

Il commercialista telematico

La valutazione delle rimanenze: aspetti civilistici, fiscali e operativi

di Daniele Cherubini – Dottore in Economia in Perugia

Le rimanenze di fine esercizio rappresentano costi sostenuti per l'acquisto o la produzione di determinati beni (v. sotto), i cui ricavi saranno però realizzati solo nell'esercizio successivo; essi, pertanto, in base al principio della **competenza**, devono essere rinviati.

Parlare di rimanenze presuppone, soprattutto ai fini fiscali, come vedremo (art. 92 co. 1 TUIR), l'aver raggruppato i beni in rimanenza in categorie omogenee:

- per **natura**, considerando cioè categorie merceologicamente uniformi;
- per **valore**, includendo beni il cui valore sia compreso in una banda di oscillazione del 20% rispetto al valore minimo (così ad es. beni tra i 10 e i 12 €, ma non tra gli 8 e i 12 € in quanto compresi tra 10 € ± 20%)

I beni che costituiscono giacenze di magazzino sono suddivisi nel c.c., ed in particolare negli schemi di stato patrimoniale e conto economico, in:

- **materie prime** → materiali acquisiti da terze economie e destinati ad essere direttamente inglobati nei prodotti finiti
- **materie sussidiarie** → materiali destinati ad essere utilizzati per il completamento dei prodotti
- **materiali di consumo** → materiali usati indirettamente nella produzione
- **merci** → beni destinati alla rivendita, senza ulteriori lavorazioni
- **prodotti in corso di lavorazione** → beni che non hanno ancora terminato il ciclo di produzione e che non hanno ancora raggiunto un'identità fisica ben definita
- **semilavorati** → beni che, pur non avendo ancora terminato il ciclo di produzione, hanno raggiunto una loro identità fisica e contabile
- **prodotti finiti** → beni che sono pronti per la commercializzazione
- **lavori in corso su ordinazione** → si tratta di opere, complessi di opere, forniture di beni e servizi, eseguite su ordinazione del committente in base a contratti di durata generalmente ultrannuale, non ancora concluse alla fine dell'esercizio.

Di essi parlerò separatamente nell'ambito dei 3 punti di vista che qui interessano: civilistico, fiscale e contabile.

1. Aspetti civilistici.

Materie prime, sussidiarie, di consumo e merci.

L'art. 2426 c.c., ai punti 1 e 9 stabilisce che le stesse devono essere iscritte:

- al **costo storico** → costo di acquisto al netto di resi, abbuoni, sconti incondizionati, eventuali contributi in conto esercizio se vi è correlazione temporale certa con l'acquisto di tali beni (parere CONSOB) + oneri accessori di diretta imputazione, quali spese di trasporto, imballo, spese di installazione e di collaudo, assicurazioni, noli, dazi doganali, ecc., **esclusi** gli oneri finanziari, ovvero, se minore
- al **valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato** → per le merci, ma anche per i prodotti finiti, i semilavorati e i prodotti in corso di lavorazione, questo sarà dato dal **valore netto di realizzo**, pari al prezzo di vendita al netto dei costi di completamento e delle spese dirette di vendita quali trasporti, imballaggi, provvigioni, ecc.; per le materie prime, sussidiarie e di consumo sarà pari al loro **costo di sostituzione**, cioè al prezzo di acquisto di tali beni contrattato in quel momento sul mercato in circostanze di ordinaria gestione di impresa.

In virtù del principio della **rappresentazione veritiera e corretta** è fatto divieto di mantenere tale ultimo minor valore qualora siano venuti meno i motivi della svalutazione effettuata. E' da tenere presente che, in base al principio della **prudenza**, il riadeguamento va effettuato solo se vi sia la ragionevole certezza del recupero di tale maggior valore tramite la vendita, ed in tempi brevi.

