdita dei precedenti strati per le rimanenze valutate con i metodi LIFO o FIFO.

86. Qualora le cause che avevano determinato l'abbattimento del costo per adeguarsi al valore di realizzazione desumibile dal mercato dovessero venir meno, tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci. I ripristini di valore determinano un incremento delle rimanenze finali di magazzino.
87. Il riadeguamento del valore delle rimanenze ancora presenti in bilancio va effettuato nel rispetto del principio della prudenza e, pertanto, soltanto quando vi sia la ragionevole certezza che tale maggior valore possa essere recuperato tramite la vendita ed in tempi brevi. Ciò di norma presuppone che vi siano già ordini fermi che assicurino la recuperabilità o comunque altra tipologia di documentazione che fornisca la stessa assicurazione. I tempi brevi sono importanti, in quanto tempi più lunghi aumentano notevolmente il rischio di irrecuperabilità, anche in presenza di ordini fermi.

Costanza di applicazione dei metodi prescelti nella valutazione delle rimanenze di magazzino

88. La valutazione delle rimanenze di magazzino al minore tra costo e valore di realizzazione desumibile dal mercato avviene utilizzando sempre gli stessi metodi.
89. L'uniformità di metodo (ad esempio, LIFO, FIFO, costo medio ponderato) nella valutazione del magazzino è condizione essenziale per la corretta determinazione dei risultati dell'esercizio. Le rimanenze finali si valutano con gli stessi metodi delle rimanenze iniziali. Nei casi eccezionali in cui si cambi il metodo di valutazione (ad esempio, da costo LIFO a costo FIFO) si determina l'effetto di tale cambiamento. La rettifica che si origina dal cambiamento, se significativa, è appropriatamente contabilizzata ed evidenziata in bilancio insieme al fatto del cambiamento in conformità a quanto previsto nell'OIC 29 "*Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, eventi e operazioni straordinarie, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*".

CASI PARTICOLARI

Valutazione degli ordini di acquisto

90. Al pari delle rimanenze anche gli ordini di acquisto sono valutati in bilancio al minore tra il costo di acquisto o produzione e il valore di realizzazione desumibile dal mercato.
91. Le perdite previste sugli ordini confermati di acquisto sono riconosciute al momento in cui divengono note, in conformità al principio della prudenza. I fondi stanziati per contabilizzare tali perdite sono esposti tra le passività; per la relativa disciplina si rinvia all'OIC 31 "*Fondi per rischi e oneri e Trattamento di Fine Rapporto*".
92. Tali perdite sono determinate sulla base degli stessi elementi considerati per la valutazione delle rimanenze di magazzino.

Produzioni congiunte e sottoprodotti

93. Con riferimento ai prodotti con costi comuni non scindibili, nei casi in cui i relativi costi non siano tecnicamente determinabili con ragionevolezza o con l'impiego di ragionevoli strumenti

amministrativi, la quota di costo da imputare a ciascun prodotto può essere determinata attraverso l'attribuzione dei costi comuni in rapporto al valore netto di realizzo dei diversi prodotti.

94. I sottoprodotti o scarti di lavorazione possono essere valutati direttamente al valore netto di realizzo, purché questo valore sia dedotto dal costo del prodotto principale.

Trattamento contabile dei contributi in conto esercizio ai fini della valutazione delle rimanenze finali

95. Vi possono essere dei casi in cui la società riceva dei contributi in conto esercizio per l'acquisto di materiali.
96. Ai fini della valutazione delle rimanenze, i contributi in conto esercizio acquisiti a titolo definitivo sono portati in deduzione al costo di acquisto dei materiali. In questo modo, la valutazione delle rimanenze permette di sospendere i costi effettivamente sostenuti, ossia al netto dei contributi ricevuti.
97. Ai fini della classificazione degli importi nel conto economico:
- i contributi in conto esercizio sono indicati separatamente nella voce A5 “*altri ricavi e proventi*”, in linea con quanto espressamente previsto dall'articolo 2425 codice civile;
 - i costi sostenuti per gli acquisti di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci sono, quindi, rilevati tra i costi di produzione, alla voce B6, al lordo dei contributi in conto esercizio ricevuti per tali acquisti;
 - la variazione delle rimanenze di materie prime, semilavorati e prodotti finiti è indicata nelle voci B11 “*variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo e merci*” o A2 “*variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti*”, in accordo con quanto disciplinato nel presente principio contabile, al netto dei contributi ricevuti.

