

# LA DISCIPLINA DEL BILANCIO D'ESERCIZIO

## ***LE RIMANENZE***

Artt.2424 -2427 c.c.

Principi contabili OIC 13 o OIC 23

# Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

## artt.2424-2425

Sono costituite da beni destinati  
alla vendita e/o alla trasformazione

```
graph TD; A[Sono costituite da beni destinati alla vendita e/o alla trasformazione] --> B[Art. 2424 (Contenuto dello S.P.)]; A --> C[Art. 2425 (Contenuto del C.E.)];
```

### Art. 2424 (Contenuto dello S.P.)

#### 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

### Art. 2425 (Contenuto del C.E.)

#### A) Valore della produzione

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

#### B) Costi di produzione

- 6) acquisti di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;
- .....
- 11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo e merci;

# Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

## OIC 13

### DEFINIZIONI

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).

# Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

## OIC 23

### LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE

I **lavori in corso su ordinazione** sono *“quei contratti di durata normalmente ultrannuale per la realizzazione di un bene o di una combinazione di beni o per la fornitura di beni o servizi non di serie che insieme formano unico progetto ovvero siano strettamente connessi o interdipendenti per ciò che riguarda la loro progettazione, tecnologia e funzione o la loro utilizzazione finale; tali lavori devono essere eseguiti su ordinazione del committente secondo le specifiche tecniche da questi richieste”*.

Le **caratteristiche dei lavori in corso su ordinazione** possono essere così sintetizzate:

- **esistenza di un contratto *ad hoc*** in base al quale viene affidata all'impresa appaltatrice l'esecuzione dei lavori;
- **l'opera deve risultare da un unico progetto** in base alle caratteristiche fornite dal committente;
- la commessa ha generalmente **durata ultrannuale**.

# Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

## OIC 23

### LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE

I lavori in corso su ordinazione sono normalmente affidati con contratti di appalto o altri atti aventi contenuti economici simili (ad esempio, la vendita di cosa futura, alcuni tipi di concessioni amministrative) concernenti la realizzazione di opere, edifici, strade, ponti, dighe, navi, impianti, la fornitura di servizi direttamente correlati alla realizzazione di un'opera (ad esempio, servizi di progettazione) o la fornitura di più beni o servizi pattuiti come oggetto unitario.

# Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

## OIC 23

### LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE

#### Ricavi di commessa

I ricavi di commessa comprendono:

- il prezzo stabilito contrattualmente;
- le maggiorazioni per revisione prezzi;
- i corrispettivi per beni o prestazioni aggiuntive (ad esempio, le varianti);
- corrispettivi aggiuntivi conseguenti ad eventi i cui effetti siano contrattualmente o per legge a carico del committente;
- gli incentivi dovuti all'appaltatore per il raggiungimento di determinati obiettivi;
- le rettifiche di prezzo stabilite con patti aggiuntivi;
- gli altri proventi accessori (ad esempio, i proventi derivanti dalla vendita di eccedenze di materiali non utilizzati o dalla dismissione di impianti e attrezzature al termine della commessa).

# Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

## OIC 23

### LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE

#### Costi di commessa

I costi di commessa includono:

- a) i costi direttamente riferibili alla commessa (costi diretti);
- b) i costi riferibili all'intera attività produttiva e ripartiti, per imputazione, sulle singole commesse (costi indiretti);
- c) ogni altro costo addebitabile al committente sulla base delle clausole contrattuali.

I costi diretti, a titolo esemplificativo ma non esaustivo, comprendono:

- ☐ costi dei materiali utilizzati per la realizzazione dell'opera;
- ☐ costi della manodopera;
- ☐ costi dei subappaltatori;
- ☐ costi per l'impianto e lo smobilizzo del cantiere;
- ☐ ammortamenti dei macchinari impiegati;
- ☐ costi di locazione di impianti e macchinari.

# Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

## OIC 13

### RILEVAZIONI INIZIALI

Il passaggio del titolo di proprietà determina l'inclusione o meno dei beni nelle rimanenze di magazzino ad una certa data:

Beni mobili: la proprietà si trasferisce alla data di spedizione o di consegna, secondo le modalità contrattuali pattuite

Beni immobili: la proprietà si trasferisce alla data di stipulazione del contratto di compravendita



# Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

## OIC 13

### RILEVAZIONI INIZIALI

Le rimanenze di magazzino possono includere a titolo esemplificativo ma non esaustivo:

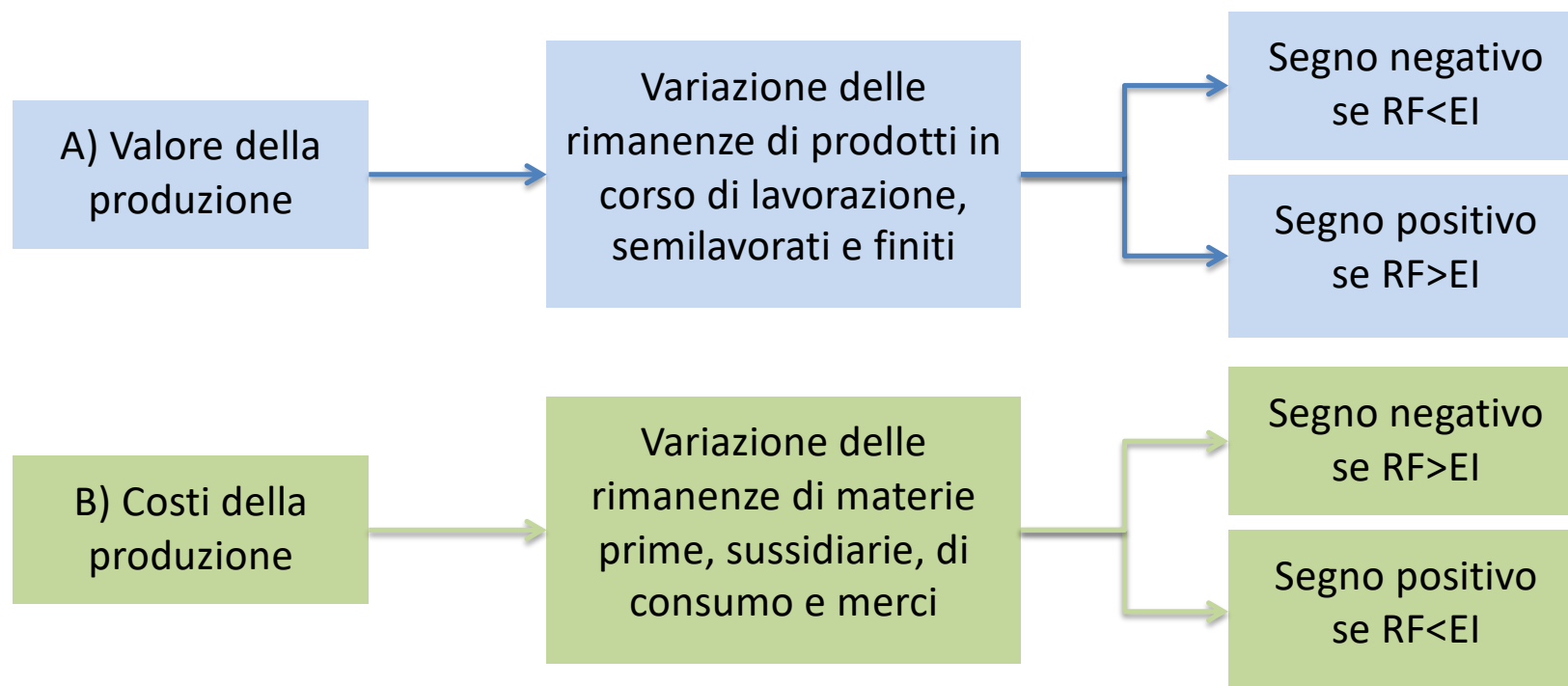
- a) le rimanenze di magazzino presso gli stabilimenti e magazzini della società,
- b) le giacenze di proprietà della società presso terzi in conto deposito, lavorazione, prova, ecc.
- c) materiali, merci e prodotti acquistati, non ancora pervenuti (in viaggio) a patto che l'impresa ne abbia già acquisito il titolo di proprietà.

# Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

## art. 2425

Nel conto economico non appaiono i valori in forma esplicita delle rimanenze, ma, come previsto dalla normativa, la **variazione finale delle rimanenze**.