Come calcolare il costo delle rimanenze? Ovviamente il metodo più attendibile è quello della valutazione **a costi specifici**, ma tale metodo è applicabile solo a beni infungibili, ad imprese cioè che hanno in rimanenza un numero limitato di prodotti ben individuabili, aventi un elevato valore unitario (ad es. imprese edili). Nella pratica però l'entità delle rimanenze, e la loro velocità di rotazione, rendono necessario il ricorso a criteri convenzionali, riconosciuti anche sul piano fiscale. In particolare il c.c. prevede al punto 10 art. 2426, che il costo delle rimanenze, in quanto per lo più beni fungibili, possa essere calcolato coi seguenti metodi:

- **costo medio ponderato**
- **prima entrato, prima uscito (FIFO)**
- **ultimo entrato, ultimo uscito (LIFO)**

Il commercialista telematico

- **prezzo al dettaglio** (è una facoltà concessa ai commercianti al minuto ed agli operatori della grande distribuzione a causa della natura delle loro rimanenze).

Una volta scelto un metodo (si tenga presente che come regola generale lo stesso metodo dovrebbe essere utilizzato per tutte le classi di giacenza - con ciò intendendosi materie prime, merci, ecc. -, anche se nella realtà è tollerato il ricorso a diversi criteri di valutazione per le diverse classi), questo deve essere mantenuto anno dopo anno; eventuali modifiche negli anni successivi vanno indicate e giustificate in nota integrativa, insieme agli effetti di tale modifica sulla situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa.

Va segnalata la facoltà (art. 2426 punto 12) di **non** modificare da un anno all'altro il valore al quale sono iscritti nell'attivo i beni fungibili appartenenti alle sole classi delle materie prime, sussidiarie e di consumo, qualora tali beni siano:

- costantemente rinnovati
- complessivamente di scarsa importanza rispetto all'attivo di bilancio,

e sempreché non si abbiano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione.

Un aspetto importante, che attiene al fatto di considerare o meno un bene come rimanenza ad una certa data, è quello relativo al **passaggio del titolo di proprietà** del bene in oggetto. Voglio ricordare che mentre per i beni immobili il passaggio della proprietà si considera avvenuto alla data di stipula dell'atto di compravendita, per i beni mobili, ed il caso è molto più frequente, si fa riferimento alla data di spedizione o di consegna, e più in particolare al momento in cui si verifica il **trasferimento del rischio**, momento che va individuato in base alle modalità contrattuali dell'acquisto.

Esempio: per quanto riguarda un bene acquistato all'estero con un contratto le cui clausole rientrano negli *Incoterms 2000*, il rischio passa dal venditore all'acquirente nel paese di partenza con le clausole di cui ai gruppi *E* (*EXW*, franco fabbrica), *F* (ad es. *FOB*, franco a bordo) e *C* (ad es. *CIF*, costo, assicurazione e nolo), i c.d. "contratti alla partenza", e di ciò occorrerà tener conto nel momento in cui si dovrà includere o meno tra le rimanenze, ad una certa data, il bene acquistato che a quella stessa data si trovava in viaggio.

Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati.

Per essi valgono in linea di massima le stesse considerazioni già effettuate per il precedente gruppo di rimanenze, con alcune differenze. La più importante è che il c.c. prescrive per essi l'iscrizione in bilancio, anziché ovviamente al costo storico, al **costo di produzione** (salvo per i semilavorati che rappresentano parti finite d'acquisto, che continuano ad essere considerati come le materie prime).

Il costo di produzione comprende:

- tutti i costi **direttamente imputabili** al prodotto, attraverso la tecnica, ad es. del **costo base** (*direct costing*)
- **può** anche comprendere **altri costi di indiretta imputazione** (costi generali di produzione), relativi al periodo di fabbricazione, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto in base a parametri (*cost drivers*), quali ad es. le ore di mano d'opera, le ore macchina, ecc., attraverso tecniche di determinazione del **costo pieno** (*full costing*), quali ad es. l'analisi *ABC*. Tra questi costi si menzionano gli stipendi e i salari riguardanti la mano d'opera indiretta, gli ammortamenti e le manutenzioni dei cespiti destinati alla produzione, i materiali di consumo utilizzati, i consumi di energia, i servizi di vigilanza, ecc.