NOTA INTEGRATIVA

98. L'articolo 2427 codice civile prevede, al punto 1, che la nota integrativa indichi:
- “1) i criteri applicati nella valutazione delle voci di bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato;”*.
- Nel descrivere i criteri applicati alla valutazione delle rimanenze, la società indica, tra l'altro, i criteri adottati per la svalutazione al valore di realizzazione desumibile dal mercato (valore netto di realizzo e costo di sostituzione), specificando anche a quale tipologia del valore di realizzazione sono state svalutate le rimanenze obsolete ed a lento rigiro.
99. Il numero 4 dell'articolo 2427 codice civile richiede che la nota integrativa descriva:
- “4) le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo ...;”*.
- A questo riguardo, con riferimento alle rimanenze, la nota integrativa fornisce evidenza tra le altre informazioni richieste dalla legge anche del ripristino del costo originario, qualora vengano meno le ragioni che avevano reso necessario l'abbattimento al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, e del conseguente effetto sul conto economico. Si descrive, inoltre,

l'effetto positivo, se significativo sul risultato dell'esercizio, derivante dalla valutazione al costo LIFO nel caso di riduzione delle quantità in giacenza a fine esercizio, inferiori a quelle dell'inizio dell'esercizio e di prezzi crescenti.

100. Il punto 8 dell'articolo 2427 codice civile prevede che nella nota integrativa risulti:

“8) l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce;”.

101. Il punto 9 dell'articolo 2427 codice civile prevede che nella nota integrativa risultino:

“gli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale; le notizie sulla composizione e natura di tali impegni e dei conti d'ordine, la cui conoscenza sia utile per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria della società;”.

A tali fini la nota integrativa fornisce evidenza degli eventuali gravami esistenti sulle rimanenze (ad esempio, pegno, patto di riservato dominio ecc.).

102. L'articolo 2426, numero 10, codice civile prevede che:

“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 categorie di beni, nella nota integrativa”.

A questo riguardo la nota integrativa fornisce evidenza dei casi in cui si utilizza il costo specifico per determinare il costo dei beni fungibili in magazzino.

103. L'articolo 2435-bis, comma 5, codice civile prevede che sono omesse nella nota integrativa del bilancio in forma abbreviata le informazioni di cui al numero 10 dell'articolo 2426 codice civile.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

104. L'OIC 13 si applica ai bilanci chiusi a partire dal 31 dicembre 2014.

APPENDICE A – LE RIMANENZE DI MAGAZZINO NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA

Di seguito si riportano le norme del codice civile che riguardano il trattamento contabile e l’informativa nella nota integrativa per le rimanenze di magazzino:

- Articolo 2426, numero 1: *“Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. 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; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione interna o presso terzi”*.
- Articolo 2426, numero 9: *“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 ovvero al valore di realizzo desumibile dall’andamento del mercato, se minore; tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi. I costi di distribuzione non possono essere computati nel costo di produzione”*.
- Articolo 2426, numero 10: *“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”*.
- Articolo 2426, numero 12: *“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, sempreché non si abbiano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione”*.
- Articolo 2427, comma 1, numero 1: *“La nota integrativa deve indicare (...) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all’origine in moneta avente corso legale nello Stato”*.
- Articolo 2427, comma 1, numero 4: *“La nota integrativa deve indicare (...) le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell’attivo e del passivo”*.
- Articolo 2427, comma 1, numero 8: *“La nota integrativa deve indicare (...) l’ammontare degli oneri finanziari imputati nell’esercizio ai valori iscritti nell’attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce”*.
- Articolo 2435-bis, comma 2: *“Nel bilancio in forma abbreviata lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell’articolo 2424 con lettere maiuscole e con numeri romani”*.

