



6. **RIMANENZE E LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE**



6.1. PRINCIPI CONTABILI APPLICABILI

Le rimanenze dell'esercizio sono attività (beni materiali o forniture) classificate nell'attivo circolante:

- possedute per la vendita nel corso della normale attività;
- impiegate nel processo produttivo o consumate nel processo di produzione o nella prestazione di servizi.

Un lavoro in corso su ordinazione (o commessa) si riferisce a un contratto, di durata normalmente ultrannuale, per la realizzazione di un bene (o una combinazione di beni) o per la fornitura di beni o servizi non di serie che insieme formino un **unico progetto**. Nella redazione del bilancio di esercizio con i **Principi contabili OIC** i documenti applicabili a queste fattispecie sono i seguenti:

- OIC 11 Bilancio di esercizio, finalità e postulati
- OIC 12 composizioni del bilancio d'esercizio
- OIC 13 Rimanenze
- OIC 23 Lavori in corso su ordinazione

Nella redazione del bilancio di esercizio con i **Principi contabili IFRS** gli *standard* applicabili all'area delle immobilizzazioni materiali sono i seguenti:

- IAS 2 *Inventories*.
- IAS 20 *Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*
- IAS 23 *Borrowing costs*
- IAS 41 *Agriculture*
- IFRS 6 *Exploration for and Evaluation of Mineral Resources*
- IFRS 13 *Fair value measurement*
- IFRS 15 *Revenue from contract with customer*
- IFRIC 20 *Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine*

In passato l'interpretazione SIC 2 (successivamente incorporata nei parr. 25 e 26 dello IAS 2) aveva chiarito che non è ammissibile utilizzare criteri di costo differenti per giacenze che hanno natura simile, mentre è possibile utilizzare criteri diversi per giacenze differenti per differente natura o utilizzo; per esempio, è possibile valutare con metodi di costo differenti la stessa materia prima utilizzata in settori industriali diversi. In passato, inoltre, i principi contabili trattavano l'argomento dei lavori in corso su ordinazione con lo IAS 11, abrogato e sostituito dall'IFRS 15. Per l'individuazione dei settori si deve fare riferimento all'IFRS 8. La sola differente localizzazione geografica non è sufficiente per utilizzare diversi metodi di costo, anche in presenza di trattamenti fiscali diversificati. Il metodo di valutazione adottato è utilizzato coerentemente nel tempo.

6.1.1. Differenze OIC/IAS

Nell'area delle rimanenze, non si rilevano significative differenze, fatta eccezione del fatto che il metodo di valutazione LIFO (*Last In Last Out*) non è ammesso negli IFRS mentre è consentito dall'OIC 13. Anche a livello di rilevazione iniziale non si riscontrano differenze di rilievo, anche se l'entrata in vigore dell'IFRS 15 ha cambiato il mo-

6. Rimanenze e lavori in corso su ordinazione

6.1. Principi contabili applicabili

dello di riconoscimento dei ricavi e pertanto potrebbero presentarsi delle fattispecie nelle quali si posticipa la rilevazione del ricavo con la temporanea conseguenza della valorizzazione dell'operazione "al costo" nel magazzino.

Duque le principali e forse uniche **differenze** sulla voce "rimanenze" tra i Principi contabili internazionali e il nostro Codice civile ed il Principio OIC 13 riguardano le **regole di valutazione**.

Il Codice civile all'art. 2426, comma 1, n. 9 e n. 10 stabilisce che le rimanenze sono iscritte al costo di acquisto o di produzione ovvero al valore desumibile dall'andamento del mercato, se inferiore; il minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi. Il costo può essere calcolato col metodo della media ponderata o con quelli "primo entrato, primo uscito" (LIFO) o "ultimo entrato, ultimo uscito" (FIFO). Inoltre, se il valore così ottenuto differisce in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la differenza, per categorie di beni deve essere indicata in Nota integrativa.

In base allo IAS 2 le rimanenze sono iscritte al minore tra costo e valore netto di realizzo. Il valore netto di realizzo è definito come ricavo di vendita meno la totalità dei costi aggiuntivi necessari al completamento dei beni.

Il costo è determinato in base al metodo FIFO o del costo medio ponderato. Il metodo LIFO non è ammesso. In caso di successivi aumenti di valore devono essere reintegrate le svalutazioni precedenti.

Il costo di acquisto delle rimanenze in base al Codice civile (art. 2426, comma 1, n. 1 e n. 9) ed all'OIC 13 comprende anche gli oneri accessori mentre il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al bene. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al bene, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato. Con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi. Vengono precisati i parametri di ripartizione dei costi generali di produzione e precisato che sono esclusi i costi di distribuzione.