La variazione finale complessiva è data dalla **differenza tra le rimanenze iniziali e le rimanenze finali**.



# Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

## art. 2427

All'interno della Nota Integrativa andranno indicate le seguenti informazioni:

- i criteri di valutazione;
- eventuali modifiche dei criteri di valutazione rispetto all'esercizio precedente;
- eventuali variazioni intervenute nella consistenza delle poste di bilancio;
- oneri finanziari capitalizzati nelle rimanenze, se rilevati;
- altre sostanziali differenze qualora fossero intervenute.

# Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

## art. 2426

### CRITERI DI VALUTAZIONE

#### 9) le rimanenze ....

- sono iscritte al costo di acquisto o di produzione,
- ovvero al valore di realizzazione 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

#### 10) il costo dei beni fungibili

- può essere calcolato col metodo della media ponderata o con quelli "primo entrato primo uscito" (F.I.F.O.) o "ultimo entrato primo uscito" (L.I.F.O.);
- 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

#### 11) i lavori in corso su ordinazione

- possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza

# Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

## art. 2426 co.9 e OIC 13

### COSTO DI ACQUISTO E COSTI ACCESSORI

Per **costo di acquisto** si intende il prezzo effettivo d'acquisto, ovvero l'importo che si desume dalla fattura emessa dal fornitore, più gli oneri accessori.

I **costi accessori d'acquisto** comprendono tutti i costi collegati all'acquisto e i costi sostenuti per portare il bene nel luogo e nelle condizioni attuali.

# Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

## art. 2426 co.9 e OIC 13

### COSTO DI PRODUZIONE

Il **costo di produzione** comprende:

- tutti i costi direttamente imputabili al bene;
- può comprendere anche altri costi, *per la quota ragionevolmente imputabile al bene*, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato.

**Costo di produzione =  $\sum$ costi d'impiego dei singoli fattori produttivi**

- **costi diretti** (p·q): risorse impiegate in maniera esclusiva per la realizzazione del prodotto (materie prime, mano d'opera diretta, macchinari specifici) convenientemente misurabili
- **costi indiretti** (base di attribuzione): costi relativi a risorse utilizzate promiscuamente per la realizzazione di più prodotti o la cui identificazione non è economicamente conveniente (stipendi, salari, ammortamenti, manutenzioni e riparazioni, ecc.)

# Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

## COSTO DI PRODUZIONE

### Esempio

I ricavi ed i costi relativi all'esercizio (n) della società Alfa sono stati i seguenti:

- Ricavi di vendita € 18.000.000
- Acquisti di materiale (€ 550 x Kg 10.000) = € 5.500.000
- Manodopera diretta (€ 1.700 x h. 3.100) = € 5.270.000
- Ammortamenti industriali € 800.000
- Altri costi fissi industriali indiretti € 400.000
- Costi variabili industriali indiretti € 195.000
- Costi commerciali e amministrativi € 3.800.000

Nel periodo sono stati rilevati i seguenti dati di produzione:

	<b>Prodotto A</b>	<b>Prodotto B</b>
Unità prodotte	500	800
Unità vendute	450	700
Ore di MOD x unità	3	2
Kg di materiale per attività	6	8

# Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

Determinare il valore delle rimanenze dei prodotti finiti sapendo che la ripartizione dei costi comuni è effettuata in base alle ore di manodopera diretta (MOD).

## Ripartizione costi industriali indiretti (base di attribuzione = h. MOD)

Totale costi industriali indiretti:

Amm. Ind. € 800.000 + C.F. ind. € 400.000 + C.V. ind. € 195.000 = € 1.395.000

Quota costi industriali indiretti per h. di MOD: € 1.395.000 / 3.100 = € 450

Quota costi industriali indiretti per unità di prodotto

Prodotto A: h. 3 x € 450 = € 1.350

Prodotto B: h. 2 x € 450 = € 900

Costo unitario di produzione (valore unitario rimanenze)

	<b>Prodotto A</b>	<b>Prodotto B</b>
Materie prime	kg 6 x € 550 = € 3.300	kg 8 x € 550 = € 4.400
MOD	h. 3 x € 1.700 = € 5.100	h. 2 x € 1.700 = € 3.400
Costi industriali indiretti	€ 1.350	900
<b>Totale</b>	<b>€ 9.750</b>	<b>€ 8.700</b>



# Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

art. 2426 co.9 e OIC 13

Valutazione delle rimanenze:  
minore tra

## PRINCIPIO DELLA PRUDENZA

### Costo storico

Costo di acquisto  
Costo di fabbricazione

### Prezzo di mercato

Valore netto di realizzo  
Costo netto di sostituzione

# Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

## art. 2426 co.10 e OIC 13

### **COSTO DEI BENI FUNGIBILI**

(beni sostituibili con altri beni che attengono alla medesima funzione economica e che soddisfano i medesimi bisogni degli utilizzatori)

Valutazione delle rimanenze:

Individuazione unità fisiche e attribuzione dei costi di acquisto e produzione specificamente sostenuti dalle singole unità medesime.

**Problema:**

**difficoltà di applicazione pratica  
del principio dell'identificazione specifica dei costi**



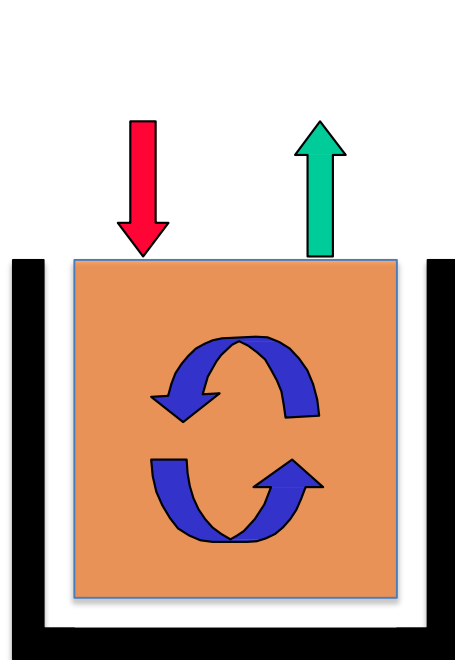
Per questo il codice civile identifica tre metodi per il calcolo del costo:

- L.I.F.O.
- F.I.F.O.
- media ponderata

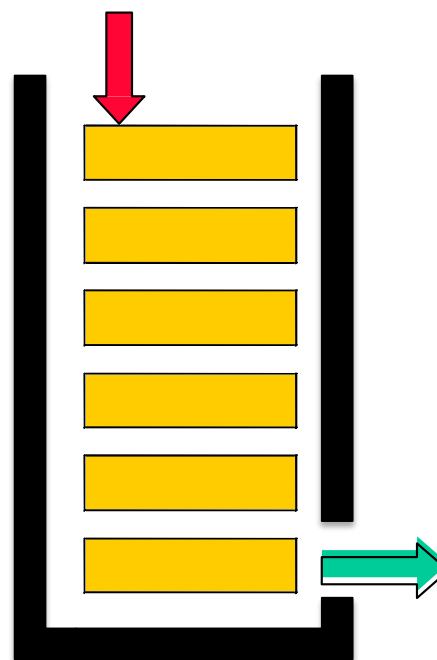
# Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

art. 2426 co.10 e OIC 13

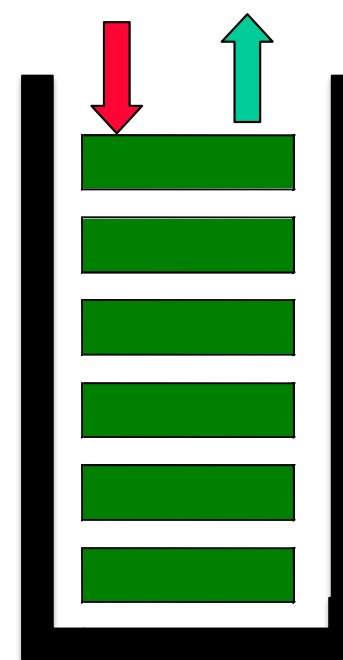
## COSTO DEI BENI FUNGIBILI



Metodo della media ponderata



Primo entrato primo uscito (F.I.F.O.)



Ultimo entrato primo uscito (L.I.F.O.)

**N.B.:** i principi internazionali prevedono nello IAS 2 la valutazione delle rimanenze con i metodi del costo medio ponderato e del F.I.F.O.