- Articolo 2435-bis, comma 5: *“Nella nota integrativa sono omesse le indicazioni richieste dal n. 10 dell’art. 2426”*.

Le disposizioni del codice civile in tema di classificazione delle voci sono richiamate nel principio contabile OIC 12 *“Composizione e schemi del bilancio d’esercizio”*.

APPENDICE B – ESEMPI DI VALUTAZIONE DELLE RIMANENZE DI MAGAZZINO CON IL METODO FIFO, CON IL METODO DELLA MEDIA PONDERATA E CON IL METODO LIFO

Esempio di valutazione FIFO continuo applicata alla voce A in giacenza: 2.000 unità:

	Quantità	Costo unitario
Acquisti dell'esercizio:		
Gennaio	500	100
Marzo	1.000	105
Giugno	1.000	110
Dicembre	1.500	120
Computo costo della giacenza	1.500 * 120	= 180.000
	500 * 110	= <u>55.000</u>
		<u>235.000</u>

Esempio di calcolo di media ponderata per movimento applicata alla voce A in giacenza:

	Quantità	Costo unitario	Ammontare	Costo medio
Rimanenze dell'esercizio	100	100	10.000	100
Primo acquisto	<u>100</u>	120	<u>12.000</u>	
	200		22.000	110
Primo prelievo	<u>50</u>	110	<u>5.500</u>	
	150		16.500	110
Secondo acquisto	<u>150</u>	150	<u>22.500</u>	
	300		39.000	130
Secondo prelievo	<u>100</u>	130	<u>13.000</u>	
Rimanenze alla fine del periodo	<u>200</u>		<u>26.000</u>	130

Esempio di calcolo di media ponderata per periodo applicata alla voce A in giacenza:

	Quantità	Costo unitario	Ammontare	Costo medio
Rimanenze all'inizio del periodo	100	100	10.000	100
Acquisti del periodo:				
Primo	100	120	12.000	
Secondo	<u>150</u>	150	<u>22.500</u>	
	350		44.500	127
Prelievi del periodo	<u>150</u>	127	<u>19.050</u>	
Rimanenze alla fine del periodo	<u>200</u>		<u>25.450</u>	127

Esempio di valutazione al LIFO a scatti applicato ad una singola voce:

	Quantità	Costo unitario	Ammontare	Costo medio
Rimanenze iniziali 201X	<u>1.000</u>	100	<u>100.000</u>	
Acquisti:				
Primo acquisto	500	110	55.000	
Secondo acquisto	200	120	24.000	
Terzo acquisto	300	130	39.000	
Quarto acquisto	200	140	28.000	
	<u>1.200</u>		<u>146.000</u>	<u>121</u>
Rimanenze finali 201X	1.250			
Valorizzazione:				
Alternativa A	1.000	100	100.000	
(Incremento computato con il metodo LIFO continuo)	250	110	<u>27.500</u>	
			<u>127.500</u>	
Alternativa B	1.000	100	100.000	
(Incremento computato con il metodo LIFO a scatti)	250	121	<u>30.250</u>	
			<u>130.250</u>	

Esempio di applicazione del principio del minore tra costo e valore di realizzazione desumibile dal mercato:

	Casi			
	A	B	C	D
I. Prodotto finito Z:				
Costo storico	1.000	1.000	1.000	1.000
Prezzo di vendita	1.200	1.030	1.000	900
Valore netto di realizzo (prezzo di vendita meno euro 100 di costi diretti di vendita)	1.100	930	900	800
Valutazione del prodotto finito Z in magazzino	1.000	930	900	800

Sulla base dei criteri enunciati nel principio sono illustrati di seguito alcuni esempi di applicazione del principio del minore tra costo e valore di realizzo desumibile dal mercato date diverse ipotesi di costi di sostituzione e di valori netti di realizzo.