Non si tratta comunque di una mera facoltà; tale scelta riguarda infatti la corretta applicazione del principio della **rappresentazione veritiera e corretta**. Ovviamente la capitalizzazione di tali costi non deve far superare alle rimanenze il valore di (realizzazione desumibile dall'andamento del) mercato, come sopra inteso.

Il c.c., al punto 1 art. 2426, prevede che il costo di produzione possa comprendere anche gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi. La norma, quindi, estende agli oneri relativi ai finanziamenti in genere i criteri dettati per i costi di indiretta imputazione. Va comunque ricordata la posizione del P.C. n. 13, per cui nella determinazione del costo delle rimanenze gli oneri finanziari, come regola generale, vanno **esclusi**. Ciò subisce un'eccezione nel caso in cui il finanziamento riguardi specifici beni che richiedono un processo produttivo di durata ultrannuale per essere commercializzati: in questo caso è possibile includere nel costo gli interessi passivi, limitatamente al periodo di produzione, a patto che:

- l'onere degli interessi sia stato realmente sostenuto
- il costo + gli interessi capitalizzati non ecceda il valore netto di realizzo
- la capitalizzazione degli interessi venga chiaramente esposta nella nota integrativa.

Tale posizione può estendersi ai casi in cui il finanziamento sia stato assunto per la costruzione di immobili alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa, purché i tempi di tale costruzione eccedano i 12 mesi.

Per quanto riguarda i contributi in conto esercizio, vale il parere CONSOB sopra accennato a proposito del costo storico.

In merito ai criteri di valutazione, invece, occorre distinguere:

- prodotti in corso di lavorazione → beni infungibili → metodo del costo specifico
- semilavorati → beni fungibili → LIFO, FIFO, media ponderata

Il commercialista telematico

Ovviamente anche a tali classi di rimanenze si applica il principio secondo cui il valore da attribuire alle rimanenze deve essere il **minore** tra il costo di produzione ed il valore di (realizzazione desumibile dall'andamento del) mercato.

Prodotti finiti.

Valgono le stesse considerazioni fatte per le materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, a patto di tener conto che anche per essi il c.c. prescrive, anziché ovviamente il costo storico, il **costo di produzione**, come prima determinato, al netto dei costi di distribuzione (trasporti, provvigioni, ecc.), in quanto tali costi, per loro natura, non possono essere stati sostenuti che a fronte di beni che non risultano più tra le rimanenze finali, in quanto venduti.

Lavori in corso su ordinazione.

I lavori in corso di un'impresa, così come definiti in premessa, possono essere originati da:

- **lavorazioni per conto proprio** riguardanti 1) beni destinati ad essere immessi successivamente sul mercato → possono considerarsi semilavorati di produzione o prodotti in corso di lavorazione, da trattare come tali; oppure 2) beni che, una volta ultimati, costituiranno immobilizzazioni necessarie per lo svolgimento dell'attività dell'impresa, e che verranno trattati come tali;
- **lavorazioni per conto di terzi** → è il caso che qui interessa, e sono le opere su commessa; riguardano dunque la costruzione di beni e la fornitura di servizi pattuiti come oggetto unitario su specifica ordinazione del cliente e sulla base di un **contratto** generalmente di appalto o di somministrazione.

I lavori in corso su ordinazione, pertanto, riguardano le imprese che producono **su commessa**, e non quelle che producono per il magazzino. Il c.c. non fa alcuna distinzione in merito alla loro durata, al contrario della norma fiscale, che invece suddivide i lavori in corso in 2 categorie, a seconda che i tempi di esecuzione siano inferiori o superiori ai 12 mesi, ma questo lo vedremo meglio in seguito.