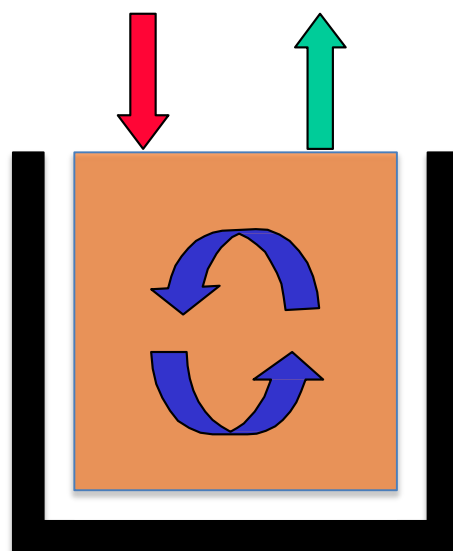
# Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

## art. 2426 co.10 e OIC 13

### COSTO DEI BENI FUNGIBILI

#### Il costo medio ponderato

Con questo metodo le quantità acquistate o prodotte non sono più individualmente identificabili e fanno parte di un insieme in cui i beni sono ugualmente disponibili.



Metodo della media ponderata

Il costo medio può essere ponderato:

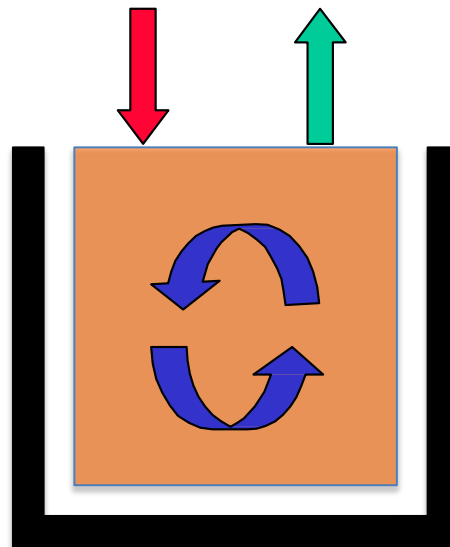
- per movimento
- per periodo

# Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

## art. 2426 co.10 e OIC 13

### COSTO DEI BENI FUNGIBILI

### Il costo medio ponderato



**Metodo della media ponderata**

**per movimento:** il costo medio è calcolato subito dopo ogni singolo acquisto e le vendite vengono scaricate con il costo medio calcolato dopo l'ultimo acquisto effettuato.

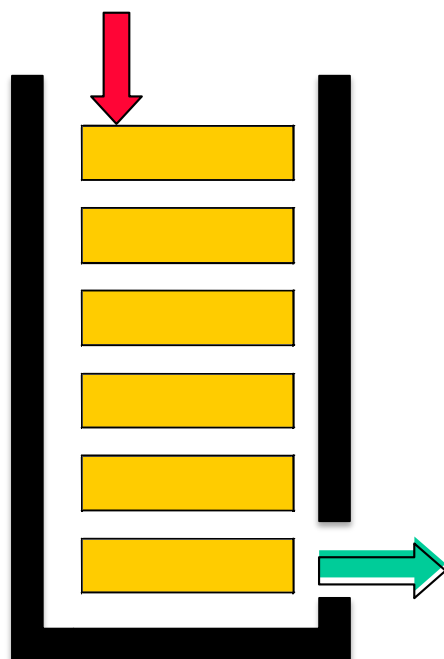
Il costo medio viene determinato dividendo il costo totale delle unità residue prima dell'ultimo acquisto per il totale delle unità residue dopo l'ultimo acquisto;

**per periodo:** 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. Tale secondo metodo è ovviamente più pratico del costo medio ponderato per movimento. La ponderazione può quindi essere calcolata su base annuale o mensile o di altro periodo (es. trimestrale).

# Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

art. 2426 co.10 e OIC 13

## COSTO DEI BENI FUNGIBILI



Primo entrato primo  
uscito (F.I.F.O.)

### Il metodo F.I.F.O. (First In First Out)

Con questo metodo si presume che gli acquisti più remoti nel tempo siano i primi ad essere venduti o utilizzati nella produzione.

