

LINEE GUIDA

ITAS 10 - Rimanenze

La piena comprensione delle linee guida richiede un'adeguata conoscenza del relativo ITAS.
Si raccomanda la preventiva lettura dello standard contabile.

LINEE GUIDA ITAS 10 – Rimanenze

Sommario

| | |
|---|----|
| Premessa..... | 3 |
| Definizione di rimanenze e ambito di applicazione..... | 4 |
| Rilevazione iniziale | 5 |
| <i>Costo di acquisto</i> | 6 |
| <i>Costo di produzione</i> | 7 |
| ESEMPIO 1 - DETERMINAZIONE DEL COSTO DIRETTO DI PRODUZIONE..... | 8 |
| ESEMPIO 2 - DETERMINAZIONE DEI COSTI GENERALI DI PRODUZIONE CON CAPACITÀ DI PRODUZIONE NORMALE..... | 10 |
| ESEMPIO 3 - DETERMINAZIONE DEL COSTO DI TRASFORMAZIONE CON CAPACITÀ DI PRODUZIONE NORMALE..... | 12 |
| <i>Altri costi di produzione delle rimanenze ed esclusioni</i> | 13 |
| Valutazione delle rimanenze | 14 |
| <i>Costo specifico</i> | 15 |
| ESEMPIO 4 - VALUTAZIONE AL COSTO SPECIFICO..... | 15 |
| FIFO (<i>First In, First Out</i>)..... | 16 |
| ESEMPIO 5 - FIFO CONTINUO | 16 |
| ESEMPIO 6 - FIFO A SCATTI | 17 |
| <i>Costo medio ponderato</i> | 19 |
| ESEMPIO 7 - COSTO MEDIO PONDERATO CONTINUO | 20 |
| ESEMPIO 8 - COSTO MEDIO PONDERATO A SCATTI..... | 21 |
| ESEMPIO 9 - ESEMPIO DI APPLICAZIONE DEL COSTO MEDIO PONDERATO CONTINUO | 22 |
| <i>Costo di sostituzione e Valore netto di realizzo</i> | 23 |
| ESEMPIO 10 - VALUTAZIONE AL MINORE TRA COSTO E VNR/COSTO DI SOSTITUZIONE | 24 |
| ESEMPIO 11 - VALORE NETTO DI REALIZZO MINORE DEL COSTO | 24 |
| ESEMPIO 12 - VALORE NETTO DI REALIZZO MINORE DEL VALORE DI CARICO IN FIFO | 25 |
| <i>Svalutazione delle rimanenze</i> | 26 |
| ESEMPIO 13 - SVALUTAZIONE DI MAGAZZINO..... | 26 |
| ESEMPIO 14 - RIPRISTINO DI VALORE | 28 |
| Imputazione dei costi delle rimanenze al conto economico..... | 28 |
| ESEMPIO 15 - IMPUTAZIONE DELLE RIMANENZE A BILANCIO..... | 29 |
| La rappresentazione negli schemi di bilancio | 29 |

LINEE GUIDA ITAS 10 - Rimanenze

Premessa

I contenuti del presente documento rappresentano una guida per l'implementazione dello Standard contabile ITAS 10 - *Rimanenze*. Le prescrizioni contenute nel presente documento tengono conto dell'IPSAS 12 - *Inventories*, nella versione pubblicata al 31 gennaio 2019, nonché dell'OIC 13 - *Rimanenze*, nel testo emanato nel dicembre 2016 e aggiornato con gli emendamenti pubblicati il 29 dicembre 2017.

La valutazione delle rimanenze nelle pubbliche amministrazioni assume un'importante rilevanza in quanto, da un lato, le rimanenze sono spesso detenute per la distribuzione o per l'utilizzo nell'erogazione di servizi senza un corrispettivo o verso un corrispettivo simbolico (ad esempio, vaccini distribuiti da un'Azienda Sanitaria Locale) e dall'altro, le rimanenze possono essere acquistate senza un corrispettivo (ad esempio, nei casi di donazioni). Diventa pertanto rilevante procedere alla determinazione del costo attribuibile a specifiche voci di magazzino e la sua successiva rilevazione come costo sul risultato economico dell'amministrazione.

La principale problematica nella contabilizzazione delle rimanenze consiste nella difficoltà di determinare l'importo del costo che deve essere considerato come attività fino a quando sono riconosciuti i relativi ricavi o fino a quando l'attività è distribuita o utilizzata per fornire servizi.

Al fine di favorire una più chiara illustrazione delle procedure di contabilizzazione delle rimanenze, nei paragrafi successivi verrà dapprima definito ed esemplificato il concetto di "rimanenze" nelle pubbliche amministrazioni nonché l'ambito di applicazione dello stesso; successivamente saranno trattate le tecniche contabili specifiche relative alla rilevazione iniziale al costo di acquisto o di produzione e alla valutazione mediante i seguenti metodi: costo specifico, FIFO (*First In, First Out*), costo medio ponderato, costo di sostituzione e valore netto di realizzo. Saranno forniti esempi applicativi di contabilizzazione delle rimanenze; infine sarà affrontata l'imputazione dei costi delle rimanenze in conto economico.

Negli esempi di scritture contabili illustrati nelle linee guida sono utilizzate le voci di conto dell'ultimo livello di dettaglio del Piano dei Conti unico per tutte le amministrazioni pubbliche, approvato il 30 novembre 2023 dal Comitato Direttivo della Struttura di *governance*. Qualora necessario, le amministrazioni pubbliche potranno utilizzare, per le proprie scritture contabili, voci con un ulteriore livello di dettaglio che verranno definite per ciascun comparto in coerenza con quelle di livello superiore.

Definizione di rimanenze e ambito di applicazione

Le rimanenze (cft. ITAS 10 par. 2, 4 e 5) sono attività riferibili a beni acquistati o prodotti che “forniscono il loro potenziale di servizio o il loro beneficio economico in un unico ciclo di produzione e/o di cessione del servizio o prodotto, nella forma di:

- a) beni destinati ad essere impiegati nella prestazione di servizi o nella produzione di altri beni;
- b) beni destinati ad essere ceduti a terzi nel normale svolgimento dell’attività”.

Costituiscono esempi di rimanenze della tipologia a) materiali e forniture in attesa di essere utilizzati nel processo di erogazione di un servizio sanitario (ad esempio, medicinali, reagenti, materiali mono-uso) o nel processo di produzione di prodotti (ad esempio, prodotti galenici realizzati da un laboratorio farmaceutico).

Costituiscono, invece, esempi di rimanenze della tipologia b) beni acquistati da un'amministrazione pubblica e posseduti per la successiva cessione, come dei libri educativi prodotti da un'amministrazione per essere donati alle scuole o agli utenti, ovvero alla cessione di beni detenuti per la rivendita, per esempio, le Carte Nazionali dei Servizi, le Business key o i lettori di smart card forniti dalle Camere di Commercio, Industria e Artigianato.

La cessione a terzi dei servizi o dei beni prodotti o acquistati dall'amministrazione avviene tipicamente contro un corrispettivo economico nullo o simbolico oppure con la corresponsione da parte dell'utente di una tariffa o tassa destinata alla copertura parziale o integrale del costo del servizio o del bene ceduto.

È tuttavia possibile che un'amministrazione pubblica, nel normale svolgimento della sua attività, acquisti beni per la successiva rivendita o produca servizi o beni da cedersi a condizioni di mercato. Si pensi ad un laboratorio di analisi di una università pubblica che eroga servizi ad imprese o ad esse cede prodotti finiti realizzati.

Il paragrafo 5 dell'ITAS 10 riporta le principali tipologie di rimanenze oggetto dello standard. Tali tipologie devono essere considerate come esemplificatrici, ma non esaustive rispetto alle eventuali specificità rinvenibili nella prassi:

- a) le materie prime: materie originarie che non hanno ancora iniziato il processo di trasformazione (ad esempio, principi attivi, sementi per attività biologiche, ecc.);
- b) le materie sussidiarie: costituiti da beni che, pur essendo incorporati in prodotti finiti, costituiscono elementi secondari (ad esempio, viti, bulloni, altri materiali di ferramenta, ecc.);
- c) i semilavorati: sono parti finite dei beni oggetto di produzione, che hanno identità fisica definita, ma che ancora devono essere assemblate nel prodotto finito (ad esempio, un gel prodotto in una fase intermedia del ciclo di produzione necessario per la successiva produzione del prodotto finito);
- d) i materiali di consumo: comprendono materiali che vengono utilizzati e consumati nel processo trasformativo (ad esempio, carburante, cancelleria, materiali di pulizia, vestiario e guardaroba, dispositivi medici, ecc.);
- e) i materiali per la manutenzione e le parti di ricambio, diversi da quelli rientranti nell'oggetto dell'ITAS 4 - *Immobilizzazioni materiali* (ad esempio, parti di ricambio di automezzi);
- f) i prodotti in corso di lavorazione: sono quei beni che devono ancora ultimare il processo di trasformazione;
- g) i beni acquistati per la successiva vendita: acquistati dall'amministrazione pubblica per la successiva rivendita senza che debbano subire alcun processo di trasformazione fisica (ad esempio, farmaci per la distribuzione, le carte nazionali dei servizi fornite dalle Camere di Commercio Industria e Artigianato);

- h) i prodotti finiti: beni che hanno completato il processo trasformativo e che sono idonei ad essere immessi nel ciclo di vendita o ciclo di erogazione (ad esempio, pubblicazioni scientifiche prodotte dall'ente destinate alla vendita);
- i) i prodotti agricoli successivamente al raccolto (ad esempio, i raccolti agricoli destinati alla vendita prodotti da aziende agricole universitarie).