In base al c.c. essi possono essere valutati:

- ai **costi di produzione** (metodo della **commessa completata**) → le rimanenze vengono valutate al costo, mentre l'imputazione dell'utile avviene tutta insieme nell'esercizio in cui l'opera viene completata; secondo il P.C. n. 23 tale metodo va applicato nei soli casi in cui non vi siano le condizioni per applicare il metodo successivo; è accettabile solo nel caso di commesse a b/t (< 12 mesi), in quanto in questo caso non produce distorsioni nel risultato di esercizio;
- sulla base dei **corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza** (metodo della **percentuale di completamento** o dello stato di avanzamento) → le rimanenze comprendono la frazione di corrispettivi ragionevolmente maturata, cosicché l'utile viene ripartito negli anni in base allo s.a.l.; è il metodo suggerito dal P.C. n. 23 per una corretta rappresentazione in bilancio, ed è l'unico metodo ammesso dallo IAS n. 11; infatti la maturazione del corrispettivo, proporzionalmente alla frazione di lavoro eseguito, e l'esistenza di un diritto su base contrattuale al conseguimento del corrispettivo in questione, consentono di considerare realizzato il corrispondente ricavo, e di superare perciò la valutazione ai costi di produzione senza però violare il principio della realizzazione.

Per la determinazione del costo di produzione vale quanto detto sopra per i semilavorati e i prodotti in corso di lavorazione.

Per valutazione sulla base dei corrispettivi maturati i criteri più utilizzati, e indicati nel P.C. n. 23, sono:

- **metodo del costo sostenuto** (*cost to cost*) → i costi sostenuti a fine esercizio vengono rapportati ai costi totali stimati, la percentuale che ne risulta viene poi applicata ai ricavi totali pattuiti.
Esempio: lavoro da eseguirsi in 20 mesi: dal 01/03/2005 al 31/10/2006, costi totali stimati 100.000, corrispettivo pattuito 140.000. A fine 2005 l'imprenditore ha eseguito parte dell'opera sostenendo spese per 40.000. Si avrà $40.000/100.000 = 40\%$, pertanto le rimanenze di lavori in corso saranno pari a $140.000 * 40\% = 56.000$
- **metodo delle ore lavorate** → il principio è uguale al precedente, si considera il rapporto tra le ore effettive di lavoro e quelle totali previste
- **metodo delle unità consegnate** → anche qui occorre riportare le unità effettivamente consegnate (per le opere suscettibili di consegne periodiche parziali stabilite contrattualmente) alle unità totali programmate
- **metodo delle misurazioni fisiche** → vale per quelle commesse (ad es. costruzioni stradali, ferroviarie, ecc.) i cui contratti prevedono un prezzo pattuito in base ad una determinata misura del progredire dei lavori; anche qui si determinerà la % di s.a.l. come rapporto tra quantità prodotte rilevate (ad es. km di binari) rispetto alle quantità totali pattuite.

Qualche osservazione in merito alle seguenti tipologie di oneri:

- **oneri finanziari:** il P.C. n. 23 impone che gli stessi, qualunque sia il criterio di valutazione adottato, costituiscano componenti negativi di reddito e come tali vadano imputati direttamente al conto economico nel momento in cui maturano, negando la possibilità che possano essere differiti;
- **costi per l'acquisizione della commessa:** si tratta di spese per studi, ricerche, gare di appalto, ecc.; il P.C. n. 23 impone che, come regola generale, essi vadano imputati direttamente al conto economico, in quanto costi dell'esercizio di natura ricorrente;

Il commercialista telematico

- **costi pre-operativi**: sono quelli sostenuti dopo l'acquisizione del contratto, ma prima dell'inizio della produzione, quali i costi di organizzazione e di avvio della produzione, quelli per l'impianto e l'approntamento del cantiere, ecc.; se l'impresa adotta il criterio della percentuale di completamento, tali costi devono essere differiti imputandoli nell'attivo s.p. al punto B.I.7 - *Altre immobilizzazioni immateriali*, ed ammortizzati negli esercizi successivi in funzione dello s.a.l.

Anche ai lavori in corso su ordinazione si applica il principio secondo cui le rimanenze devono essere valutate al **minore** tra il costo di produzione ed il valore di (realizzazione desumibile all'andamento del) mercato.

2. Aspetti fiscali.

Materie prime, sussidiarie, di consumo e merci.

