

L'inventario di magazzino

di [Commercialista Telematico](http://www.commercialistatelematico.com)

Pubblicato il 15 Dicembre 2009

L'inventario di magazzino, è una procedura sistematica mediante la quale viene accertata l'esistenza di beni, in un determinato luogo e ad una data definita, in corrispondenza della quale non devono avvenire movimenti. Non si attua, però, qualora le giacenze siano così esigue da non avere impatto sul bilancio aziendale. Alcune indicazioni generali e un esempio a partire dalla realtà sanitaria. A cura di Albina Mandrone.

Cos'è l'inventario di magazzino



In generale l'inventario di magazzino, è una procedura sistematica mediante la quale viene accertata l'esistenza di beni, in un determinato luogo e ad una data definita, in corrispondenza della quale non devono avvenire movimenti.

Non si attua, però, qualora le giacenze siano così **esigue** da non avere impatto sul bilancio aziendale. L'inventario si applica sia a rimanenze di beni, che di immobilizzazioni, e può essere effettuato alla data di chiusura dell'esercizio o in momenti diversi per particolari esigenze dell'azienda, o, ancora, in altre situazioni particolari (ad esempio, in caso di passaggio del titolo di proprietà). Obiettivo fondamentale dell'inventario di magazzino è quello di **confermare o rettificare alcuni elementi che sono esposti a bilancio**: cioè si verifica che le quantità fisiche e quelle espresse in contabilità corrispondano. Qualora così non fosse, bisognerà apportare le rettifiche necessarie, ma solo successivamente ad ulteriori controlli, soprattutto **se la conta delle giacenze in questione è dubbia**. E' importante, come accennato in precedenza, che alla data dell'inventariazione non vi siano carichi e scarichi di magazzino.

Principio Contabile n° 13

Analizzando il Principio Contabile n° 13 (le rimanenze di magazzino nella legislazione civilistica e fiscale), si nota che è **diviso in tre parti**:

1. la prima si occupa delle **norme civilistiche**;
2. la seconda delle **norme fiscali**;
3. la terza dei **principi contabili per la rilevazione, valutazione e rappresentazione in bilancio delle rimanenze**.

Norme civilistiche sulle rimanenze di magazzino

Con riferimento al primo punto, le principali norme civilistiche relative alle rimanenze di magazzino (1) sono gli articoli 2424, 2425, 2426.

L'art. 2424 classifica le rimanenze come: materie prime sussidiarie e di consumo, prodotti in corso di lavorazione e semilavorati, lavori in corso su ordinazione, prodotti finiti e merci, acconti.

L'art. 2425 include nel valore della produzione le variazioni positive o negative delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e prodotti finiti e nei costi di produzione le variazioni positive e negative delle rimanenze di materie prime, sussidiarie di consumo e merci (2). L'art. 2426 precisa che le rimanenze che non costituiscono immobilizzazioni, sono iscritte in bilancio, al minore tra il costo di acquisto o di produzione e il valore di realizzo desumibile dall'andamento del mercato.

Norme fiscali sulle rimanenze di magazzino

Per quanto riguarda il secondo punto, le norme fiscali, il principio contabile cita il Testo Unico delle Imposte dirette (D.P.R. 22-12-1986, n° 917), in particolare l'art. 59 (Variazione delle rimanenze) il quale sottolinea che **le rimanenze** elencate nell'art. 53 dello stesso D.P.R. (materie prime e sussidiarie, semilavorati e altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione), **concorrono a costituire il reddito d'esercizio**. Quindi il TU e le norme civilistiche sono concordi nella definizione delle materie prime. Tornando al TU, le rimanenze finali, devono essere raggruppate per categorie omogenee per natura e devono essere valutate ad un valore non inferiore al minore tra il costo e il valore normale (art. 9 comma 3 del TUIR):

“Per valore normale si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi

sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore”).

Il valore normale, è praticamente, quello che l'art. 2426 definisce come valore di mercato, quindi anche in questo caso norme civilistiche e TU sono concordi. Questo perché entrambi rispettano il principio generale della prudenza, che invita a non sopravvalutare le rimanenze di magazzino. Continuando con il TU,

“I prodotti in corso di lavorazione e i servizi in corso di esecuzione al termine dell'esercizio sono valutati in base alle spese sostenute nell'esercizio stesso”.