Nel Paragrafo 6 vengono considerate rimanenze i terreni o gli altri beni immobili destinati alla vendita solo se tale operazione rientra nell'attività principale dell'amministrazione (ad esempio, lottizzazioni per la cessione di terreni agricoli per lo sviluppo rurale di aree montane).

Lo standard riporta ai par. 7 e 8 alcune tipologie specifiche di rimanenze:

- a) riserve strategiche di beni (ad esempio, riserve energetiche, medicinali) detenute per l'utilizzo in situazioni di emergenza o di crisi;
- b) beni di natura militare utilizzabili una sola volta (ad esempio, munizioni, ordigni) non rientranti nell'ambito di applicazione dell'ITAS 4 – *Immobilizzazioni materiali*.

Sono da escludere dalle rimanenze le seguenti fattispecie:

- Rimanenze di materiale pubblicitario (ad esempio, *dépliant* teatrali). Tali beni non rispondono alla definizione di attività contenuta nel Quadro Concettuale e, pertanto, non sono iscrivibili fra le rimanenze di magazzino.
- Gli immobili detenuti per essere utilizzati nei processi produttivi, per affittarli a terzi o per fini amministrativi che non devono essere iscritti tra le rimanenze, ma tra le immobilizzazioni materiali.

Inoltre, il par. 3 dell'ITAS 10 esclude l'applicazione dello standard alle seguenti categorie di beni e lavori in corso che avranno una loro trattazione separata nell'ITAS specifico: strumenti finanziari (cft. ITAS 11), attività biologiche impiegate in agricoltura e prodotti agricoli fino al momento del raccolto (cft. ITAS 4), lavori in corso su ordinazione inclusi i contratti di servizio direttamente connessi (cft. ITAS 9) e prestazioni in corso di servizi da erogare.

Rilevazione iniziale

La rilevazione iniziale delle rimanenze è trattata nei par. dal 9 al 20 dell'ITAS, affrontando aspetti relativi al costo delle rimanenze, il costo di acquisto, il costo di produzione e il particolare caso della rilevazione iniziale del costo dei prodotti agricoli ottenuti da attività biologica.

L'attività di rilevazione iniziale richiede che le amministrazioni siano in grado di rilevare in maniera affidabile e sistematica le effettive giacenze di magazzino. Infatti, al fine della valutazione delle rimanenze occorre determinare la modalità di rilevazione della quantità fisica da valorizzare. Tale valorizzazione può avvenire con i seguenti metodi:

- inventario fisico: costruito tramite la conta fisica alla data di chiusura di bilancio;
- rilevazioni permanenti di magazzino: costruito tramite un sistema affidabile di scritture di contabilità di magazzino.

La rilevazione iniziale delle rimanenze è effettuata mediante diversi metodi a seconda che l'operazione di acquisto preveda o meno un corrispettivo economico (cft. ITAS 10 par. 9 e 10).

Nel caso in cui le rimanenze siano state acquisite mediante un'operazione con corrispettivo economico, la rilevazione iniziale dovrà avvenire utilizzando uno dei seguenti metodi:

- a) al costo di acquisto; o
- b) al costo di produzione (dato dalla somma del costo di acquisto e dei costi di trasformazione).

L'utilizzo del costo di acquisto o del costo di produzione è in funzione della tipologia di rimanenza, ovvero il costo di acquisto fa riferimento a quelle tipologie di rimanenze che non sono il risultato di processi di trasformazione fisico-tecnica, mentre il costo di produzione fa riferimento a quelle tipologie di rimanenze che invece sono il risultato di processi di trasformazione fisico-tecnica eseguiti dall'amministrazione che li controlla.

Di seguito una tabella esemplificativa dell'ambito di applicazione del costo di acquisto e del costo di produzione in funzione della natura di rimanenza:

| | Costo di acquisto | Costo di produzione |
|--|-----------------------------|---|
| <i>Materie prime</i> | X | |
| <i>Semilavorati</i> | X (se acquistati tal quali) | X (se trasformati dall'amministrazione) |
| <i>Materie sussidiarie</i> | X | |
| <i>Materiali di consumo</i> | X | |
| <i>Materiali di manutenzione e ricambi</i> | X | |
| <i>Prodotti in corso di lavorazione</i> | | X |
| <i>Prodotti finiti</i> | X (se acquistati tal quali) | X (se trasformati dall'amministrazione) |
| <i>Terreni</i> | X | |
| <i>Beni immobili</i> | X (se acquistati tal quali) | X (se realizzati dall'amministrazione) |

Invece, nel caso in cui le rimanenze vengano acquisite attraverso un'operazione senza corrispettivo economico, "il loro costo è rappresentato dal valore di mercato alla data di acquisizione". Il valore di mercato è definito dai par. 4.14, 4.15 e 4.16 del Quadro Concettuale, alla cui definizione si rimanda. La quantificazione del valore di mercato dipende in primo luogo dall'esistenza o meno di un mercato aperto e attivo e dal quale è quindi desumibile il valore economico del bene. Si pensi ad esempio a una donazione, ricevuta da un'amministrazione, di materiali di protezione individuale per personale sanitario. Il valore di mercato di tali beni è desumibile dai prezzi applicati tramite i mercati elettronici (ad esempio, MEPA). Nel caso in cui invece non esista un mercato aperto e attivo per una particolare tipologia di beni, diventa necessario procedere con stime che considerino la natura e specificità del bene, cercando di contemperare il rispetto dei postulati di bilancio e in particolare del vincolo dei costi-benefici dell'informazione.

A questi casi particolari, va infine aggiunto il caso della valutazione, in sede di rilevazione iniziale, dei prodotti agricoli che l'amministrazione ha raccolto dalle sue attività biologiche, ad esempio da aziende agricole (cft. ITAS 10 par. 20). In tali situazioni, le rimanenze sono valutate al valore di mercato al netto di eventuali costi di vendita al momento del raccolto.

Costo di acquisto

Il costo di acquisto è regolato dai par. dall'11 al 13 dell'ITAS 10. Un primo aspetto trattato dall'ITAS, e funzionale alla rilevazione iniziale del costo di acquisto delle rimanenze, è la determinazione del momento temporale in cui un bene diventa una disponibilità di magazzino (cft. ITAS 10 par. 11).

Un'amministrazione pubblica deve rilevare le rimanenze come attività quando controlla i diritti per creare e mettere in circolazione tali attività, solitamente coincidente con il momento del trasferimento del titolo di proprietà.

Il Comune X ha emesso un ordine di fornitura di vestiario sia estivo che invernale per il corpo di Polizia Locale in data 01/03. In data, 31/03 il fornitore consegna la fornitura che è acquisita dal direttore di esecuzione del contratto il giorno stesso.

In questo caso, la capacità di controllo e il trasferimento della proprietà coincidono. La rilevazione dell'acquisto avverrà in data 31/03.

Nel caso in cui il controllo dei beni e il momento del trasferimento del titolo di proprietà non coincidono prevale la data di acquisizione del controllo.

Il Comune X ha emesso un ordine di fornitura di vestiario sia estivo che invernale per il corpo di Polizia Locale in data 01/03. Il contratto prevede che il trasferimento di proprietà avvenga solo dopo i controlli tecnici e finanziari, i quali si perfezionano in data 15/04.

In questo caso, la capacità di controllo è assunta in data 31/03 da cui si avvia la rilevazione.

Come previsto dal par. 13 dello standard, il costo di acquisto delle rimanenze, dedotti gli sconti commerciali, i resi e altre voci simili, comprende:

- a) il prezzo di acquisto;
- b) i dazi d'importazione e altre tasse (es. IVA indetraibile) a esclusione di quelle che l'amministrazione può successivamente recuperare dalle autorità fiscali;
- c) i costi di trasporto, movimentazione e gli altri costi direttamente attribuibili all'acquisto di prodotti finiti, materiali e forniture di beni.

Il costo di acquisto non include le differenze di cambio che potrebbero emergere in relazione ad acquisti di rimanenze fatturate in valuta estera. Si pensi al caso in cui un centro di ricerca acquisti componenti scientifici direttamente da fornitori esteri (ad esempio, Svizzera).

Costo di produzione

Il costo di produzione è definito e disciplinato dai par. dal 14 al 19 dell'ITAS 10. Il costo di produzione delle rimanenze è definito come la somma dei costi di acquisto, dei costi di trasformazione e degli altri costi sostenuti per portare i beni nel luogo e nelle condizioni attuali.

Mentre il costo di acquisto è disciplinato nei par. precedenti dall'11 al 13, in questa sezione si procede a dettagliare ed esemplificare i concetti di costo di trasformazione e degli altri costi sostenuti per la messa in disponibilità dei beni in magazzino.

I costi di trasformazione delle rimanenze in corso di lavorazione in rimanenze di prodotti finiti includono tutti gli oneri correlati alle unità prodotte che sono individuabili nelle seguenti categorie di costo: costi diretti e una quota di costi indiretti (o costi generali di produzione).

I costi diretti sono costi oggettivamente riconducibili al bene o al servizio per il quale è stato utilizzato. Rientrano tra i costi diretti, ad esempio:

- a) il costo del lavoro diretto;
- b) altri costi del personale direttamente impiegato nella prestazione del servizio (ad esempio, premi/produktività);
- c) materiale di produzione (ad esempio, materiali di consumo).

I costi diretti di trasformazione sono aggiunti al costo di acquisto di beni (ad esempio, materie prime) al fine di determinare il costo diretto di produzione.

NB: Il costo del lavoro e gli altri costi relativi al personale commerciale e amministrativo non concorrono a determinare il costo di produzione e devono essere imputati al conto economico dell'esercizio nel quale essi sono sostenuti.