Lo IAS 2 precisa che le componenti del costo di acquisto includono gli oneri accessori quali le imposte e dazi, i costi di trasporto e di movimentazione materiali e gli altri costi direttamente imputabili. Il costo di produzione include sia i costi direttamente correlati alle unità prodotte come il lavoro diretto, sia una quota delle spese generali di produzione, fisse e variabili, che vengono sostenuti per trasformare le materie in prodotti finiti, quota che viene determinata sulla base di una ripartizione sistematica.

Inoltre, anche gli oneri relativi al finanziamento sono inclusi nel costo delle rimanenze in alcune limitate circostanze illustrate nel Principio IAS 23 Oneri finanziari.

Infine, in talune circostanze può essere utilizzato il metodo del costo *standard* o il metodo del prezzo al dettaglio (*retail method*); queste due tecniche di valutazione sono accettate anche dal Principio OIC 13.

Con riferimento ai lavori in corso su ordinazione il tema è più complesso. Secondo l'IFRS 15 il momento in cui registrare un ricavo dipende dal fatto che il trasferimento

del controllo sul bene o sul servizio si verifica nel corso del tempo o in un determinato momento.

Il Principio contabile internazionale a questo proposito stabilisce che i ricavi si rilevano nel corso del tempo se è soddisfatto uno dei seguenti criteri:

- a) il cliente simultaneamente riceve e utilizza i benefici derivanti dalla prestazione dell'entità man mano che quest'ultima la effettua;
- b) la prestazione dell'entità crea o migliora l'attività (per esempio, lavori in corso) che il cliente controlla man mano che l'attività è creata o migliorata, o
- c) la prestazione dell'entità non crea un'attività che presenta un uso alternativo per l'entità e l'entità ha il diritto esigibile al pagamento della prestazione completata fino alla data considerata.

Nei Principi contabili nazionali valgono le seguenti considerazioni:

- l'OIC 15, per quanto riguarda le prestazioni di servizi, dispone che i ricavi sono rilevati per competenza quando il servizio è reso, cioè la prestazione è stata effettuata;
- l'OIC 23 stabilisce che la misurazione dei lavori in corso su ordinazione è effettuata applicando il criterio della percentuale di completamento, non corrisponde esattamente a quelle previste dall'IFRS 15 per la contabilizzazione dei ricavi *over time*.

L'OIC 23, inoltre, in alcune fattispecie consente la valutazione al costo, in base al criterio della commessa completata: questo criterio non è ammesso dai Principi contabili internazionali.

La tavola seguente contiene un riassunto delle principali differenze tra i due *framework* contabili:

Tavola 6.1. – Le differenze tra i due framework contabili

	Principi contabili nazionali	Principi contabili internazionali
Ambito di applicazione	OIC 13 Rimanenze	IAS 2 <i>Inventories</i>
Criteri di valutazione	Le rimanenze sono valutate in bilancio al minore tra il costo di acquisto o produzione e il valore di realizzazione desumibile dal mercato (art. 2426, numero 9, c.c.).	Le rimanenze devono essere valutate al minore tra il costo e il valore netto di realizzo.
Rilevazione iniziale	Costo di acquisto più gli oneri accessori direttamente attribuibili per rendere il bene pronto per l'uso.	Il costo delle rimanenze deve comprendere tutti i costi di acquisto, i costi di trasformazione e gli altri costi sostenuti per portare le rimanenze nel luogo e nelle condizioni attuali.

6. Rimanenze e lavori in corso su ordinazione

6.1. Principi contabili applicabili

	Principi contabili nazionali	Principi contabili internazionali
Criteri di misurazioni delle rimanenze	Beni non fungibili Costo specifico	Beni non fungibili Il costo delle rimanenze di beni che non sono fungibili e delle merci e prodotti mantenuti distinti per specifici progetti, deve essere attribuito impiegando distinte individuazioni dei loro costi specifici. L'individuazione distinta del costo significa che i costi specifici devono essere attribuiti agli elementi identificati delle rimanenze.
	Beni fungibili Sono ammessi: - Costo medio ponderato - FIFO - LIFO	Beni fungibili Oltre al criterio del costo specifico, che è sempre applicabile (anche se molto oneroso e poco pratico) è ammesso il metodo del FIFO o del costo medio ponderato.
Rimanenze con ordini di vendita	Il costo delle quantità relative a ordini di vendita confermati e con prezzo "pre-fissato" non va svalutato se il recupero del costo è da ritenersi certo nonostante un declino dei prezzi. Va rilevato, però, che spesso gli ordini di vendita anche se confermati, non restano tali in caso di prezzi decrescenti. La possibilità di spuntare i prezzi originari anche in caso di declino dei prezzi va valutata molto attentamente. In altri termini, bisogna avere la ragionevole certezza che i prezzi concordati verranno rispettati, altrimenti i costi storici vanno svalutati."	Il paragrafo 28 dello IAS 2 precisa il trattamento contabile dei beni in magazzino tenuti a fronte di vendite concluse o contratti di fornitura di servizi: in questi casi il principio internazionale dispone che il valore netto realizzabile è il prezzo del contratto. Se i contratti di vendita riguardano quantità minori di quelli giacenti in magazzino, il valore netto realizzabile della parte eccedente si deve basare sui prezzi correnti di vendita.