Le variazioni delle rimanenze finali rispetto alle esistenze iniziali concorrono a formare il reddito dell'esercizio (art. 92 co. 1 TUIR), in virtù del principio della **competenza** cui si è già fatto cenno. Il TUIR, che a differenza della norma civilistica non fa alcuna distinzione tra beni fungibili e infungibili, prevede la valutazione:

- per **singoli beni** → costo specifico, cioè imputando a ciascun bene il proprio costo di acquisto, come sopra determinato. Trattandosi del costo reale del bene, tale metodo non ha alcun limite minimo di valore;
- per **categorie omogenee di beni**, per natura e per valore (v. sopra) → l'art. 92 co. 1 stabilisce un **valore minimo**, prevedendo che il valore delle rimanenze debba essere \geq a quello che risulta dall'applicazione del metodo LIFO a scatti annuale. Le imprese che in bilancio valutano le rimanenze con i metodi del costo medio ponderato, del FIFO e del LIFO continuo, prosegue l'art. 92 co. 4, potranno conservare tali valori ai fini fiscali, ciò che sta a significare la piena valenza fiscale dei criteri civilistici. In caso di utilizzo di metodi **diversi** da quelli previsti dal c.c., il valore delle rimanenze dovrà essere \geq a quello che si otterrebbe col LIFO a scatti, rendendosi necessaria, qualora non lo fosse, una rettifica in aumento in sede di dichiarazione.

Se in un esercizio, così ancora l'art. 92 co. 5, il valore unitario medio dei beni, determinato secondo i metodi sopra elencati, risulta superiore al **valore normale medio di essi nell'ultimo mese dell'esercizio**, l'intera categoria di rimanenze, indipendentemente dal periodo di formazione (in tal caso si perde dunque l'eventuale stratificazione delle rimanenze per esercizio di formazione), si moltiplica per tale valore normale, così come determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR: *prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza, al medesimo stadio di commercializzazione (es. commercio all'ingrosso, al dettaglio, ecc.), nel tempo e luogo in cui i beni sono stati acquistati*. I minori valori così determinati valgono anche per gli esercizi successivi, a meno che le rimanenze non siano iscritte nello stato patrimoniale a un maggior valore. La questione della deducibilità dai costi dei contributi in conto esercizio si ritiene valido anche ai fini fiscali. Stesso dicasi anche per quanto riguarda l'iscrizione di materie prime, sussidiarie e di consumo ad un **valore costante** alla presenza dei 2 già richiamati requisiti, con l'avvertenza però che tale valore sia \geq a quello derivante dal metodo LIFO a scatti, altrimenti si renderà necessaria opportuna variazione in aumento in sede dichiarativa.

Ancora, ai sensi dell'art. 92 co. 7 TUIR le rimanenze finali di un esercizio nell'ammontare indicato dal contribuente costituiscono le esistenze iniziali dell'esercizio successivo, tuttavia qualora l'Ufficio delle Imposte dovesse operare una rettifica, questa avrà effetto anche per gli esercizi successivi (art. 110 co. 8). In pratica la rettifica operata sulle valutazioni fatte dal contribuente in un esercizio comporterà il ricalcolo delle dichiarazioni presentate successivamente, per tutti gli esercizi sui quali la rettifica ha avuto effetto.

Ultima osservazione, in caso di modifica totale o parziale dei criteri di valutazione adottati nei precedenti esercizi, ai sensi dell'art. 110 co. 6 TUIR occorre informare l'Agenzia delle Entrate attraverso la dichiarazione dei redditi o con apposito allegato.

Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati.

Valgono le stesse considerazioni effettuate per gli aspetti civilistici e fiscali già visti: costo di produzione, valutazione al (minore) valore normale, valutazione obbligatoria dei prodotti in corso di lavorazione ai costi specifici, non imputabilità degli oneri finanziari al costo di produzione, deducibilità dal costo dei contributi in conto esercizio, mutamento dei criteri di valutazione, ecc.

Prodotti finiti.

Anche da un punto di vista fiscale valgono le stesse considerazioni fatte per le materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, sempre con l'avvertenza di tener conto, per essi, del costo di produzione.