ESEMPIO 1 - DETERMINAZIONE DEL COSTO DIRETTO DI PRODUZIONE

L'amministrazione X deve determinare il costo unitario diretto di produzione considerando che per produrre 180 unità di un bene da immagazzinare sostiene i seguenti costi diretti:

- | | |
|--------------------------------------|---------|
| - costo di acquisto di materie prime | €10.000 |
| - costo personale diretto | €7.500 |
| - costo packaging | €1.000 |

Soluzione

Il costo diretto di produzione sarà pari a costi di acquisto delle materie prime più altri costi diretti di produzione, ovvero

- | | |
|--------------------------------------|----------------|
| - costo di acquisto di materie prime | €10.000 + |
| - costo personale diretto | €7.500 + |
| - costo packaging | €1.000 = |
| COSTO DIRETTO TOTALE | €18.500 |

Il costo unitario diretto di produzione sarà pari a $€18.500/180 = €102,78$

A tale costo diretto di produzione dovrà essere aggiunta la quota di costi indiretti (generali) di produzione, sia fissi che variabili.

I costi indiretti (generali) di produzione sostenuti per la realizzazione di un processo di trasformazione delle materie in prodotti finiti sono compresi nel costo delle rimanenze tramite l'adozione di meccanismi di ripartizione sistematici dei costi generali di produzione sia fissi che variabili.

Il costo delle rimanenze non comprende l'eventuale margine di utile o i costi generali di natura amministrativa non attribuibili che concorrono a determinare il prezzo del servizio.

I costi generali della produzione possono essere sia fissi che variabili:

- I costi generali fissi di produzione (cft. ITAS 10 par. 2) sono quei costi indiretti di produzione che rimangono relativamente costanti al variare del volume di produzione. Ad esempio, sono costi fissi di produzione:
 - o ammortamenti degli impianti, macchinari e attrezzature utilizzati per la produzione;
 - o costi relativi a contratti di affitto o leasing degli impianti, macchinari e attrezzature utilizzati per la produzione;
 - o costi di gestione connessi alla produzione (ad esempio, direttore/responsabile produzione)
- I costi generali variabili di produzione (cft. ITAS 10 par. 2) sono quei costi indiretti che variano con il variare del volume della produzione e sono attribuiti a ciascuna unità prodotta in base al livello effettivo di produzione. Ad esempio, sono costi variabili di produzione:
 - o materiali di consumo indiretti;
 - o manodopera indiretta;
 - o utenze di produzione.

Il costo di trasformazione è quindi dato dalla somma dei costi diretti di produzione e di una quota proporzionale di costi generali di produzione. A titolo esemplificativo ma non esaustivo, vengono di seguito riportati alcuni esempi delle suddette categorie di costo:

| Costi Diretti | Costi generali di produzione |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ● Materiali di produzione ● Semilavorati ● Costo della manodopera diretta, inclusivo degli oneri accessori ● Imballaggi ● Costi per servizi direttamente riferibili al processo di trasformazione ● Costi relativi a licenze di produzione | <ul style="list-style-type: none"> ● Stipendi, salari e relativi oneri riguardanti la manodopera indiretta e costi della direzione della produzione ● Ammortamenti di beni materiali e immateriali che contribuiscono alla produzione ● Manutenzioni e riparazioni ● Materiali di consumo ● Altri costi effettivamente sostenuti per la lavorazione di prodotti (riscaldamento, energia elettrica, acqua, manutenzione esterna, servizi di vigilanza, ecc.) |

Mentre i costi diretti non pongono particolari problemi di attribuzione al bene, per i costi generali si pone la necessità di definire dei criteri tramite cui allocare gli stessi a più beni. L'ITAS 10 distingue tale modalità tra i costi fissi generali di produzione e i costi variabili generali di produzione.

L'ITAS 10 prevede che i costi fissi generali di produzione sono attribuiti a ciascuna unità prodotta sulla base della capacità produttiva normale. Per capacità produttiva normale si intende il livello di produzione che si prevede di raggiungere in condizioni normali, considerando una efficienza media, tenendo conto della perdita di capacità derivante dalla manutenzione pianificata, dei periodi di chiusura, ferie o

sospensione programmata dell'attività. Livelli di sottoproduzione o sovrapproduzione non devono essere considerati per effettuare la ripartizione dei costi fissi generali. Solitamente viene espressa in numero di ore o numero di prodotti.

Di seguito viene presentato un esempio di quantificazione della capacità produttiva normale.

Un'amministrazione all'interno di un suo laboratorio produce una serie di beni per la cui realizzazione impiega quattro unità di personale a tempo pieno. La capacità teorica di ore di lavoro è stimata a 5.600 ore (1.400 ore per unità di personale). L'amministrazione stima che, considerando le pause, i permessi, le malattie, le riunioni, i corsi di aggiornamento e altre attività non relative alla produzione, la capacità normale di ore lavoro si collochi all'80% di quella teorica, ovvero a 4.480 ore. Sapendo inoltre che per la realizzazione di un bene occorrono circa 8 ore di lavoro, la capacità produttiva normale sarà paria a 560 unità (4.480/8).

L'attribuzione dei costi fissi generali di produzione avviene mediante l'utilizzo di specifici criteri di ripartizione che, a titolo esemplificativo ma non esaustivo, possono riferirsi a:

- ore lavoro del personale diretto;
- costo del personale diretto;
- ore macchina.

I costi fissi generali di produzione non attribuiti sono rilevati come costo nell'esercizio nel quale essi sono sostenuti.

A differenza dei costi fissi generali, i costi generali variabili di produzione sono attribuiti a ciascuna unità prodotta sulla base dell'effettivo utilizzo nei processi di trasformazione o erogazione (cft. par. 16 ITAS 10).

Negli esempi successivi sono presentati casi di determinazione della quota di costi generali di produzione.

ESEMPIO 2 - DETERMINAZIONE DEI COSTI GENERALI DI PRODUZIONE CON CAPACITÀ DI PRODUZIONE NORMALE

Caso 1: produzione al di sopra della normale capacità produttiva

L'amministrazione X deve determinare la parte di costi fissi generali di produzione da attribuire alle rimanenze. I dati relativi alla produzione sono i seguenti:

| | |
|---|----------------|
| Capacità produttiva piena annua | 100 ore lavoro |
| Capacità produttiva normale annua | 70 ore lavoro |
| N° ore lavoro annue effettuate nel periodo | 80 ore |
| Costi fissi generali di produzione | €40 |
| Totale unità in giacenza a inizio esercizio | 20 unità |
| Totale unità prodotte nell'anno | 80 unità |
| Totale unità cedute nell'anno | 77 unità |
| Totale unità in giacenza a fine esercizio | 23 unità |

I costi fissi generali sono allocati sulla base delle ore di lavoro.

Soluzione

Per prima cosa è necessario determinare un coefficiente di allocazione (o tasso di assorbimento) dei costi generali di produzione per ogni ora di lavoro, utilizzando la capacità produttiva normale (70 ore). Il calcolo sarà:

$$€40 / 70h = €0,57$$

Successivamente, è necessario determinare le ore effettive di lavoro per unità di prodotto (80 ore / 80 unità di prodotto = 1

Quindi l'amministrazione allocherà ai beni in rimanenza i costi generali utilizzando il coefficiente di allocazione orario moltiplicandolo per il numero effettivo di ore lavorate per unità di prodotto.

I costi fissi generali di produzione contabilizzati come parte del costo di produzione delle rimanenze sono pari a:

$$\text{N}^\circ \text{ di unità in giacenza a fine esercizio} \times \text{N}^\circ \text{ ore lavoro per unità di prodotto} \times \text{coefficiente di allocazione} =$$

$$23 \times 1 \times 0,57 = €13,11$$

La rimanente parte di costi fissi generali di produzione ($€40 - €13,11 = €26,89$) è contabilizzata come costo di periodo nel conto economico.

Caso 2: produzione al di sotto della normale capacità produttiva

L'amministrazione X deve determinare la parte di costi fissi generali di produzione da attribuire alle rimanenze. I dati relativi alla produzione sono i seguenti:

| | |
|--|----------------|
| Capacità produttiva piena annua | 100 ore-lavoro |
| Capacità produttiva normale annua | 70 ore-lavoro |
| N° ore lavoro annue effettuate nel periodo | 60 ore |
| N° ore-macchina annue | 60 ore |
| Costi fissi generali di produzione | €8 |
| Costi variabili generali di produzione | €32 |
| N° di unità in giacenza a inizio esercizio | 20 unità |
| Totale unità prodotte nell'anno | 60 unità |
| Totale unità vendute nell'anno | 57 unità |
| Totale unità in giacenza a fine esercizio | 23 unità |

Soluzione

Per prima cosa è necessario determinare un coefficiente di allocazione (o tasso di assorbimento) dei costi generali di produzione, sia fissi che variabili. I costi fissi generali sono attribuiti utilizzando la capacità produttiva normale (70 ore). Il coefficiente di allocazione orario dei costi fissi generali di produzione sarà pari a:

$$€8 / 70h = €0,11$$

I costi variabili generali sono allocati sulla base dell'utilizzo effettivo degli impianti di produzione (60 ore-macchina). Il coefficiente di allocazione orario dei costi variabili generali di produzione sarà pari a:

$$€32 / 60h = €0,54$$

L'amministrazione deve quindi allocare alle rimanenze i costi generali fissi e variabili rispettivamente €0,11 e €0,54 per ora di lavoro utilizzata.

I costi fissi di produzione allocati alle 60 unità prodotte nell'anno sono pari a: $60 \times 0,11 = €6,6$. La restante parte di costi fissi di produzione ($€8 - €6,6 = 1,4$) non è allocata alle rimanenze ma è imputata al conto economico come costo. Si noti che l'ammontare dei costi fissi di produzione allocato alle rimanenze non si è incrementato per effetto di una minore capacità produttiva sfruttata dall'amministrazione.