Rimanenze e lavori in corso su ordinazione 6.

Principi contabili applicabili 6.1.

	Principi contabili nazionali	Principi contabili internazionali
Stato avanzamento lavori delle commesse	<p>L'OIC 23 stabilisce che la rilevazione dei ricavi nel Conto economico (nella voce A1) avviene solo al momento del completamento della commessa, quando tutti gli adempimenti contrattuali sono stati eseguiti.</p> <p>Tuttavia, in corso d'opera, è ammessa la rilevazione del margine di commessa con la valorizzazione delle rimanenze di fine periodo, in base allo stato avanzamento lavori. I SAL possono essere misurati in base a diversi criteri, rappresentativi dell'effettivo stadio di completamento dell'ordine:</p> <ul style="list-style-type: none"> - cost to cost - ore lavorate - beni prodotti. 	<p>L'IFRS 15 stabilisce che il riconoscimento dei ricavi avviene al momento in cui le "Performance Obligations" vengono soddisfatte attraverso il trasferimento dei beni o servizi (ossia l'attività) promessi al cliente.</p> <p>Se il contratto prevede obbligazioni "over a period of time", il metodo da utilizzare per la rilevazione dei margini di commessa è analogo al modello contenuto nell'OIC 23, in base allo stato avanzamento lavori.</p> <p>Tuttavia, se la performance non viene soddisfatta "over a period of time" allora essa sarà soddisfatta "at a point in time": conseguentemente l'adempimento della performance obligation avviene solo in un determinato momento, e pertanto il ricavo è rilevato solo in quel momento.</p> <p>Vietato il metodo della "commessa completata".</p>
Costo dei prodotti agricoli ottenuti da attività biologiche	<p>Non trattato specificatamente: valgono le medesime norme di tutte le altre rimanenze. Il <i>fair value</i> è vietato.</p>	<p>Secondo quanto previsto dallo IAS 41 Agricoltura, le rimanenze che costituiscono prodotti agricoli che l'entità ha raccolto dalle sue attività biologiche sono valutate, in sede di rilevazione iniziale, al <i>fair value</i> netto dei costi di vendita al momento del raccolto.</p>
Attività biologiche	<p>Non previsto</p>	<p>IAS 41 – Devono essere valutate al momento della contabilizzazione iniziale e ad ogni chiusura di bilancio al <i>fair value</i> meno i costi stimati fino al punto di vendita.</p> <p>Tutte le variazioni del <i>fair value</i> devono essere imputate al Conto economico nell'esercizio in cui si verificano.</p>

6. Rimanenze e lavori in corso su ordinazione

6.2. Rilevazione iniziale e casi pratici

6.2. RILEVAZIONE INIZIALE E CASI PRATICI

6.2.1. Rimanenze del magazzino

In generale, il presupposto di iscrizione di un'attività in bilancio è correlato al controllo sull'attività, all'assunzione dei rischi e benefici relativi all'attività, all'esistenza di validi diritti contrattuali o legali da parte del proprietario e alla attendibilità nella misurazione del costo di acquisto. Questo presupposto di base è analogo nei due *framework* contabili.

L'acquisizione dei fattori produttivi comporta la rilevazione del costo di acquisto in contabilità e, conseguentemente, l'addebito al Conto economico tra i componenti negativi del reddito:

- per i Principi contabili nazionali (**OIC 19**) nel momento in cui si è verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà assumendo quale parametro di riferimento, per il passaggio sostanziale, il trasferimento dei rischi e benefici;
- per i Principi contabili internazionali (non essendo l'argomento trattato da uno specifico IAS/IFRS), si ritiene che il momento della rilevazione iniziale corrisponda a quanto definito dalle norme italiane.