Lavori in corso su ordinazione.

La normativa fiscale opera la seguente distinzione:

- lavori con tempo di esecuzione **inferiore a 12 mesi** → non viene riconosciuto il criterio civilistico della percentuale di completamento, ma viene disposta inderogabilmente la valutazione in base alle spese sostenute nell'esercizio (metodo della **commessa completata**);

Il commercialista telematico

- lavori con tempo di esecuzione **superiore a 12 mesi** (art. 93 TUIR) → si tratta di opere, forniture e servizi che abbracciano almeno 2 periodi di imposta e che riguardano una serie di obbligazioni a carico del commissionario tutte distinte ed individuabili, ma talmente interconnesse tra di loro da costituire un'unica, nuova prestazione, che si pone ad un livello diverso e ulteriore rispetto alla somma delle singole prestazioni: la valutazione è fatta sulla base del criterio della **percentuale di completamento**, in base ai corrispettivi pattuiti (art. 93 co. 2), ovvero ai corrispettivi liquidati per la parte di opere, forniture e servizi coperta da s.a.l. Si precisa a tal fine che i corrispettivi liquidati a titolo definitivo sono relativi a s.a.l. accettati dal committente e vanno considerati **ricavi** (la valutazione tra le rimanenze è limitata alla parte non ancora liquidata in via definitiva, art. 93 co. 4), mentre i corrispettivi liquidati in via provvisoria sulla base di s.a.l. non ancora accettati vengono considerati acconti in senso lato, che influenzano il reddito dell'esercizio concorrendo alla valutazione delle **rimanenze**.

Il metodo delle percentuali di completamento è basato sul rapporto tra costi sostenuti e corrispettivi presunti corrispondenti: ne scaturisce una valorizzazione ai ricavi e non ai costi, di modo che una percentuale di utile, calcolata sulla base dei corrispettivi pattuiti, viene considerata a carico di ogni singolo esercizio interessato dall'esecuzione dei lavori.

Si tiene conto, continua l'art. 93, delle **maggiorazioni di prezzo** solo se esse sono richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali, ed in misura:

- non inferiore al 50% finché non siano state definitivamente stabilite
- pari al 100% qualora siano definitivamente accettate dal committente

Le maggiorazioni di prezzo da considerare ai fini della valutazione delle rimanenze finali sono solo quelle previste dalla legge o dal contratto; sono escluse pertanto le pretese dell'appaltatore non previste normativamente o contrattualmente, considerate quindi mere proposte di modifica del contratto non ancora accettate dalla controparte, e perciò prive di fondamento giuridico.

Nelle commesse ultrannuali è consentito al contribuente di ridurre la valutazione della misura massima del 2% a titolo di **rischio contrattuale**; per la Cassazione il 2% va calcolato sull'intero corrispettivo del contratto.

Il contribuente comunicare all'Agenzia delle Entrate (art. 93 co. 6), mediante apposito prospetto da allegare in dichiarazione, gli estremi del contratto, le generalità del committente, la scadenza prevista, e tutti gli elementi utilizzati per la definizione dello stato di esecuzione dei lavori in corso su ordinazione e quindi per la valutazione degli stessi.

Infine è da notare che è possibile valutare le rimanenze di lavori in corso ultrannuali col metodo della commessa completata: a tal fine occorre però presentare all'Ufficio delle Imposte apposita richiesta di autorizzazione che, se non viene negata entro 3 mesi dalla presentazione dell'istanza, si considera accolta.

3. Aspetti contabili e operativi.

I criteri di valutazione.

Come funzionano in pratica i vari criteri di valutazione previsti dalla norma civilistica, e riconosciuti da quella fiscale? Partiamo da un caso pratico.

Esempio:

Data	Quantità acquistata	Quantità venduta	Prezzo unitario	Importo tot. acq.	Importo tot. vend.	Totale giacenza	Prezzo	Valore magazzino
01/01/05						100	1.000	100.000
31/01/05	160		1.100	176.000		260		
28/02/05		200	1.200		240.000	60		
31/05/05	150		900	135.000		210		
30/09/05		60	1.250		75.000	150		
31/10/05	70		1.300	91.000		220		
30/11/05		100	1.350		135.000	120		
31/12/05						120		???