Dato che per produrre ogni unità è necessaria 1 ora (60 ore / 60 unità prodotte), i costi generali fissi e variabili iscritti come parte del costo delle rimanenze sono così calcolati:

$$\begin{aligned} & \text{N° di unità di chiusura dell'inventario} \times \text{N° di ore per la produzione di ogni unità di prodotto} \times \\ & (\text{coefficiente di allocazione dei costi fissi di produzione} + \text{coefficiente di allocazione dei costi variabili}) = \\ & 23 \times 1 \times (\text{€}0,11 + \text{€}0,54) = \text{€}14,95 \end{aligned}$$

La rimanente parte ($€8 + €32 - €14,95 = €25,05$) è contabilizzata come costo nel conto economico.

ESEMPIO 3 - DETERMINAZIONE DEL COSTO DI TRASFORMAZIONE CON CAPACITÀ DI PRODUZIONE NORMALE

L'amministrazione X deve valutare le rimanenze di beni prodotti presenti in magazzino, ovvero 180 unità. Valorizzando le rimanenze sulla base dei contratti di cessione dei beni in essere l'amministrazione potrebbe effettuare una valutazione pari a €35.540.

Per la produzione dei beni in magazzino, l'amministrazione ha sostenuto costi diretti variabili per €18.500.

Per quanto riguarda, invece, i costi indiretti, l'amministrazione ha sostenuto:

- ammortamenti e immobilizzazioni €8.400;
- manutenzioni ordinarie €1.400;
- costi di trasporto per materie prime €7.500;
- costi per smaltimento degli scarti di produzione €2.670;
- costi generali €3.800.

La capacità produttiva massima teorica è di 350 unità mentre la capacità produttiva normale, che considera interruzioni dovute ad interventi di manutenzione ordinaria, è di 290 unità.

Soluzione

L'ITAS 10 prevede che le rimanenze, qualora siano destinate ad essere cedute a condizioni di mercato o siano destinate alla produzione di servizi o beni da cedersi a condizioni di mercato, siano iscritte in bilancio al minore tra il costo e il valore netto di realizzo.

Nel caso di specie il valore netto di realizzo è pari a €35.540 ovvero il prezzo di vendita che è possibile stimare nello svolgimento della normale attività aziendale.

Inoltre, ai fini della determinazione del costo ai sensi dell'ITAS 10, ai costi diretti di produzione deve essere sommata quota parte dei costi indiretti e dei costi generali di produzione sostenuti per trasformare le materie prime in prodotti finiti.

Il totale dei costi indiretti è pari a:

$$8.400 + 1.400 + 7.500 + 2.670 + 3.800 = €23.770$$

Il valore dei costi indiretti è pari a €23.770, escluse i costi generali in conformità con quanto previsto dall'ITAS 10 in quanto le stesse non rappresentano costi di produzione sostenuti per portare le rimanenze nel luogo e nelle condizioni attuali.

I costi indiretti devono essere quindi ripartiti e allocati in base alla normale capacità produttiva. La quota di costi generali di produzione viene calcolata come di seguito riportato (espressi in migliaia di euro):

$$23.770 / 290 \times 180 = 14.754 \text{ (arrotondato)}$$

Il costo delle rimanenze è, quindi, pari alla somma dei costi diretti e di quota parte dei costi indiretti, ovvero:

$$18.500 + 14.754 = 33.254$$

Le rimanenze devono essere iscritte in bilancio al valore del costo (€33.254) essendo inferiore al valore netto di realizzo (€35.540), così come richiesto dall'ITAS 10.

Altri costi di produzione delle rimanenze ed esclusioni

Il par. 17 dell'ITAS 10 prevede che possano essere inclusi nei costi delle rimanenze altri costi rispetto ai precedenti nella misura in cui essi si siano sostenuti per portare i beni nel luogo e nelle condizioni attuali. A titolo di esempio si pensi ai costi di trasporto relativi all'acquisto di reagenti per la produzione di un vaccino sostenuti dal laboratorio analisi di un'azienda ospedaliera universitaria; tali costi di trasporto devono essere inclusi nel costo delle rimanenze di magazzino. I costi di trasporto successivi alla fase di acquisto e produzione sono da considerarsi costi di distribuzione dei vaccini e, pertanto, sono da escludere dalla valorizzazione delle rimanenze.

Inoltre, il par. 18 dell'ITAS 10 specifica l'impossibilità di attribuzione ai beni rientranti nelle rimanenze di interessi passivi da operazioni di finanziamento della produzione. Lo stesso par. 18 identifica due specifiche casistiche nelle quali tale attribuzione di interessi passivi risulta possibile:

- a) immobili e altri beni ordinariamente disciplinati dall'ITAS 4 iscritti tra le rimanenze: possibilità di capitalizzazione nel valore contabile dell'immobilizzazione degli interessi passivi sostenuti in relazione ai finanziamenti direttamente attribuibili all'acquisto o alla costruzione della stessa. Si pensi ad esempio agli oneri sostenuti tramite mutuo per la realizzazione di lottizzazioni per la successiva cessione di terreni agricoli per lo sviluppo rurale di aree montane;
- b) beni acquistati con specifici accordi commerciali: in caso di acquisto con pagamento differito e l'accordo commerciale contenga effettivamente una componente di finanziamento, tale componente è rilevata come interesse passivo durante il periodo del finanziamento.

Nella casistica a) ci troveremo di fronte ad interessi espliciti ovvero oneri finanziari determinati separatamente tramite una operazione di finanziamento. Nella casistica b), ci troveremo di fronte ad interessi impliciti, ovvero per la quale l'operazione di vendita include anche nella sostanza un'operazione di finanziamento. Tali oneri finanziari non possono essere considerati come un elemento di costo delle rimanenze, ma contabilizzati separatamente. Si tratta questa di una fattispecie meramente teorica, che al momento non pare trovare nella pratica diretta applicazione, fatta salve eventuali eccezioni, modifiche o deroghe della legislazione vigente.

Sulla base di quanto è espressamente incluso nel costo delle rimanenze, è possibile identificare degli esempi di costi esclusi dal costo delle rimanenze, e che, come tali, saranno rilevati come costi nell'esercizio in cui sono sostenuti, a titolo esemplificativo:

- a) le quantità anormali di materiali sprecati, manodopera, o altri costi di produzione;
- b) i costi di magazzinaggio, a meno che tali costi siano necessari nel processo di produzione prima di un'ulteriore fase di produzione;
- c) i costi generali amministrativi che non contribuiscono a portare le scorte nella loro attuale collocazione e condizione;
- d) costi di vendita/cessione.

Valutazione delle rimanenze

La valutazione delle rimanenze è trattata dai par. dal 21 al 29 dell'ITAS. Il principio generale per la valutazione delle rimanenze (par. 21) è che le stesse devono essere valutate "al minore tra il costo, come determinato nei par. da 9 a 20 e da 22 a 24, e il costo di sostituzione", fatto salvo che le rimanenze siano detenute per la cessione a condizioni di mercato, nel qual caso la valutazione avviene al minore tra il costo e il valore netto di realizzo.

Le rimanenze devono essere valutate al minore tra il costo e il costo di sostituzione qualora siano detenute:

- a) per la cessione a fronte di un corrispettivo nullo simbolico, o a tariffa; o
- b) per il consumo nella produzione di beni che sono ceduti a fronte di un corrispettivo nullo o simbolico.

Ad esempio, gli stock di vaccini costituiscono delle rimanenze che saranno cedute in futuro a un costo nullo o simbolico, dunque, nel valutare successivamente il loro valore di magazzino si deve confrontare il loro costo di acquisto con il costo di sostituzione e identificare il minore tra i due.

Nel caso in cui le rimanenze siano destinate a essere cedute a condizione di mercato o siano destinate alla produzione di beni o servizi ceduti a condizioni di mercato, devono essere valutate al minore tra il costo e il valore netto di realizzo.

| Tipologia rimanenze | Criterio di valutazione |
|---|---|
| Rimanenze detenute per la cessione con corrispettivo nullo o simbolico | <i>Al minore tra il costo e il costo di sostituzione</i> |
| Rimanenze detenute per il consumo nella produzione di beni ceduti con corrispettivo nullo o simbolico | |
| Rimanenze detenute per la cessione a condizioni di mercato | <i>Al minore tra il costo e il valore netto di realizzo</i> |

Il metodo di determinazione del costo rappresenta la modalità tramite cui una amministrazione procede alla sistematica e periodica valorizzazione del costo delle consistenze di magazzino. La scelta del metodo di determinazione del costo delle rimanenze dipende in primo luogo dalla natura dei beni, ovvero beni non fungibili e beni fungibili (cft. definizione ITAS 10 par. 2). Mentre per i beni non fungibili deve essere

utilizzato il costo specifico, nel caso di beni fungibili l'amministrazione può scegliere tra il metodo FIFO (*First-in, First-out*) e il metodo del costo medio ponderato.

| Natura rimanenze | Metodo di determinazione del costo |
|------------------|---|
| Non fungibile | <i>Costo specifico</i> |
| Fungibile | <i>FIFO (First In, First Out) o Costo medio ponderato</i> |

Ai fini della comprensibilità e comparabilità del bilancio, l'amministrazione deve utilizzare il medesimo metodo di determinazione del costo (FIFO o costo medio ponderato) per tutte le rimanenze aventi natura e utilizzo simili. L'eventuale cambiamento del metodo di valutazione costituisce una fattispecie di cambiamento di politica contabile ai sensi dell'ITAS 2. Per le rimanenze con natura o uso differenti, possono essere giustificati metodi di determinazione del costo diversi.