In pratica, il trasferimento dei rischi e benefici avviene in questi momenti (salvo che le condizioni degli accordi contrattuali prevedano che il trasferimento dei rischi e benefici avvenga diversamente):

- a) in caso di acquisto di **beni mobili**, il trasferimento dei rischi e benefici si verifica con la spedizione o consegna dei beni stessi;
- b) per i beni per i quali è richiesto l'atto pubblico (ad esempio, **beni immobili**) il trasferimento dei rischi e benefici coincide con la data della stipulazione del contratto di compravendita;
- c) nel caso della **vendita a rate con riserva della proprietà**, l'art. 1523 c.c. prevede che il compratore acquista la proprietà della cosa con il pagamento dell'ultima rata di prezzo, ma assume i rischi dal momento della consegna. Pertanto, nel bilancio dell'acquirente, l'iscrizione del bene avviene alla consegna a fronte della rilevazione di un debito, relativo alle rate non scadute, indipendentemente dal passaggio del titolo di proprietà.

L'**OIC 13** dispone che i beni rientranti nelle rimanenze sono rilevati inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi al bene acquisito precisando poi che il trasferimento dei rischi e dei benefici avviene di solito quando viene trasferito il titolo di proprietà. In ogni caso si afferma che *“se, in virtù di specifiche clausole contrattuali, non vi sia coincidenza tra la data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici e la data in cui viene trasferito il titolo di proprietà, prevale la data in cui è avvenuto il trasferimento dei rischi e dei benefici”* e che comunque *“nell'effettuare tale analisi occorre analizzare tutte le clausole contrattuali”*.

I beni in giacenza nel magazzino che alla data di chiusura del bilancio non sono ancora stati venduti costituiscono, nella sostanza, dei “**costi sospesi**”. Pertanto:

- nelle norme italiane sono incluse nelle **voci A2** di Conto economico, tra i componenti del valore della produzione, le variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti e nella **voce B.11** di Conto economico, tra i costi della produzione, le variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo e merci;
- nei Principi contabili internazionali è frequente che il modello contabile adottato nella presentazione del Conto economico comprenda un'unica voce, denominata “**costo della produzione**” che rappresenta già la variazione netta delle rimanenze. Infatti, l'OIC 2 stabilisce che “Quando le rimanenze sono vendute, il loro valore contabile deve essere rilevato come costo nell'esercizio nel quale il relativo ricavo è rilevato”.

Considerazioni e approfondimenti -Non si rilevano, pertanto, differenze nelle modalità di rilevazione delle rimanenze di magazzino tra i due *framework* contabili.

Le rimanenze di beni, materie, merci e materiali sono rilevate inizialmente **al costo** che comprende tutti i costi relativi all'acquisto, i costi di trasformazione e gli altri costi sostenuti per portare le rimanenze nel luogo e nelle condizioni attuali per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto relativa al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato. Questa norma è analoga sia nello IAS 2 sia nell'OIC 13.

Lo **IAS 2** stabilisce che quando le rimanenze sono vendute, il loro valore contabile deve essere rilevato come costo nell'esercizio nel quale il relativo ricavo è rilevato. Il bilancio redatto in base ai Principi contabili internazionali consente di presentare il Conto economico con uno schema libero; lo schema “per destinazione” (o anche definito “a valore aggiunto” o “a costo del venduto”) non presenta separatamente la variazione delle rimanenze per classi di attività, ma, ai sensi dello IAS 1 individua il “costo del venduto” come somma algebrica tra le rimanenze iniziali, i costi di acquisto dell'esercizio al netto delle rimanenze finali. In Italia, al contrario, il contenuto obbligatorio del Conto economico (art. 2425 c.c.) impone di indicare la variazione delle rimanenze di prodotti finiti, materie prime materiali, ecc., e merci. Di conseguenza, pur portando al medesimo risultato, in Italia non si rileva come costo la merce uscita dal magazzino in quanto venduta, ma si effettua uno “**scarico**” nella contabilità di magazzino delle quantità vendute. Questo “scarico”, nelle contabilità analitiche che gestiscono anche il valore del magazzino è contabilizzato al costo, sulla base del metodo di determinazione del costo prescelto dall'azienda (LIFO; FIFO, costo medio ponderato, costo specifico).

Secondo il Codice civile (art. 2426, n. 1, n. 9 c.c.), le rimanenze (come per i titoli e le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni) sono iscritte al costo di acquisto o di produzione ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore.

6. Rimanenze e lavori in corso su ordinazione

6.2. Rilevazione iniziale e casi pratici

La rilevazione iniziale dunque è al costo, di acquisto o di produzione, compresi i costi accessori, in modo analogo allo IAS 2.