Costo medio ponderato: il valore della singola rimanenza è pari al costo totale dei beni prodotti e acquistati nel 2005, rapportato alla quantità acquistata nell'anno stesso.

Valore rimanenze = $[(176.000+135.000+91.000)/(160+150+70)]*120 = 126.947$

FIFO: gli acquisti più remoti nel tempo sono quelli ad essere venduti per primi (o utilizzati in produzione), pertanto ripercorrendo le varie movimentazioni del magazzino, esso al 31/12/05 risulterà composto da:

50 pezzi a € 900 acquistati il 31/05 – totale 45.000

70 pezzi a € 1.300 acquistati il 31/10 – totale 91.000

Valore rimanenze = 45.000 + 91.000 = **136.000**

LIFO continuo: l'ultima merce ad entrare è anche la prima ad uscire, pertanto ripercorrendo le varie movimentazioni del magazzino, esso al 31/12/05 risulterà composto da:

Il commercialista telematico

60 pezzi a € 1.000 facenti parte delle esistenze iniziali – totale 60.000

60 pezzi a € 900 acquistati il 31/05 – totale 54.000

Valore rimanenze = 60.000 + 54.000 = **114.000**

LIFO a scatti annuale: è una variante del LIFO continuo. Nel primo esercizio di attività le rimanenze sono valutate al costo medio ponderato. Negli esercizi successivi (è il nostro caso), se la quantità è aumentata rispetto all'esercizio precedente, le maggiori quantità vengono valutate con lo stesso metodo utilizzato nel primo esercizio, cioè nel nostro caso dividendo il costo complessivo dei beni acquistati o prodotti nell'esercizio 2005 (€ 402.000) per la quantità acquistata nel 2005 (380), e moltiplicando il tutto per l'incremento delle rimanenze (20). La parte restante (100) mantiene la valutazione al 31/12/2004 (100.000). Pertanto si avrà:

Valore rimanenze = 21.158 + 100.000 = **121.158**

Se invece negli esercizi successivi la quantità dovesse diminuire, la diminuzione si imputa agli incrementi formati negli esercizi precedenti, a partire dal più recente. Così, continuando il nostro esempio, se si avesse la seguente situazione:

Data	Quantità acquistata	Quantità venduta	Prezzo unitario	Importo tot. acq.	Importo tot. vend.	Totale giacenza	Valore magazzino
01/01/06	esistenze iniziali					120	121.158
31/05/06	150		1.300	195.000		270	
30/09/06		160	1.400		224.000	110	
31/12/06	rimanenze finali					110	110.580

le 10 unità in meno del 2006 rispetto al 2005 vanno sottratte all'incremento di 20 formatosi nel 2005, e pertanto il valore del magazzino sarà $100.000 + 1.058 \cdot 10 = 110.580$

Valore di mercato: se ne è già parlato, nei suoi 2 aspetti di valore netto di realizzo, e costo di sostituzione. Nel nostro esempio:

Valore rimanenze = $1.000 \cdot 120 = 120.000$

Come si vede le differenze tra i vari metodi sono notevoli, per cui le conseguenze di un'errata valutazione delle rimanenze potrebbero essere pesanti sia da un punto di vista civilistico (ad es. falso in bilancio) che fiscale (rettifiche fiscali, accertamento induttivo).

Metodo del prezzo al dettaglio: il carico di magazzino viene rilevato sia al prezzo di costo che al prezzo di vendita. Il valore delle rimanenze viene determinato sottraendo dal totale delle merci disponibili, espresse ai prezzi di vendita, l'ammontare dei ricavi conseguiti per quel bene: l'importo che ne risulta è espresso ai prezzi di vendita, e va riportato al costo moltiplicandolo per il rapporto tra costo e prezzo, cioè per il complemento a 100 della percentuale di ricarico. Farò un esempio per chiarire questo semplice concetto.