In nota integrativa deve essere indicato il metodo prescelto nonché gli eventuali cambiamenti nelle modalità di calcolo intervenuti nell'esercizio e i relativi effetti (cft. ITAS 2).

Costo specifico

Il costo delle rimanenze di beni che non sono normalmente fungibili e di beni o servizi mantenuti distinti per specifici progetti deve essere determinato in base al loro costo specifico.

Il costo specifico è attribuito a voci ben identificate di magazzino. Questo è un trattamento appropriato per attività che sono destinate a un progetto specifico, indipendentemente dal fatto che siano stati acquistati o prodotti. Dunque, l'identificazione specifica dei costi è inappropriata quando vi sono articoli di magazzino intercambiabili.

Nell'applicazione del costo specifico, l'amministrazione deve utilizzare il medesimo metodo per tutte le rimanenze aventi natura e utilizzo simili. Per le rimanenze con natura o uso differenti, può essere giustificata l'adozione di metodi di determinazione del costo diversi.

ESEMPIO 4 - VALUTAZIONE AL COSTO SPECIFICO

Il Centro di Ricerca dell'Università X al 31/12 ha realizzato un analizzatore immunologico da porre in vendita nell'anno successivo. Al termine dell'esercizio il Centro di Ricerca deve determinare il valore da attribuire al bene in rimanenza. Si considerino costi per materiale pari a €30.000, costi di manodopera diretta pari a €15.000, costi per utenze pari a €12.000 e altri costi relativi alla progettazione e controllo qualità pari a €5.000.

Soluzione

Il costo specifico del macchinario sarà dato dalla somma di tutti i costi sostenuti fino a quel momento, considerando:

- il costo di acquisto dei materiali
- i costi di trasformazione (es. personale diretto, costi generali di produzione)
- altri costi sostenuti per portare le rimanenze nel luogo e nelle condizioni attuali

Pertanto, il valore da attribuire al software in rimanenza sarà iscritto in bilancio nel modo seguente:

| | |
|--|---------------|
| Costo di acquisto dei materiali | 30.000 |
| Costi di trasformazione: | |
| - diretti (manodopera) | 15.000 |
| - indiretti (utenze) | 12.000 |
| Altri costi (progettazione, controllo qualità) | 5.000 |
| Totale | 62.000 |

FIFO (*First In, First Out*)

Il metodo FIFO presuppone che i prodotti di magazzino che sono stati acquistati per primi (*First-in*) siano venduti per primi (*First-out*). Ne consegue che con il metodo FIFO, dal punto meramente contabile le rimanenze di magazzino sono rappresentate alla fine dell'esercizio da quelle acquistate o realizzate più recentemente.

Alla luce della logica operativa di funzionamento del FIFO, la valutazione delle rimanenze con tale metodo porta a una valorizzazione che tiene conto dei valori più recenti e che quindi meglio rispecchiano i costi di produzione o i costi di acquisto vicini a valori correnti.

Il metodo FIFO può essere applicato in modo continuo per ciascun movimento oppure a scatti, cioè con riferimento a un determinato periodo di tempo (anno, trimestre, mese, etc.).

Nei prossimi esempi si dettaglierà la metodologia sia per il FIFO continuo che per quello a scatti.

ESEMPIO 5 - FIFO CONTINUO

Nella scheda di magazzino i valori delle rimanenze iniziali e dei carichi si basano sui prezzi d'acquisto indicati nella seguente tabella dei movimenti dell'esercizio. Si consideri inoltre un prezzo di mercato pari a €64.

| Data | Descrizione | Quantità (Kg) | Prezzo (€) | Q x P (€) |
|---------|--------------------|---------------|------------|-----------------|
| 01/01/N | Rimanenze iniziali | 450 | 50 | 22.500 |
| 28/02/n | Carico | 520 | 55 | 28.600 |
| 30/04/n | Scarico | (550) 450 | 50 | (28.000) 22.500 |
| | | 100 | 55 | 5.500 |
| 30/04/n | Rimanenze | 420 | 55 | 23.100 |
| 31/08/n | Carico | 580 | 60 | 34.800 |
| 30/11/n | Scarico | (530) 420 | 55 | (29.700) 23.100 |
| | | 110 | 60 | 6.600 |
| 31/12/n | Rimanenze finali | 470 | 60 | 28.200 |

Si determini il valore delle rimanenze finali e la relativa scrittura contabile.

Soluzione

Nel metodo FIFO continuo la valutazione di ogni scarico viene effettuata, per convenzione, utilizzando i prezzi d'acquisto più remoti. Pertanto, il primo scarico (30/04) viene valorizzato a partire dal prezzo delle rimanenze iniziali. Se la quantità dello scarico eccede la quantità delle rimanenze iniziali, tale quantità eccedente (Kg 550 – Kg 450 = Kg 100), viene valorizzata facendo riferimento al prezzo del primo carico

(28/02). I due valori parziali così ottenuti vengono sommati per ottenere il valore dello scarico al 30/04 (Kg 550 a € 28.000,00). Le rimanenze al 30/04 sono ottenute sommando alle rimanenze iniziali, il carico del 28/02 e sottraendo lo scarico del 30/04 e sono valorizzate in base al prezzo delle giacenze ancora disponibili al termine del primo scarico (Kg 450 + Kg 520 – Kg 550 = Kg 420). Il secondo scarico (30/11) viene valorizzato a partire dalle rimanenze di materie al 30/04 (Kg 420). Una volta esaurita la quantità residua al 30/04, si considera il valore delle materie relative al carico del 31/08 (Kg 530 - Kg 420 = Kg 110). Le rimanenze finali al 31/12 sono determinate sommando alle rimanenze al 30/04, il carico del 31/08 e sottraendo lo scarico del 30/11 e sono valorizzate al prezzo delle giacenze residue dopo il secondo scarico (Kg 420 + Kg 580 – Kg 530 = Kg 470).

Confronto tra costo d'acquisto nella configurazione del FIFO continuo e valore di mercato (costo di sostituzione):

| Materia A | Q (Kg) | P (€) | P x Q (€) |
|-----------------------|--------|-------|-----------|
| FIFO CONTINUO | 470 | 60 | 28.200 |
| COSTO DI SOSTITUZIONE | 470 | 64 | 30.080 |

La valutazione avverrà al minore tra costo di acquisto (FIFO continuo) e valore di mercato (costo di sostituzione):

FIFO CONTINUO < COSTO DI SOSTITUZIONE

Valutazione rimanenze al FIFO continuo: Kg 470 x € 60,00 = € 28.200,00

In contabilità si rileva la seguente scrittura:

| DATA | CONTI | DARE | AVERE |
|---------|---|--------|--------|
| 31/12/N | Rimanenze di materie prime | 28.200 | |
| | Variazione delle rimanenze di materie prime | | 28.200 |

ESEMPIO 6 - FIFO A SCATTI

Nella scheda di magazzino i valori delle rimanenze iniziali e dei carichi si basano sui prezzi d'acquisto indicati nella seguente tabella dei movimenti dell'esercizio. Si consideri inoltre un prezzo di mercato pari a €64. La valutazione delle rimanenze avviene ricorrendo al metodo del FIFO a scatti con scatto annuale.

| Data | Descrizione | Quantità (Kg) | Prezzo (€) | Q x P (€) |
|---------|--------------------|---------------|------------|-----------------|
| 01/01/N | Rimanenze iniziali | 450 | 50 | 22.500 |
| 28/02/n | Carico | 520 | 55 | 28.600 |
| 30/04/n | Scarico | (550) 450 | 50 | (28.000) 22.500 |
| | | 100 | 55 | 5.500 |
| 30/04/n | Rimanenze | 420 | 55 | 23.100 |
| 31/08/n | Carico | 580 | 60 | 34.800 |
| 30/11/n | Scarico | (530) 420 | 55 | (29.700) 23.100 |
| | | 110 | 60 | 6.600 |
| 31/12/n | Rimanenze finali | 470 | 60 | 28.200 |

Si determini il valore delle rimanenze finali e la relativa scrittura contabile.

Soluzione

Nell'ambito di questa variante del criterio FIFO la valutazione delle rimanenze viene effettuata alla fine di un determinato periodo (anno nel caso analizzato). Il criterio FIFO stabilisce, per convenzione, che le quantità entrate per prime siano le prime a uscire. Pertanto, le rimanenze sono costituite dalle quantità più recenti. Prendendo in considerazione il periodo di un anno, si effettua un confronto tra la quantità delle rimanenze al 31/12 con la quantità delle rimanenze al 01/01.

Se la quantità delle rimanenze a fine esercizio è:

- inferiore alla quantità di inizio esercizio le rimanenze finali verranno valutate interamente al prezzo di acquisto dell'ultimo carico;
- superiore alla quantità di inizio esercizio, le rimanenze finali verranno valutate, in parte, in base al prezzo dell'ultimo carico (fino a esaurimento della relativa quantità) e per l'eccedenza in base al prezzo d'acquisto del carico precedente e così via.