L'ammontare di ogni svalutazione delle rimanenze al valore netto di realizzo e tutte le perdite di magazzino devono essere rilevate come un costo nell'esercizio nel quale la svalutazione o la perdita si sono verificate. L'ammontare di qualsiasi storno di svalutazioni di rimanenze, derivante da un aumento del valore netto di realizzo, deve essere rilevato come riduzione del costo delle rimanenze rilevato a Conto economico nell'esercizio in cui tale ripristino di valore ha luogo.

6.2.2. Costo di acquisto

Il costo, secondo i Principi contabili, sia OIC sia IFRS, include tutte le spese relative all'acquisizione dell'attività nel luogo e nelle condizioni di utilità per usufruire del bene. Il costo di acquisto è rappresentato dal prezzo effettivo d'acquisto (di solito quello da contratto o fattura), al netto degli sconti commerciali.

L'OIC 13 dispone che i costi accessori sono ad esempio, i costi di trasporto, dogana, altri tributi direttamente imputabili a quel materiale, ma sono detratti i resi, gli sconti commerciali, gli abbuoni e i premi si portano in diminuzione dei costi. Gli eventuali sconti cassa sono accreditati al Conto economico tra i proventi finanziari, alla voce **C.16**. I costi sono rilevati al netto dell'IVA, quando questa è detraibile; invece nel caso di IVA indetraibile questa è portata direttamente in aumento del valore di iscrizione iniziale del cespite. Pertanto, l'IVA indetraibile non è da classificare tra le imposte dell'esercizio o tra gli altri oneri di gestione, in quanto, pur rappresentando un onere tributario è classificato primariamente come costo di acquisto dell'immobilizzazione materiale.

Secondo lo IAS 2, il costo, in modo analogo all'OIC 13, comprende il prezzo di acquisto più gli eventuali dazi di importazione e le tasse di acquisto non recuperabili, i costi di trasporto, di movimentazione e tutti gli altri costi direttamente imputabili all'acquisto dei prodotti finiti, dei materiali e dei servizi. Gli sconti commerciali, i resi e altre voci simili devono essere dedotti nella determinazione dei costi di acquisto. I costi di acquisto possono anche comprendere, secondo lo IAS 2, le differenze cambio che emergono direttamente a seguito del recente acquisto di rimanenze fatturate in valuta estera.

Con riferimento ai **premi su acquisti**, che generalmente costituiscono dei componenti esposti in bilancio separatamente dal costo di acquisto o produzione dei beni, si riscontrano alcune differenze tra le norme italiane e quelle internazionali.

Il **valore di iscrizione**, cioè il costo di acquisto o di produzione, tiene conto del c.d. effetto temporale, e dunque corrisponde al "valore corrente" o "valore attuale" dell'attività. Se il pagamento è differito a condizioni diverse rispetto a quelle normalmente praticate sul mercato, per operazioni similari o equiparabili, l'OIC 13 dispone che i beni siano iscritti in bilancio al valore attuale, cioè in base all'importo corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19 "Debiti" più gli oneri accessori.

La stessa regola vale per i Principi contabili internazionali.

Gli **oneri accessori d'acquisto** (in modo simile per IFRS e OIC) comprendono tutti gli eventuali altri oneri sostenuti perché la materia, le merci o i prodotti possano essere utilizzati. Più precisamente, il “costo di acquisto” comprende:

- i costi di trasporto;
- i dazi d'importazione e altre tasse (escluse quelle che l'entità può successivamente recuperare dalle autorità fiscali);
- i costi di movimentazione;
- degli altri costi direttamente attribuibili all'acquisto di prodotti finiti, materiali e servizi.

Secondo l'OIC 13 gli sconti commerciali, i resi e altre voci simili sono dedotti nella determinazione dei costi d'acquisto. Per gli IFRS queste componenti rappresentano dei “corrispettivi variabili” della transazione di acquisto e devono essere stimati con una metodologia definita.

L'OIC 13 ammette in taluni casi la capitalizzazione degli oneri finanziari. Gli oneri finanziari sono generalmente esclusi dalla determinazione del costo delle rimanenze. La capitalizzazione degli oneri finanziari è ammessa solo con riferimento a beni che richiedono un periodo di produzione (ad esempio, per la maturazione o l'invecchiamento) significativo. Il limite della capitalizzazione degli oneri finanziari è rappresentato dal valore realizzabile del bene desumibile dall'andamento del mercato. Questa regola è analoga sia per l'OIC 13 sia per lo IAS 2.