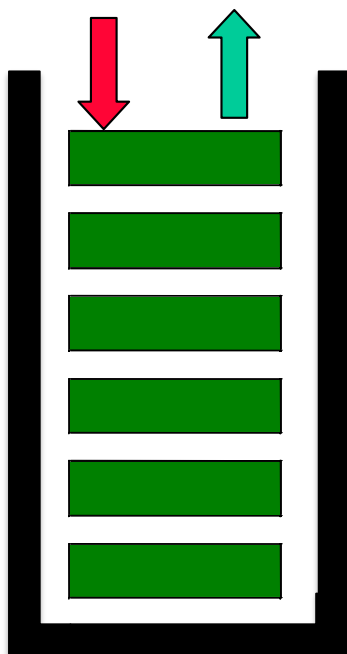
Pertanto, resteranno in magazzino le quantità relative agli acquisti o alle produzioni più recenti.

# Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

art. 2426 co.10 e OIC 13

## COSTO DEI BENI FUNGIBILI

### Il metodo L.I.F.O. (Last In First Out) per movimento



Ultimo entrato primo  
uscito (L.I.F.O.)

Con questo metodo si presume che gli acquisti più recenti siano i primi venduti.

Pertanto, resteranno in magazzino le quantità relative agli acquisti o alle produzioni più remote.

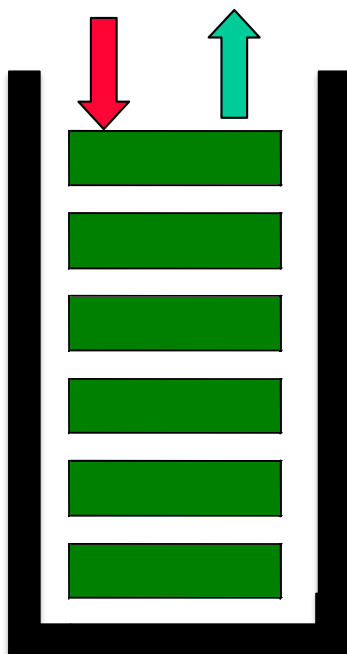
In una situazione di prezzi crescenti nel tempo, questo metodo tende a sottostimare il valore del magazzino.

# Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

## OIC 13

### COSTO DEI BENI FUNGIBILI

#### Il metodo L.I.F.O. (Last In First Out) a scatti



Ultimo entrato primo  
uscito (L.I.F.O.)

L'OIC 13 ammette un ulteriore metodo, il "lifo a scatti", che rappresenta lo standard di riferimento per le valutazioni delle rimanenze ai fini fiscali.

Con questo metodo il primo anno le rimanenze devono essere valutate al LIFO continuo o tramite il criterio del CMP; nell'esercizio successivo si valutano le quantità in giacenza rispetto al periodo precedente, rilevando le eventuali differenza nella giacenza.



# Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

## art. 2426 co.10 e OIC 13

### CONSIDERAZIONI SUI TRE METODI

Il metodo del **costo medio ponderato** rispetto al F.I.F.O. o al L.I.F.O.:  
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 F.I.F.O.** rispetto al L.I.F.O. 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.

Il **metodo del L.I.F.O.** rispetto al costo medio ponderato o al F.I.F.O.: 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.

# Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

## art. 2426 e OIC 23

### VALUTAZIONE DEI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE

#### **METODO DELLA PERCENTUALE DI COMPLETAMENTO**

L'articolo 2426, comma 1, numero 11, del codice civile prevede che “i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza”.

Tenuto conto che, fin dall'inizio dell'attività di produzione, il bene o il servizio è stato commissionato all'appaltatore e il corrispettivo è stato contrattualmente stabilito, il codice civile ammette la possibilità di riconoscere il risultato della commessa negli esercizi in cui i lavori sono eseguiti.

# Le rimanenze nel bilancio d'esercizio

## art. 2426 e OIC 23

### VALUTAZIONE DEI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE

#### **METODO DELLA COMMESSA COMPLETATA**

L'articolo 2426, comma 1, numero 9, del codice civile prevede che “le rimanenze .... sono iscritte al costo di acquisto o di produzione, calcolato secondo il numero 1), ovvero al valore di realizzazione 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”.

Tale criterio, laddove applicato nella valutazione delle commesse, viene denominato nella prassi “criterio della commessa completata”.