Valutazione delle materie prime in magazzino ancora da destinare alla produzione:

Costo storico (1)		Costo di sostituzione (1)		Valore netto di realizzo del prodotto finito Z	Valore da attribuire alla materia prima in magazzino ancora da destinare alla produzione del prodotto Z
Acquisto materie prime	Fabbricazione prodotto finito Z	Riacquisto materie prime	Riproduzione prodotto finito Z		
450	1.000	450	1.000	1.100	450
450	1.000	350	900	Incerto	350 (2)
450	1.000	350	900	1.100	450 (3)
450	1.000	350	900	900	350
450	1.000	300	850	800	250 (4)

(1) Vedere composizione nella parte 2.b.

(2) La società svaluta in quanto il recupero tramite il valore netto di realizzo non è oggettivamente documentabile e verificabile.

(3) La società non svaluta in quanto il recupero tramite il valore netto di realizzo del prodotto finito è oggettivamente documentabile e verificabile.

(4) 800 (valore netto di realizzo del prodotto finito) meno 550 (costo di completamento ancora da sostenersi, cioè 200 mano d'opera diretta e 350 spese industriali) = 250 (valore netto di realizzo della materia prima).

**APPENDICE C – ESEMPIO DI VALUTAZIONE DELLE RIMANENZE DI MAGAZZINO
CON IL METODO DEL DETTAGLIO**

Rimanenze iniziali 50 pezzi ad euro 32,00
 1° acquisto 60 pezzi al prezzo unitario di euro 30,00
 2° acquisto 45 pezzi al prezzo unitario di euro 34,00
 1° vendita 1.520,00 euro (38 pezzi ad euro 40,00)
 2° vendita 2.200 euro (55 pezzi ad euro 40,00)
 3° vendita 840,00 euro (21 pezzi ad euro 40,00)

La rilevazione degli scarichi di magazzino nella scheda di magazzino è effettuata in base ai prezzi di vendita, indipendentemente dalle quantità effettivamente vendute.

Scheda di magazzino (valori espressi in euro):

Carichi di magazzino						Scarichi di magazzino	
Data di carico	Quantità	Costo unitario	Valore acquisto	Prezzo unitario	Valore vendita	Data di scarico	Ricavo
1/1	50	32,00	1.600,00	40,00	2.000,00	10/2	1.520,00
15/6	60	30,00	1.800,00	40,00	2.400,00	30/6	2.200,00
10/11	45	34,00	1.530,00	40,00	1.800,00	20/11	840,00
Totale			4.930,00		6.200,00		4.560,00

Per determinare il valore delle rimanenze delle rimanenze fiscali si procede come segue:

Determinazione della percentuale di costo delle merci rispetto al ricavo:

$$\frac{4.930,00}{6.200,00} \times 100 = 79,52\%$$

Valutazione delle rimanenze al prezzo di vendita:

Totale carichi al prezzo di vendita	euro 6.200,00
- Totale ricavi	euro 4.560,00
= Rimanenze al prezzo di vendita	euro 1.640,00

Valutazione delle rimanenze al costo:

Rimanenze al prezzo di vendita (punto sub b) X Percentuale di costo (punto sub a)

$$1.640,00 \times 79,52\% = 1.304,13 \text{ euro.}$$

Qualora si fosse adottato:

- a) il LIFO, il costo delle rimanenze sarebbe stato pari a 1312;
- b) il FIFO, il costo delle rimanenze sarebbe stato pari a 1394;
- c) il costo medio ponderato, il costo delle rimanenze sarebbe stato pari a 1304.

Pertanto, nel caso esaminato, il metodo dei prezzi al dettaglio produce valori assimilabili a quelli ottenuti utilizzando le configurazioni di costo previste dall'articolo 2426, numero 10 del codice civile.

APPENDICE D – RAFFRONTO TRA METODI DI DETERMINAZIONE DEL COSTO DEI BENI FUNGIBILI IN RIMANENZA

Il costo dei beni fungibili può essere calcolato con il costo medio ponderato rispetto al costo FIFO o al costo LIFO.