6.2.3. Costi di trasformazione

Con riferimento alla determinazione del costo di produzione dei prodotti finiti entrambi i *framework* contabili ammettono l'imputazione di oneri direttamente attribuibili e di costi indiretti secondo un metodo di ripartizione.

Per quanto riguarda i costi di trasformazione, lo IAS 2 precisa che quelli da comprendere nelle rimanenze devono includere i costi direttamente correlati alle unità di produzione, come il lavoro diretto. Essi devono comprendere anche una quota delle spese generali di produzione fisse e variabili, quali l'ammortamento, i costi di manutenzione, ecc. Tale attribuzione deve basarsi sulla normale capacità produttiva dell'azienda. Negli esercizi in cui la produzione è insolitamente alta, l'attribuzione delle spese generali fisse di produzione deve diminuire in modo che il valore delle rimanenze non sia determinato in misura superiore al costo. Nel caso invece ci sia una produzione insolitamente bassa, il costo delle rimanenze deve essere determinato considerando la normale capacità produttiva, tenendo conto che l'ammontare di spese generali attribuite a ciascuna unità non aumenta in conseguenza di una bassa produzione. Le spese generali non attribuite dunque devono essere rilevate come costo nel Conto economico: le inefficienze, secondo lo IAS 2, non possono essere differite nelle rimanenze.

Lo **IAS 2** dispone dunque che i costi di trasformazione delle rimanenze comprendono:

- i costi direttamente correlati alle unità prodotte, come il lavoro diretto;
- la ripartizione sistematica dei costi generali di produzione fissi e variabili che sono sostenuti per trasformare le materie in prodotti finiti.

6. Rimanenze e lavori in corso su ordinazione

6.2. Rilevazione iniziale e casi pratici

Gli altri costi sono inclusi nel costo delle rimanenze solo nella misura in cui essi sono sostenuti per portare le rimanenze nel luogo e nelle condizioni attuali. Per esempio, può essere appropriato includere, nel costo delle rimanenze, spese generali non di produzione o i costi di progettazione di prodotti per specifici clienti.

L'OIC 13 dispone che il costo di produzione comprende i costi diretti ed i costi indiretti (definiti anche costi generali di produzione) sostenuti nel corso della produzione e necessari per portare le rimanenze di magazzino nelle condizioni e nel luogo attuali per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto relativa al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato.

I **costi diretti** sono i seguenti, secondo le norme italiane (simili agli IFRS):

- Costo dei materiali utilizzati, ivi inclusi i trasporti su acquisti (materiale diretto);
- Costo della manodopera diretta, inclusivo degli oneri accessori;
- Imballaggi;
- Costi per servizi direttamente riferibili al processo di fabbricazione;
- Costi relativi a licenze di produzione.

I **costi generali di produzione** includono tutti i costi di produzione comuni necessari per portare le rimanenze di magazzino nelle condizioni e nel luogo attuali. Rientrano nei costi generali di produzione i costi di produzione non direttamente imputabili ai prodotti.; con gli stessi criteri possono essere aggiunti in casi specifici gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi. I costi generali di produzione possono essere i seguenti:

- Stipendi, salari e relativi oneri riguardanti la manodopera indiretta e costi della direzione tecnica dello stabilimento;
- 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 (gas metano, acqua, manutenzione esterna, servizi di vigilanza, ecc.).

Gli **ammortamenti** da imputare al costo di produzione sono gli ammortamenti relativi all'effettivo utilizzo dei beni immobilizzati per la produzione dei prodotti. Generalmente, si utilizzano esclusivamente gli ammortamenti dei beni materiali; gli ammortamenti delle attività immateriali immobilizzate non si includono nel costo di produzione, a meno che esse siano direttamente connesse alla produzione. Il costo del *leasing* dei macchinari e impianti (contabilizzati con gli OIC) è imputabile al costo di produzione se tali macchinari ed impianti partecipano direttamente al processo produttivo.

I costi generali fissi di produzione sono quei costi indiretti di produzione che rimangono relativamente costanti al variare del volume della produzione, quali l'ammortamento e la manutenzione di stabilimenti e, macchinari e attività consistenti nel diritto di utilizzo utilizzati nel processo di produzione e il costo della direzione tecnica e dell'amministrazione dello stabilimento. I **costi generali variabili** di produzione sono

quei costi indiretti di produzione che variano, direttamente o quasi, con il volume della produzione, come materiali e manodopera indiretti.