Nel caso analizzato, la quantità delle rimanenze finali al 31/12 risulta superiore rispetto alla quantità delle rimanenze all'01/01. Per cui le rimanenze finali pari a 470 kg sono formate dai 450 kg delle rimanenze iniziali e dallo scatto annuale di 20 kg da valorizzare al costo medio ponderato.

| | | |
|---------------------------|---|--------------------|
| Rimanenze finali al 31/12 | > | Rimanenze al 01/01 |
| Kg 470 | | Kg 450 |

Valutazioni rimanenze finali al 31/12:

| | | | | | |
|----|-----|---|-----|---|--------|
| Kg | 450 | x | €60 | = | 27.000 |
| Kg | 20 | x | €55 | = | 1.100 |
| Kg | 470 | | | | 28.100 |

COSTO UNITARIO = € 28.100,00 / Kg 470 = € 59,79

Confronto tra costo d'acquisto nella configurazione del FIFO a scatti e valore di mercato (costo di sostituzione):

| Materia A | Q (Kg) | P (€) | P x Q (€) |
|-----------------------|--------|-------|-----------|
| FIFO A SCATTI | 470 | 59,79 | 28.101,30 |
| COSTO DI SOSTITUZIONE | 470 | 64 | 30.080 |

Valutazione al minore tra costo di acquisto (FIFO a scatti) e valore di mercato (costo di sostituzione):

FIFO A SCATTI < COSTO DI SOSTITUZIONE

La valutazione rimanenze sarà con il metodo FIFO con la seguente scrittura:

| DATA | CONTI | DARE | AVERE |
|---------|---|-----------|-----------|
| 31/12/N | Rimanenze di materie prime | 28.101,30 | |
| | Variatione delle rimanenze di materie prime | | 28.101,30 |

Si ipotizzi ora, alternativamente, che la quantità delle rimanenze finali al 31/12 sia di Kg 600:

| | | |
|---------------------------|---|--------------------|
| Rimanenze finali al 31/12 | > | Rimanenze al 01/01 |
| Kg 600 | | Kg 450 |

Valutazioni rimanenze finali al 31/12:

| | | |
|----|-----------|----------|
| Kg | 450 x €60 | = 27.000 |
| Kg | 150 x €55 | = 8.250 |
| Kg | 600 | = 35.250 |

COSTO UNITARIO = € 35.250,00 / Kg 600 = € 58,75

Confronto tra costo d'acquisto nella configurazione del FIFO a scatti e costo di sostituzione:

| Materia A | Q (Kg) | P (€) | P x Q (€) |
|-----------------------|--------|-------|-----------|
| FIFO A SCATTI | 600 | 58,75 | 35.250 |
| COSTO DI SOSTITUZIONE | 600 | 64 | 38.400 |

Valutazione al minore tra costo di acquisto (FIFO a scatti) e valore di mercato (costo di sostituzione):

FIFO A SCATTI < COSTO DI SOSTITUZIONE

La valutazione sarà tramite il FIFO a scatti: Kg con la seguente scrittura:

| DATA | CONTI | DARE | AVERE |
|---------|---|--------|--------|
| 31/12/N | Rimanenze di materie prime | 35.250 | |
| | Variazione delle rimanenze di materie prime | | 35.250 |

Costo medio ponderato

Il metodo del costo medio ponderato presuppone che il costo di ogni articolo sia determinato dalla media ponderata del costo di articoli simili all'inizio di un periodo e il costo di articoli simili acquistati o prodotti durante il periodo. La media può essere calcolata su base periodica, o quando viene ricevuta ogni ulteriore spedizione, a seconda delle circostanze. Il costo delle rimanenze viene calcolato in continuo o su base annuale.

A differenza del metodo FIFO, il costo medio ponderato considera le unità in rimanenza come elementi di un insieme in cui non è possibile identificare le singole movimentazioni.

A seconda del momento in cui si effettua la valorizzazione delle rimanenze, il metodo del Costo Medio Ponderato può essere applicato in modo continuo per ciascun movimento oppure a scatti, cioè con riferimento a un determinato periodo di tempo (anno, trimestre, mese, etc.).

ESEMPIO 7 - COSTO MEDIO PONDERATO CONTINUO

Nella scheda di magazzino i valori delle rimanenze iniziali e dei carichi si basano sui prezzi d'acquisto indicati nella seguente tabella dei movimenti dell'esercizio. Si consideri inoltre un prezzo di mercato pari a €64.

| Data | Descrizione | Quantità (Kg) | Prezzo (€) | QxP (€) | Costo medio |
|---------|--------------------|---------------|------------|-----------|-------------|
| 01/01/N | Rimanenze iniziali | 450 | 50 | 22.500 | |
| 28/02/n | Carico | 520 | 55 | 28.600 | |
| | | 970 | | 51.100 | 52,68 |
| 30/04/n | Scarico | (550) | 52,68 | 29.974 | |
| 30/04/n | Rimanenze | 420 | | 22.126 | |
| 31/08/n | Carico | 580 | 60 | 34.800 | |
| | | 1.000 | | 56.926 | 56,93 |
| 30/11/n | Scarico | (530) | 56,93 | 30.172,90 | |
| 31/12/n | Rimanenze finali | 470 | | 26.753,10 | |

Soluzione

Nel metodo Costo Medio Ponderato continuo il valore del costo medio ponderato viene determinato dopo ogni carico.

Nell'esempio considerato, dopo il carico del 28/02 si calcola il costo medio ponderato come rapporto tra la somma del valore delle rimanenze iniziali e del primo carico (numeratore) e la somma delle corrispondenti quantità (denominatore):

$$€ 51.100,00 / \text{Kg } 970 = € 52,68$$

Successivamente si valorizza il primo scarico al suddetto valore di costo medio ponderato:

$$\text{Kg } 550 \times € 52,68$$

Dopo il primo scarico si determinano le rimanenze di materie al 30/04 sia in termini di quantità (Kg 970 - Kg 550 = Kg 420), sia in termini di valore (€ 51.100,00 - € 28.974,00 = € 22.126,00).

A tali rimanenze si somma il secondo carico del 31/08 e si calcola il costo medio ponderato:

$$€ 56.926,00 / \text{Kg } 1.000 = € 56,93$$

Si valorizza il secondo scarico al suddetto valore di costo medio ponderato:

$$\text{Kg } 530 \times € 56,93 = € 30.172,90$$

Le rimanenze finali al 31/12 sono determinate, in termini di quantità, per differenza tra la quantità residua di materie dopo il secondo carico (31/08) e il secondo scarico (Kg 1.000 - Kg 530 = Kg 470) e, per la corrispondente differenza, in termini di valore (€ 56.926,00 - € 30.172,90 = € 26.753,10).

Per poter effettuare il confronto tra costo storico nella configurazione del Costo Medio Ponderato e valore di mercato occorre calcolare il Costo Medio Ponderato unitario:

$$\text{C.M.P. UNITARIO} = € 26.753,10 / \text{Kg } 470 = € 56,92$$

Confronto tra costo d'acquisto nella configurazione del Costo Medio Ponderato continuo e valore di mercato (costo di sostituzione):

| Materia A | Q | P (€) | P x Q (€) |
|-----------------------|--------|-------|-----------|
| C.M.P CONTINUO | Kg 470 | 56,92 | 26.753,10 |
| COSTO DI SOSTITUZIONE | Kg 470 | 64 | 30.080,00 |

Valutazione al C.M. Ponderato: Kg 470 x € 56,9228 = € 26.753,10

In contabilità si rileva la seguente scrittura:

| DATA | CONTI | DARE | AVERE |
|---------|---|-----------|-----------|
| 31/12/N | Rimanenze di materie prime | 26.753,10 | |
| | Variazione delle rimanenze di materie prime | | 26.753,10 |

ESEMPIO 8 - COSTO MEDIO PONDERATO A SCATTI

Nell'ambito di questa variante, il Costo Medio Ponderato viene calcolato alla fine di un determinato periodo (anno, trimestre, mese, etc.). Si considera al numeratore il valore delle rimanenze iniziali e dei carichi del periodo, al denominatore le quantità corrispondenti.

Nel caso analizzato si ipotizza il periodo di riferimento di un anno.

Nella scheda di magazzino i valori delle rimanenze iniziali e dei carichi si basano sui prezzi d'acquisto indicati nella seguente tabella dei movimenti dell'esercizio. Si consideri inoltre un prezzo di mercato pari a €64.

| Data | Descrizione | Quantità (Kg) | Prezzo (€) | QxP (€) | Costo medio |
|---------|--------------------|---------------|------------|-----------|-------------|
| 01/01/N | Rimanenze iniziali | 450 | 50 | 22.500 | |
| 28/02/n | Carico | 520 | 55 | 28.600 | |
| | | 970 | | 51.100 | 52,68 |
| 30/04/n | Scarico | (550) | 52,68 | 29.974 | |
| 30/04/n | Rimanenze | 420 | | 22.126 | |
| 31/08/n | Carico | 580 | 60 | 34.800 | |
| | | 1.000 | | 56.926 | 56,93 |
| 30/11/n | Scarico | (530) | 56,93 | 30.172,90 | |
| 31/12/n | Rimanenze finali | 470 | | 26.753,10 | |

Soluzione

Per prima cosa si determina il Costo Medio Ponderato a scatti al 31/12 dell'anno n. Si considera al numeratore il valore delle rimanenze iniziali e dei carichi del periodo, al denominatore le quantità corrispondenti:

| Descrizione | Quantità (kg) | Prezzo (€) | P x Q (€) |
|--------------------|---------------|------------|---------------|
| Rimanenze iniziali | 450 | 50 | 22.500 |
| Carico 28/02 | 520 | 55 | 28.600 |
| Scarico 30/04 | 550 | 52,68 | 29.974 |
| Carico 31/08 | 580 | 60 | 34.800 |
| | 1.000 | | 56.926 |

Si calcola dunque il Costo Medio Ponderato a scatti

$$\text{C.M.P. a scatti} = \text{€ } 56.926 / \text{Kg } 1.000 = \text{€ } 56,93$$

Confronto tra costo d'acquisto nella configurazione del Costo Medio Ponderato a scatti e valore di mercato (costo di sostituzione):

| Materia A | Q (kg) | P (€) | P x Q (€) |
|-----------------------|--------|-------|-----------|
| C.M.P A SCATTI | 470 | 56,93 | 26.757,10 |
| COSTO DI SOSTITUZIONE | 470 | 64 | 30.080 |

Valutazione rimanenze al C.M.P. a scatti:

$$\text{Kg } 470 \times \text{€ } 56,93 = \text{€ } 26.757,10$$

In contabilità si rileva la seguente scrittura:

| DATA | CONTI | DARE | AVERE |
|---------|---|-----------|-----------|
| 31/12/N | Rimanenze di materie prime | 26.753,10 | |
| | Variazione delle rimanenze di materie prime | | 26.753,10 |

ESEMPIO 9 - ESEMPIO DI APPLICAZIONE DEL COSTO MEDIO PONDERATO CONTINUO

Un'azienda ospedaliera nella sua contabilità di magazzino adotta il criterio del costo medio ponderato continuo e procede con i conteggi periodici del magazzino per tutta la durata dell'anno. All'inizio del mese di giugno dell'anno N sono presenti 1.300 unità di materiale a uso ospedaliero A in deposito, al costo unitario di 10 euro. Durante il mese di giugno sono presenti i seguenti movimenti:

- il 4 giugno consumo di 300 unità;
- l'11 giugno, acquisto di 1.000 unità;
- il 18 giugno, consumo di 500 unità;
- il 30 giugno, 50 unità sono state dematerializzate dopo il conteggio fisico.