Tali metodi di determinazione del costo delle rimanenze producono effetti diversi in termini sia di risultati di conto economico che di importo delle rimanenze iscritto nell'attivo dello stato patrimoniale. Nello specifico si può osservare quanto segue:

- Il metodo del costo medio ponderato rispetto al costo FIFO o al costo LIFO: media le fluttuazioni dei prezzi. Infatti, l'obiettivo di tale metodo è quello di livellare i movimenti nei prezzi nei casi in cui esiste differenza tra i prezzi più recenti/risalenti e i costi medi.
- Il metodo del costo FIFO rispetto al costo LIFO o al costo medio ponderato: tende a contrapporre ai ricavi più recenti (cioè più vicini alla chiusura dell'esercizio) costi più remoti; pertanto, tale metodo potrebbe comportare un aumento di utili quando i prezzi aumentano ed una diminuzione di utili quando i prezzi diminuiscono. Fa esporre nello stato patrimoniale le rimanenze di magazzino a costi storici recenti.
- Il metodo del costo LIFO rispetto al costo medio ponderato o al costo FIFO: tende a contrapporre ai ricavi più recenti costi più recenti; pertanto, tale metodo tende a comportare una riduzione di utili quando i prezzi aumentano ed un aumento di utili quando i prezzi diminuiscono. Il metodo del costo LIFO mitiga l'effetto degli eventuali cosiddetti "profitti di magazzino" che possono essere originati nel conto economico, sebbene con diversa intensità, dai metodi di costo FIFO e costo medio ponderato, in caso di prezzi crescenti. Il metodo del costo LIFO però può creare distorsioni sullo stato patrimoniale mostrando in caso di prezzi crescenti, un ammontare di rimanenze di magazzino a costi inferiori (talvolta notevolmente) ai costi storici recenti; determina inoltre, in fase di prezzi crescenti, effetti positivi sul conto economico nel caso in cui le quantità alla fine dell'esercizio si riducono rispetto a quelle all'inizio dell'esercizio.

APPENDICE E – SISTEMI DI DETERMINAZIONE DEI COSTI DEI SEMILAVORATI, PRODOTTI IN CORSO DI LAVORAZIONE E PRODOTTI FINITI

I costi di produzione per la valutazione di semilavorati, prodotti in corso di lavorazione e prodotti finiti sono spesso ottenuti con uno dei seguenti due sistemi di contabilità industriale: a commessa o per processo industriale. Tali due sistemi possono essere tenuti a costi consuntivi ovvero a costi standard. L'utilizzo dei costi standard richiede una struttura contabile che consenta l'adeguato raggiungimento degli obiettivi di contabilità industriale per i quali i costi standard sono introdotti, aggiornati con gli scostamenti.

I costi accumulati nei due menzionati sistemi di contabilità industriale si riferiscono ai materiali, alla mano d'opera e ai costi generali di produzione. Il flusso di tali costi va dal momento in cui sono sostenuti al momento in cui vengono contrapposti ai relativi ricavi. In particolare:

- a) Con il sistema a commessa i costi vengono accumulati per un lotto di una o più unità prodotte o di servizio reso. La caratteristica di fondo del sistema per commessa è che i costi sono identificati per ciascun ordine o lotto. Tale sistema di costo è usato nelle produzioni in cui i costi possono essere identificati per prodotto. Il materiale e la mano d'opera sono registrati a commessa sulla base dei costi effettivi sostenuti, sebbene possano adottarsi degli standard di quantità e costo del materiale e di ore e costo della mano d'opera. I costi generali di produzione sono imputate a commessa sulla base delle percentuali prefissate rapportate alle ore di mano d'opera diretta, al costo della mano d'opera diretta, alle ore macchina ecc. Nel caso in cui la commessa si riferisca a diverse unità che saranno prodotte frazionatamente nel tempo, il costo delle unità già prodotte si determina sulla base dei preventivi di costo, medie e stime di costo a completamento. Le commesse consentono di comparare i costi di vari ordini, di giudicarne la redditività e di fornire alcuni elementi validi per preparare i futuri preventivi. I costi accumulati alla commessa si analizzano per esercitare dei controlli sui medesimi e per individuare gli sprechi e le cause di anomalie. I preventivi utilizzati per tali commesse devono essere correntemente aggiornati.
- b) Il sistema di costo per processo industriale è un metodo di contabilità che accumula i costi per procedimento o reparto e determina i costi medi delle unità prodotte. Tale sistema di costo è usato nel caso di processi produttivi continuativi e per prodotti omogenei, quali ad esempio quelli dell'industria chimica, della carta, del cemento ecc. L'attività industriale è divisa solitamente in reparti o processi di produzione e servizi di produzione, ed i costi vengono rilevati nello stesso modo. I costi relativi ai servizi di produzione sono poi distribuiti sui costi per reparto di produzione sulla base di parametri: consumi, tempo ecc. Le quantità prodotte vengono rilevate giornalmente o settimanalmente. Periodicamente, di solito mensilmente, vengono calcolati i costi medi delle unità prodotte per reparto o processo di produzione. I costi accumulati per processo o reparto vengono caricati ed aggiunti ai costi dei successivi reparti o processi.
- c) L'uso dei costi standard si è accompagnato allo sviluppo del controllo di gestione. Scopo principale dei costi standard è quello di pianificare le operazioni e di controllare i costi. Il sistema a costi standard è un metodo di contabilità industriale secondo il quale i costi consuntivi sono comparati con costi predeterminati detti appunto standard. Il costo standard di ciascun prodotto è determinato in anticipo rispetto alla produzione tramite l'uso di specifiche tecniche, elenchi materiali, ore normali di lavoro, in condizioni normali o predeterminate di utilizzo della capacità

produttiva degli impianti. Una volta determinati i costi standard, si rende necessario accertare come tali costi divergano dai costi consuntivi, cioè accertare l'entità degli scostamenti (o varianze). Tali scostamenti sono analizzati per individuare le cause che li hanno originati, in modo da intraprendere eventuali azioni correttive. In altri termini, i costi standard rappresentano uno strumento di controllo, per misurare l'efficienza dell'attività produttiva e di pianificazione delle operazioni future. L'introduzione di un sistema a costi standard richiede la conoscenza dei seguenti dati:

- le quantità di materiali e le parti specificate dai disegni tecnici e dagli appositi elenchi;
- i prezzi di ciascun materiale, basati sugli acquisti precedenti, su ordini in corso o quotazioni;
- il tipo e numero delle ore di lavoro necessarie per la lavorazione come richiesto dalle specifiche tecniche, cicli di produzione ecc.;
- il costo orario della mano d'opera rettificato per riflettere gli incrementi previsti;
- i costi generali di produzione relativi al prodotto.

L'imputazione avviene preferibilmente per reparto o centro di costo e per livelli normali di produzione.

I costi standard richiedono un aggiornamento quando si verificano cambiamenti rilevanti nei costi. Solitamente i costi standard sono aggiornati annualmente in periodi di prezzi relativamente stabili e più frequentemente in periodi di instabilità di prezzi.

I costi standard non possono essere usati nella valutazione del magazzino se essi non sono rappresentativi dei costi effettivi o reali. Nel caso in cui gli standard non siano aggiornati correttamente sarà necessario rettificare il magazzino valutato a costi standard per riflettere i costi effettivi. I costi effettivi da utilizzarsi ai fini della valutazione delle rimanenze devono essere calcolati tenendo conto di quanto previsto in questo Principio contabile.

I costi standard già superati sono rettificati per riflettere cambiamenti reali nelle condizioni di costo, quali i mutamenti dei processi e dell'efficienza, ma non per riflettere l'inefficienza inclusa tra i costi consuntivi. Pertanto, prima di rettificare i costi standard sulla base delle varianze sarà necessario analizzare e studiare le cause degli scostamenti. Le varianze che si originano da inefficienza di produzione, costi anomali, scioperi, impianti inattivi ecc. costituiscono elementi negativi del reddito dell'esercizio in cui si verificano e non quindi sono considerati nella valutazione del magazzino.