Entrambi i framework dispongono che i costi generali fissi di produzione sono attribuiti a ciascuna unità prodotta in base alla **normale capacità produttiva**. Questa rappresenta la produzione che si prevede di realizzare in media durante un numero di esercizi o periodi stagionali in circostanze normali, tenendo conto della perdita di capacità derivante dalla manutenzione pianificata. Può essere utilizzato il livello effettivo di produzione qualora questo approssimi la normale capacità produttiva. L'ammontare di costi generali fissi attribuito a ciascuna unità prodotta non aumenta in conseguenza di una bassa produzione o inattività degli impianti. Le spese generali non attribuite sono rilevate come costo nell'esercizio nel quale esse sono sostenute. Negli esercizi nei quali il livello di produzione è insolitamente alto, l'ammontare dei costi generali fissi attribuiti a ciascuna unità prodotta è diminuito in modo che il valore delle rimanenze non sia determinato in misura superiore al costo. I costi generali variabili di produzione sono attribuiti a ciascuna unità prodotta sulla base dell'utilizzo effettivo degli impianti di produzione.

Lo IAS 2 dispone inoltre che è possibile includere nel costo di produzione degli altri costi, solo nella misura in cui essi sono sostenuti per portare le rimanenze nel luogo e nelle condizioni attuali. Per esempio, può essere appropriato includere, nel costo delle rimanenze, spese generali non di produzione o i costi di progettazione di prodotti per specifici clienti. Questa precisazione non è descritta dall'OIC 13, ma si ritiene che non sia vietato.

6.2.4. Sconti resi e abbuoni

Principi contabili nazionali ed internazionali potrebbero presentare alcune **differenze** in merito alla contabilizzazione di sconti, resi e abbuoni. Infatti, mentre i per i principi nazionali gli ammontari sono stimati alla fine dell'esercizio tra le scritture di assestamento e comportano la determinazione stimata della nota di credito dal fornitore, per i Principi contabili internazionali costituiscono una parte "di corrispettivo variabile" della transazione originaria e potrebbe pertanto modificare il valore di iscrizione della merce acquistata.

Si analizzano nei paragrafi seguenti le diverse tipologie di elementi che potrebbero modificare il costo di acquisto delle materie, delle merci e dei prodotti finiti e, conseguentemente, variare la misurazione del "costo" delle rimanenze.

Uno **sconto** è una riduzione di prezzo concordata con l'acquirente: si tratta di uno sconto commerciale, se matura prima o in concomitanza dell'emissione della fattura, di uno sconto finanziario se si delinea dopo l'emissione della fattura, in particolare al momento del pagamento (cfr. ad esempio lo sconto cassa). Lo sconto finanziario, quando è di ammontare non rilevante è talvolta definito "**arrotondamento**". L'arrotondamento, quindi, è una riduzione di prezzo che si verifica al momento del pagamento e che si può utilizzare quando la differenza tra importo pagato e dovuto è di poco inferiore, solitamente dell'ordine di pochi centesimi.

6. Rimanenze e lavori in corso su ordinazione

6.2. Rilevazione iniziale e casi pratici

Gli **sconti commerciali** riducono il prezzo di acquisto e si classificano in bilancio a riduzione del costo degli acquisti. Tuttavia, anche gli arrotondamenti si portano a riduzione del costo di acquisto.

Gli **sconti finanziari**, invece, non riducono il costo di acquisto di merci, materie e prodotti ma costituiscono proventi di natura finanziaria da classificare separatamente nel Conto economico nella Sezione C e in nessun modo influenzano la valutazione delle rimanenze.

Generalmente **abbuoni e resi** si manifestano nei casi in cui la merce non sia conforme alle specifiche o presenti un difetto. Anche queste componenti comportano delle note di credito da parte del fornitore e l'ammontare concordato è un elemento che riduce il costo di acquisto dei beni.

Tuttavia, da un punto di vista pratico, si riscontra una importante differenza tra il corpo dei Principi OIC e gli IFRS: nell'**IFRS 15**, al fine di individuare il corrispettivo di una transazione, si devono considerare diversi elementi:

- il corrispettivo variabile, come le riduzioni, gli sconti, i rimborsi, gli incentivi, i premi di rendimento, le penalità, o altri elementi che abbiano una natura simile. Per esempio, l'importo del corrispettivo è variabile quando il prodotto è venduto con diritto di restituzione o quando l'importo fisso è promesso a titolo di premio di rendimento per il raggiungimento di uno specifico obiettivo;
- la componente di finanziamento significativa, nei casi di pagamenti dilazionati senza interessi espliciti;
- il corrispettivo non monetario (ad esempio la promessa di ottenere o erogare azioni o strumenti di equity);
- il corrispettivo da pagare al cliente (es. *bonus* o premi sul fatturato).