Soluzione

La tabella seguente riassume l'evoluzione delle scorte di materiali di consumo clinici nel mese di giugno (valori in euro) vengono indicate le quantità (Q), i costi unitari (CU) e i costi totali relativi ai diversi movimenti di magazzino (CT).

| Movimenti | Carichi | | | Scarichi | | | Inventario | | |
|--|---------|----|--------|----------|----|---------|--------------|-----------|---------------|
| | Q | CU | CT | Q | CU | CT | Q | CU | CT |
| Scorte iniziali 01/06/N | | | | | | | 1.300 | 10 | 13.000 |
| Uscita per consumo di 300 unità il 04/06/N | | | | (300) | 10 | (3.000) | 1.000 | 10 | 10.000 |
| Acquisto di 1.000 unità l'11/06/N | 1.000 | 12 | 12.000 | | | | 2.000 | 11 | 22.000 |
| Uscita per il consumo di 500 unità il 18/06/N | | | | (500) | 11 | (5.500) | 1.500 | 11 | 16.500 |
| Uscita per consumo di 50 Unità dopo il conteggio fisico al 30/06/N | | | | (50) | 11 | (550) | 1.450 | 11 | 15.950 |
| Rimanenze finali al 30/06/N | | | | | | | 1.450 | 11 | 15.950 |

Costo di sostituzione e Valore netto di realizzo

Il costo di sostituzione e il valore netto di realizzo sono definiti nel par. 2 dell'ITAS e disciplinati dai par. dal 25 al 29 dell'ITAS.

Il costo di sostituzione e il valore netto di realizzo (nel caso di beni destinati alla cessione a condizioni di mercato) rappresentano il limite inferiore di valutazione delle rimanenze, qualora il costo risulti superiore.

Per le rimanenze di beni non fungibili la valutazione al costo di sostituzione viene effettuata per singoli beni, invece, per le rimanenze di beni fungibili, la valutazione al costo di sostituzione viene effettuata per le medesime categorie di beni utilizzate ai fini del calcolo del costo con il metodo FIFO o del Costo medio ponderato. Quando il costo delle rimanenze non è recuperabile, si rende opportuno ridurre il costo fino a concorrenza del minor valore netto di realizzo. Ai sensi del par. 28 dell'ITAS10, nel caso di adozione del metodo FIFO, la svalutazione al valore netto di realizzo o costo di sostituzione comporta la creazione di un unico scaglione quantificato a tale valore con tutte le quantità in giacenza nel momento di svalutazione.

Le ragioni che possono causare una perdita di valore delle rimanenze sono diverse: ad esempio, il valore può ridursi a causa di danneggiamenti, obsolescenza, la riduzione dei prezzi di mercato, oppure l'aumento dei costi di completamento di un bene.

Con particolare riferimento al valore netto di realizzo (VNR), questo viene calcolato considerando il prezzo di vendita del bene finale al netto di:

- costi stimati di completamento;
- costi stimati necessari per realizzare la vendita.

L'allineamento del costo dei beni al minore del costo di sostituzione o del VNR deve essere fatto in maniera analitica. Sarà quindi necessario una svalutazione specifica per prodotto (se non fungibile) o per categoria di prodotti (se fungibili).

ESEMPIO 10 - VALUTAZIONE AL MINORE TRA COSTO E VNR/COSTO DI SOSTITUZIONE

Lo Stato dispone in magazzino di un lotto di vaccini non somministrati nell'anno appena concluso. Il costo complessivo del lotto è di €100.000. Il 50% del lotto sarà venduto a un altro Paese europeo che ne ha espresso la volontà di acquisto ad un prezzo pari al 70% del loro costo e il restante 50% sarà somministrato alla fascia della popolazione mancante ipotizzando un costo di sostituzione pari a €70.000.

Come devono essere valutate le rimanenze nei due casi?

Soluzione

Secondo quanto previsto dal par. 21 dell'ITAS 10 la valutazione delle rimanenze deve avvenire al minore tra il costo e il costo di sostituzione. Qualora le rimanenze siano destinate ad essere cedute a condizioni di mercato o siano destinate alla produzione di servizi o beni da cedersi a condizioni di mercato la valutazione sarà effettuata al minore tra il costo e il valore netto di realizzo.

Quindi nel primo scenario in cui i vaccini sono destinati alla vendita avremo che il VNR (valore netto di realizzo) sarà pari a: $50.000 \times 0,7 = €35.000$.

Quindi in questo caso essendo il VNR < Costo (quest'ultimo pari a €50.000), la prima metà del lotto in bilancio sarà valutata per €35.000 (il 35% del costo complessivo del lotto).

Nel secondo scenario, in cui i vaccini vengono ceduti a fronte di un corrispettivo nullo, il loro valore in bilancio sarà uguale al minore tra il costo e il costo di sostituzione. Poiché il costo di sostituzione è superiore al costo (quest'ultimo pari a €50.000) i vaccini in rimanenza da somministrare alla fascia di popolazione mancante saranno valutati a €50.000. Il valore complessivo del lotto in rimanenza è pari a $35.000 + 50.000 = 85.000$

ESEMPIO 11 - VALORE NETTO DI REALIZZO MINORE DEL COSTO

Durante l'anno si acquistano materie prime per 100.000 euro.

In contabilità si rileva la seguente scrittura:

| DATA | CONTI | DARE | AVERE |
|---------|--|---------|---------|
| 31/12/N | Costi per acquisto di materie prime | 100.000 | |
| | Debiti correnti verso fornitori per acquisto di beni di consumo, materie prime | | 100.000 |

Al termine dell'esercizio si procede alla valutazione delle rimanenze di materie prime sulla base dei seguenti dati:

- Costo medio ponderato 100.000 €
- Valore netto di realizzo 90.000 €

Soluzione

Secondo quanto previsto dal par. 21 dell'ITAS 10 la valutazione delle rimanenze deve avvenire al minore tra il costo e il costo di sostituzione. Qualora le rimanenze siano destinate ad essere cedute a condizioni di mercato o siano destinate alla produzione di servizi o beni da cedersi a condizioni di mercato la valutazione sarà effettuata al minore tra il costo e il valore netto di realizzo.

Dato che $VNR < CMP$, la valutazione delle rimanenze sarà da effettuarsi al VNR

In contabilità si rileva la seguente scrittura:

| DATA | CONTI | DARE | AVERE |
|---------|---|--------|--------|
| 31/12/N | Rimanenze di materie prime | 90.000 | |
| | Variazione delle rimanenze di materie prime | | 90.000 |

ESEMPIO 12 - VALORE NETTO DI REALIZZO MINORE DEL VALORE DI CARICO IN FIFO

Nella scheda di magazzino i valori delle rimanenze iniziali e dei carichi si basano sui prezzi d'acquisto indicati nella seguente tabella dei movimenti dell'esercizio.

| Data | Descrizione | Quantità (Kg) | Prezzo (€) | Q x P (€) |
|---------|--------------------|---------------|------------|-----------------|
| 01/01/N | Rimanenze iniziali | 320 | 45 | 14.400 |
| 28/02/n | Carico | 450 | 50 | 22.500 |
| 30/06/n | Scarico | (300) 300 | 45 | (13.500) 13.500 |
| 31/12/n | Rimanenze | (470) 20 | 45 | 900 |
| | | 450 | 50 | 22.500 |

Al termine dell'esercizio si procede alla valutazione delle rimanenze di materie prime considerando che il prezzo di mercato è pari a €47 e che si utilizza il criterio del FIFO continuo per la determinazione del valore delle rimanenze:

Soluzione

Si procede dapprima al confronto tra il valore delle rimanenze determinato con il criterio del FIFO continuo e il VNR:

| Materia A | Q (Kg) | P (€) | P x Q (€) |
|---------------|----------|-------|---------------|
| FIFO CONTINUO | (470) 20 | 45 | 900 |
| | 450 | 50 | <u>22.500</u> |
| | | | 23.400 |
| VNR | 470 | 47 | 22.090 |

La valutazione avverrà al minore tra valore netto di realizzo minore del valore di carico in FIFO:

$$\text{VNR} < \text{FIFO}$$

Valutazione rimanenze al VNR: Kg 470 x € 47,00 = € 22.090,00

Ai sensi del par. 28 dell'ITAS10, nel caso di adozione del metodo FIFO, la svalutazione al valore netto di realizzo o costo di sostituzione comporta la creazione di un unico scaglione quantificato a tale valore con tutte le quantità in giacenza nel momento di svalutazione.