Inoltre

“Le rimanenze finali di un esercizio, nell'ammontare indicato dal contribuente, costituiscono le esistenze iniziali dell'esercizio successivo (3)”

in quanto si ritiene che si possano recuperare tramite ricavi di futuri periodi (4). Il costo da utilizzare per la corretta valutazione delle rimanenze finali, include anche gli oneri accessori di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali. (per eventuali ulteriori approfondimenti si rimanda al D.P.R. 22-12-1986, n° 117)

Rilevazione, valutazione e rappresentazione in bilancio delle rimanenze

Per quanto riguarda il terzo punto, rilevazione, valutazione e rappresentazione in bilancio delle rimanenze, il Principio Contabile n° 13 richiama i principi generali di comprensibilità, imparzialità, prudenza, continuità di applicazione dei principi contabili, competenza, costo come criterio di base, significatività e rilevanza dei dati, adeguata informativa della nota integrativa, verificabilità dell'informazione ed elenca, come segue, le rimanenze di magazzino:

- merci e prodotti finiti,
- semilavorati,
- prodotti in corso di lavorazione,
- materie prime,
- materie sussidiarie e di consumo.

Inoltre sottolinea come le giacenze hanno valenza sia patrimoniale che reddituale, infatti da un lato, esprimono investimenti in attesa di realizzo, e dall'altro uno storno di costi d'esercizio. Imputando nella

sezione avere del conto economico le rimanenze finali e realizzando lo storno, viene rispettato il principio generale della competenza economica, da un lato, e imputandole nella sezione dare dello stato patrimoniale viene immesso un elemento attivo del capitale di funzionamento con futura utilità, dall'altro. Il Principio, riprende infatti, gli artt. 2424 e 2425 del C.C., ricordando come le rimanenze di magazzino si espongono nello SP e nel CE. Alla base di una corretta valutazione delle rimanenze, però, vi è un'accurata conta fisica, cioè bisogna considerare alcuni accorgimenti procedurali per l'effettuazione dell'inventario fisico:

- tenere nei limiti del possibile la produzione ferma,
- predisporre un programma di inventario fisico ben dettagliato da spiegare agli addetti,
- effettuare le conte con adeguata documentazione,
- analizzare gli scostamenti di entità rilevante tra quantità fisiche e quantità per rilevazioni permanenti,
- rendere operanti le procedure necessarie per assicurare che le operazioni di ricevimento e di spedizione avvenute nei periodi precedente e successivo alla data dell'inventario fisico siano state propriamente contabilizzate (5).

Altri **accorgimenti** da prendere sono i seguenti:

- predisporre un programma di conta,
- assegnare personale competente,
- documentare le conte e le eventuali riconciliazioni che possono rendersi necessarie,
- rettificare le quantità in base alle risultanze della conta.

Una volta effettuate le conte, le rimanenze devono essere valutate sulla base del costo, cioè, riprendendo il C.C. e il TU, il Principio definisce che le rimanenze devono essere iscritte in bilancio al minore tra il costo e il valore di mercato. Il costo storico è l'insieme di tutti i costi diretti e indiretti sostenuti al momento dell'acquisizione delle merci (cioè il costo più gli oneri, esclusi quelli finanziari). Per l'attribuzione dei costi diretti, non ci sono problemi; per l'attribuzione dei costi indiretti, vengono utilizzate percentuali prefissate calcolate, di solito, sulle ore dirette di mano d'opera, o sul costo della mano d'opera diretta. Possono anche essere utilizzate altre tipologie di distribuzione, ma l'importante è che la percentuale utilizzata sia realistica e che le rimanenze siano iscritte in bilancio al minore tra il costo e il valore di mercato (come già sottolineato). E' importante evidenziare che oltre agli oneri finanziari, dal costo vanno escluse anche le spese sostenute per ricerca e sviluppo, perché di solito non producono risultati nell'anno in cui si presentano.

Appurato che le rimanenze devono essere valutate sulla base del costo, allora bisogna definire il costo.

Esistono **4 metodi** per farlo:

- **specifica identificazione del costo**, cioè l'attribuzione puntuale del costo al singolo bene acquistato;

- **FIFO** (primo entrato, primo uscito: in inglese *first in- first out*): segue il flusso fisico delle voci di magazzino, e contrappone ricavi recenti a costi meno recenti;
- **LIFO** (ultimo entrato, primo uscito: in inglese *last in- first out*): contrappone costi più recenti a ricavi più recenti, quindi in una fase di prezzi ascendenti, riesce a ridurre gli eventuali profitti di magazzino che potrebbero sorgere utilizzando gli altri metodi. Dal punto di vista patrimoniale, però, riduce di significatività l'ammontare delle rimanenze;
- **costo medio ponderato**: considera le unità di beni o prodotti acquistati a date diverse e a prezzi diversi, come facenti parte di un unico insieme.