Esempio: scatola di tonno, costo di acquisto € 1,50 e prezzo di vendita € 2,50 quindi:

$2,50 - 1,50 = 1,00 \rightarrow$ ricarico

$1,00 / 2,50 = 40\% \rightarrow$ % di ricarico, mentre $1,50 / 2,50 = 60\% \rightarrow$ % del costo rispetto al prezzo

Data	Carico			Scarico
	Quantità acquistata	Valorizzazione al costo	Valorizzazione al ricavo	Incasso delle vendite
01/01/05	200 pz.	300,00	500,00	
28/02/05				400,00
31/05/05	1.200 pz.	1.800,00	3.000,00	
30/06/05				2.800,00
31/10/05	1.000 pz.	1.500,00	2.500,00	
30/11/05				1.500,00
Totale	dato trascurabile	dato trasc.	6.000,00	4.700,00

Considerando le rimanenze valorizzate al prezzo di vendita si avrà:

$6.000 - 4.700 = 1.300$

E considerando il ricarico di $1.300 \cdot 40\% = 520$, si avrà il seguente

Valore delle rimanenze: $1.300 - 520 = \text{€ } 780$ pari ovviamente anche a $1300 \cdot 60\%$.

La rappresentazione delle rimanenze.

Le rimanenze compaiono sia nello stato patrimoniale che nel conto economico, così suddivise:

Voci	S.P.	C.E.
Materie prime, sussidiarie e di consumo	C.I.1	B.11
Merci	C.I.4	B.11
Prodotti finiti	C.I.4	A.2

Il commercialista telematico

Prodotti in corso di lavoraz. e semilavorati	C.I.2	A.2
Lavori in corso su ordinazione	C.I.3	A.3

Si noti che le merci e i prodotti finiti, che nello stato patrimoniale si trovano sotto la stessa voce, nel conto economico vengono distinte, cosicché la variazione (positiva) delle rimanenze di prodotti porta ad un aumento del "Valore della produzione", mentre la variazione (anch'essa positiva) delle rimanenze di merci porta ad una riduzione dei "Costi della produzione". In entrambi casi si avrà ovviamente un aumento del reddito imponibile.

Scritture contabili.

Al 01/01, dopo le scritture di apertura si gireranno i conti patrimoniali accesi alle rimanenze iniziali nei conti di reddito "Variazioni rimanenze di...", i quali rappresenteranno le **esistenze iniziali** del periodo d'imposta appena cominciato:

Variazioni rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci (B.11)	01/01/2005 a	diversi		5.000
		Rim. iniz. di materie prime, sussidiarie e di consumo (C.I.1)	2.000	
		Rim. iniz. di merci (C.I.4)	3.000	
Variazione rimanenze di prodotti finiti, semilavorati e prodotti in corso di lavorazione (A.2)	01/01/2005 a	diversi		8.000
		Rim. iniz. di prodotti finiti (C.I.4)	5.000	
		Rim. iniz. di prodotti in corso di lavorazione e semilavorati (C.I.2)	3.000	
Variazione rimanenze di lavori in corso su ordinazione (A.3)	01/01/2005 a	Rim. iniz. di lavori in corso su ordinazione (C.I.3)		9.000

Al 31/12, in sede di valutazione del magazzino, si avrà:

diversi	31/12/2005 a	Variazioni rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci (B.11)		5.500
Rim. finali di materie prime, sussidiarie e di consumo (C.I.1)			3.500	
Rim. finali di merci (C.I.4)			2.000	
diversi	31/12/2005 a	Variazione rimanenze di prodotti finiti, semilavorati e prodotti in corso di lavorazione (A.2)		11.500
Rim. finali di prodotti finiti (C.I.4)			7.000	
Rim. finali di prodotti in corso di lavorazione e semilavorati (C.I.2)			4.500	
Rim. finali di lavori in corso su	31/12/2005 a	Variaz. rimanenze di lavori		12.000

Il commercialista telematico

ordinazione (C.I.3)

in corso su ordinaz. (A.3)