In contabilità di magazzino avremo quindi:

| Data | Descrizione | Quantità (Kg) | Prezzo (€) | Q x P (€) |
|---------|-------------|---------------|------------|-----------|
| 31/12/n | Rimanenze | 470 | 47 | 22.090 |

In contabilità si rileva la seguente scrittura:

| DATA | CONTI | DARE | AVERE |
|---------|---|--------|--------|
| 31/12/N | Rimanenze di materie prime Variazione delle rimanenze di materie prime | 22.090 | 22.090 |

Svalutazione delle rimanenze

Sempre nei par. dal 25 al 29 dell'ITAS, si affronta anche il tema della svalutazione del valore delle rimanenze. Le rimanenze devono essere svalutate fino al valore minimo (VNR o costo di sostituzione) sulla base di una valutazione analitica per singoli beni. Non è appropriato svalutare le rimanenze per classi di beni in magazzino quali, ad esempio, i prodotti finiti o le rimanenze riguardanti un particolare settore operativo.

I materiali e gli altri beni di consumo posseduti per essere utilizzati nella produzione di rimanenze non devono essere svalutati al di sotto del costo se ci si attende che i prodotti finiti nei quali verranno incorporati siano ceduti al costo o al di sopra del costo.

In ciascun esercizio successivo a una svalutazione, è effettuata una nuova determinazione del valore netto di realizzo. Quando le circostanze che precedentemente avevano causato la svalutazione delle rimanenze al di sotto del costo non sussistono più oppure vi sono chiare indicazioni di un aumento nel valore in seguito al cambiamento delle circostanze economiche, l'importo della precedente svalutazione deve essere ripristinato contabilmente entro i limiti della precedente svalutazione (cioè, lo storno è limitato all'importo della svalutazione originale), in modo che il nuovo valore contabile sia comunque il minore tra costo e valore netto di realizzo o il costo di sostituzione.

L'ammontare di un ripristino di valore conseguente a precedenti svalutazioni deve essere iscritto come riduzione del costo delle rimanenze nel conto economico dell'esercizio in cui si effettua il ripristino.

ESEMPIO 13 - SVALUTAZIONE DI MAGAZZINO

L'amministrazione X al termine dell'esercizio evidenzia un valore delle rimanenze pari a €2.000 (definiti con criterio FIFO), determinato da acquisti di materie per €20.000. A inizio periodo non vi erano

rimanenze. Poiché il valore netto di realizzo delle rimanenze viene stimato in €1.500, occorre procedere con la svalutazione del valore di magazzino.

Soluzione

Secondo quanto previsto dal par. 32 dell'ITAS 10 i costi di acquisto dei beni rientranti nelle rimanenze sono iscritti nel conto economico e rettificati mediante la variazione delle rimanenze nell'esercizio. Tale variazione incorpora anche l'eventuale svalutazione o ripristino di valore delle rimanenze.

Nell'esercizio in oggetto dapprima quantifichiamo la svalutazione:

$$\text{Valore delle rimanenze finali} - \text{Valore netto di realizzo delle rimanenze finali} = 2.000 - 1.500 = 500$$

L'amministrazione, al fine della contabilizzazione delle rimanenze, considera direttamente il valore netto di realizzo ovvero €1.500.

La scrittura contabile di iscrizione del valore degli elementi patrimoniali di magazzino sarà la seguente:

| DATA | CONTI | DARE | AVERE |
|---------|---|-------|-------|
| 31/12/N | Rimanenze di materie prime | 1.500 | |
| | Variazione delle rimanenze di materie prime | | 1.500 |

Il valore delle rimanenze di materie è dato da:

Rimanenze finali materie 2.000

(-) Svalutazione rimanenze 500

Valore netto di realizzo 1.500

In bilancio avremo quindi rappresentato il valore del magazzino materie al netto della svalutazione:

Stato patrimoniale 20x1

| | |
|-------------------------|-------|
| | |
| Rimanenze materie prime | 1.500 |

Il costo per consumo materie è così determinato:

Acquisto di materie acquistate (20.000)

+/- variazione nelle rimanenze materie (1.500 - 0) 1.500

Costo del venduto (18.500)

Conto Economico 20x1

| | |
|------------------------------|----------|
| Ricavi | |
| - Acquisto di materie prime | (20.000) |
| +/- variazione nelle materie | 1.500 |

ESEMPIO 14 - RIPRISTINO DI VALORE

L'amministrazione X di cui al caso precedente al termine dell'esercizio successivo, detenendo ancora integralmente le scorte inizialmente possedute nell'esercizio precedente, evidenzia un valore netto di realizzo delle rimanenze pari a 1.800 euro. Occorre procedere a uno storno parziale della svalutazione precedentemente effettuata pari a 300 euro.

Soluzione

Secondo quanto previsto dal par. 32 dell'ITAS 10 i costi di acquisto dei beni rientranti nelle rimanenze sono iscritti nel conto economico e rettificati mediante la variazione delle rimanenze nell'esercizio. Tale variazione incorpora anche l'eventuale svalutazione o ripristino di valore delle rimanenze.

Nell'esercizio in oggetto il ripristino parziale del valore delle rimanenze è pari a 300 euro per un valore netto di realizzo pari a 1.800 euro.

In contabilità si rileva la seguente scrittura:

| DATA | CONTI | DARE | AVERE |
|---------|---|-------|-------|
| 31/12/N | Rimanenze di materie prime | 1.800 | |
| | Variazione delle rimanenze di materie prime | | 1.800 |

In bilancio avremo quindi la seguente rappresentazione:

Stato patrimoniale 20x2

| | |
|-------------------------|-------|
| | |
| Rimanenze materie prime | 1.800 |

Conto Economico 20x2

| | |
|---|-------|
| Ricavi | |
| Variazione nelle rimanenze di materie prime | (300) |
| ... | ... |

Imputazione dei costi delle rimanenze al conto economico

La modalità di imputazione dei costi delle rimanenze al conto economico è disciplinata dai par. dal 30 al 32 dell'ITAS. La contabilizzazione del costo delle rimanenze al conto economico avviene seguendo il principio di competenza economica; pertanto, addebitando il costo nell'esercizio in cui i beni sono ceduti o si è reso il relativo servizio (par. 30).

Seguendo lo stesso principio, anche le eventuali svalutazioni di valore o il ripristino del valore delle rimanenze successivo a precedenti svalutazioni sono contabilizzate e iscritte a conto economico nell'esercizio di competenza, ovvero quando l'evento associato si verifica.

Nel caso di beni valorizzati al costo di acquisto, questi sono contabilizzati come costo al conto economico in sede di acquisto e successivamente rettificati tramite la rilevazione a fine anno della variazione delle rimanenze di magazzino.

ESEMPIO 15 - IMPUTAZIONE DELLE RIMANENZE A BILANCIO

L'amministrazione Y durante l'esercizio ha acquistato delle materie prime per un costo pari a €10.000.

L'amministrazione Y al termine dell'esercizio deve determinare e rilevare le eventuali rimanenze che sono pari €1.000.

Soluzione

In contabilità si rilevano le seguenti scritture:

| DATA | CONTI | DARE | AVERE |
|---------|---|--------|--------|
| 31/07/N | Costi per acquisto di materie prime Debiti correnti verso fornitori per acquisto di beni di consumo, materie prime | 10.000 | 10.000 |
| DATA | CONTI | DARE | AVERE |
| 31/12/N | Rimanenze di materie prime Variazione delle rimanenze di materie prime | 1.000 | 1.000 |

In conto economico saranno quindi imputati costi per materie prime pari a:

| | |
|-----------------------------------|----------|
| Costo acquisto | 10.000 – |
| Variazione nelle rimanenze finali | 1.000 = |
| Costo Materie Prime | 9.000 |

L'esercizio successivo, alla riapertura dei conti si rileva la seguente scrittura:

| DATA | CONTI | DARE | AVERE |
|-----------|---|-------|-------|
| 01/01/N+1 | Variazione delle rimanenze di materie prime Rimanenze di materie prime | 1.000 | 1.000 |

La rappresentazione negli schemi di bilancio

Le rimanenze devono essere esposte nello stato patrimoniale in una voce dell'attivo circolante, anche se il loro realizzo avverrà dopo i 12 mesi. Le rimanenze di beni sono classificate dall'ITAS1 al primo livello nelle seguenti:

1. Materie prime, sussidiarie e di consumo
2. Semilavorati

3. Prodotti in corso di lavorazione
4. Prodotti finiti
5. Merci
6. Attività biologiche
7. Altri beni

Nel prospetto di conto economico invece, viene esposto il valore contabile delle rimanenze nell'esercizio nel quale sono cedute. Quando le rimanenze sono vendute, scambiate o distribuite, il loro valore contabile deve essere imputato come costo nell'esercizio nel quale il relativo provento è rilevato. Se non vi sono ricavi o proventi correlabili, il costo è rilevato in conto economico quando i beni sono distribuiti o viene reso il relativo servizio.

L'ammontare di una svalutazione delle rimanenze e tutte le perdite nel magazzino devono essere rilevate come costi dell'esercizio nel quale la svalutazione o la perdita si sono verificate. Anche l'eventuale ripristino di valore successivo a precedenti svalutazioni deve essere iscritto nel conto economico dell'esercizio nel quale è effettuato il ripristino. L'entità di eventuali svalutazioni o ripristini di valori imputati al conto economico, nonché i fatti che giustificano il ripristino, devono essere riportati in nota integrativa.