Quanto detto precedentemente, è un'analisi veloce del Principio Contabile n° 13, per cui, per eventuali approfondimenti si rinvia allo stesso. Ciò che in questa sede preme sottolineare è che l'inventario di magazzino, può essere sottovalutato semplicemente perché si basa sulla conta fisica dei prodotti, ma questo è profondamente sbagliato. Non bisogna dimenticare, infatti, che è un elemento essenziale per la chiusura del bilancio di fine anno, essendo una partita che viene riportata anche nel bilancio dell'anno successivo. Questo vale per il settore privato, ma **anche per il settore pubblico**: man mano che ci si avvicina il 31 dicembre, anche per le realtà sanitarie pubbliche si presenta la questione dell'inventario, non solo delle giacenze dei magazzini, ma anche delle giacenze dei reparti. I problemi potrebbero essere amplificati nel secondo rispetto al primo settore. Questo perché bisogna sempre considerare la mission degli istituti sanitari: medici e infermieri, non sono sempre collaborativi nelle attività amministrative (anche se negli ultimi tempi questi atteggiamenti si stanno riducendo), perché spesso le identificano come di minore importanza rispetto alle attività giornaliere di assistenza.

Corretta procedura di inventariazione

Per cui bisogna far sì che siano supportati dalla direzione nel migliore dei modi, per far capire loro perché una certa attività è fondamentale e come svolgerla, ottimizzando i tempi, per evitare situazioni spiacevoli quali:

- mancato rispetto dei tempi,
- mancata attuazione dell'attività richiesta,
- mancato rispetto delle procedure per l'attuazione delle attività,
- attività svolta in maniera frettolosa o erranea,
- etc...

Compito della direzione nella procedura di inventariazione sia a fine anno, sia quando se ne presenti la necessità, è, quindi, quello di supportare i reparti e far in modo che si rendano conto dell'importanza dell'operazione che stanno per eseguire. Bisogna coinvolgere le caposala, o loro responsabile, e far in modo che tutti siano **informati** su cosa si deve fare, entro quando e come. Inoltre, nel frattempo, il responsabile del magazzino deve prevedere anche una **data** in cui effettuare la conta fisica nei

magazzini generali. Come materiale di supporto sarebbe utile produrre dei **report**, per ciascun reparto, con indicazione

- della descrizione del prodotto,
- del codice del prodotto,
- dell' unità di misura, del magazzino da cui il prodotto è pervenuto,
- le unità consumate in corso d'anno
- giacenze alla data prevista dell'inventariazione, da far compilare alle caposala, dopo la conta fisica.

Inoltre bisogna allegare a questo, una **procedura** in cui vengono indicati **i responsabili di riferimento e i passaggi da seguire**. Se necessario, individuare anche una **squadra di conta**, che possa supportare gli operatori in caso di ritardi o difficoltà: operatori preparati e attenti (non bisogna dimenticare, infatti, che si tratta di materiale estremamente delicato.) Successivamente, una volta effettuate le conte e consegnati i report compilati e sottoscritti dalle caposala, allora, dagli operatori del servizio preposto, saranno effettuate le eventuali rettifiche. Anche in questo caso, quindi, come in qualsiasi procedura , c'è bisogno della collaborazione di tutte le persone coinvolte al fine di massimizzare e ottimizzare le risorse disponibili, e non interferire con altre tipologie di attività.

Albina Mandrone 15 Dicembre 2009

NOTE

(1) Principio contabile n° 13, pag.1 (2) Principio contabile n° 13, pag.1 (3) D.P.R. 22-12-1986, n°917, art. 59 (4) A. e R. Pescaglini “ [Ragioneria generale – contabilità generale, bilancio e analisi di bilancio mediante indici](#)”, Edizioni Giuridiche Simone, 2002. (5) Allegato II Principio contabile n° 13, “Indicazioni procedurali per l'inventario delle rimanenze di magazzino e brevi cenni sulle rilevazioni permanenti di magazzino”.