L'IFRS 15 (par. 52) ritiene che l'importo del corrispettivo di una vendita sia variabile quando il prodotto è venduto con diritto di restituzione o quando l'importo fisso è promesso a titolo di premio di rendimento per il raggiungimento di uno specifico obiettivo. Per stimare l'importo del corrispettivo variabile, l'entità deve utilizzare uno dei due metodi seguenti, scegliendo il metodo che secondo le sue aspettative consente di prevedere meglio l'importo del corrispettivo al quale avrà diritto:

- a) il **valore atteso**, ossia la somma degli importi ponderati per le probabilità in una forchetta di possibili importi del corrispettivo. Il valore atteso può costituire una stima adeguata dell'importo del corrispettivo variabile se l'entità ha un gran numero di contratti con caratteristiche analoghe;
- b) l'**importo più probabile**, ossia l'importo più probabile in una forchetta di possibili importi del corrispettivo (ossia, il risultato più probabile del contratto). L'importo più probabile può costituire una stima adeguata del corrispettivo variabile se il contratto ha soltanto due risultati possibili (per esempio, o l'entità ottiene un premio di rendimento o non lo ottiene).

6.2.5. Premi su acquisti

Spesso, al fine di incrementare le vendite e fidelizzare i clienti, il fornitore accorda un premio ai clienti che raggiungano un determinato volume di acquisti nel corso dell'anno. Generalmente si tratta di premi riconosciuti dal fornitore al cliente al raggiungimento di un determinato obiettivo quantitativo. Nella sostanza, la concessione del premio su acquisti quantitativo è **equiparabile** ad uno **sconto** o **abbuono**, perché di fatto comporta una vera e propria riduzione del prezzo di acquisto.

Poiché i premi su acquisti sono normalmente riconosciuti a fine anno, nella *view* degli OIC il premio rappresenta un componente di reddito di competenza dell'esercizio in corso. Se alla fine dell'esercizio il fornitore non ha ancora emesso la nota di credito generalmente in contabilità si effettua un'opportuna scrittura di assestamento volta ad integrare i componenti di reddito di competenza non ancora registrati.

Stima dei premi maturati sugli acquisti 1/1/20X6

FORNITORI	C/	a	PREMI SU ACQUISTI		
PREMI DA LIQ.					

Nel bilancio redatto secondo i Principi contabili italiani, i Premi su acquisti di quantità sono esposti nel Conto economico, in diretta diminuzione dei costi della produzione, ovvero:

CONTO ECONOMICO
 B) COSTI DELLA PRODUZIONE
 6) per materie prime, sussidiarie, di consumo, merci (costi di acquisto – premi su acquisti di quantità).

Questo ha impatto sulle rimanenze: essendo valorizzate al costo aumentato dei costi accessori e ridotto di sconti abbuoni e premi, anche la stima dei premi di fine incide sulla determinazione della configurazione di costo.

Applicando gli IFRS, i premi su acquisti rivestono una problematica particolare, soprattutto con l'entrata in vigore dell'IFRS 15. Infatti, il Principio contabile internazionale considera i premi (sia che siano riferiti alle vendite o, al contrario, agli acquisti) un "**corrispettivo variabile**" delle operazioni intervenute con un cliente o con un fornitore. Nel caso in cui il fornitore debba pagare (o si presume che debba pagare) un corrispettivo al cliente, egli deve rilevare il corrispettivo da pagare al cliente come riduzione del prezzo dell'operazione e, di conseguenza, dei ricavi. Se questo vale per i ricavi si ritiene che debba valere lo stesso principio anche per i costi. Di conseguenza, la stima dei premi è portata in diminuzione del costo di acquisto.

Se il corrispettivo da pagare al cliente comprende un importo variabile, l'entità deve stimare il prezzo dell'operazione (e valutare anche se alla stima del corrispettivo variabile si applichi la limitazione) con gli stessi metodi probabilistici illustrati per la determinazione di sconto e resi.

6. Rimanenze e lavori in corso su ordinazione

6.2. Rilevazione iniziale e casi pratici

6.2.6. Costi esclusi dalle rimanenze

Entrambi i *framework* contabili non consentono di capitalizzare nella voce rimanenze alcuni costi di esercizio. Nella determinazione del “costo delle rimanenze” non possono essere compresi i seguenti costi, riepilogati nella Tavola 6.2.

Tavola 6.2. – Costi non ammessi nella valorizzazione delle rimanenze

OIC 13	IAS 2
Costi generali ed amministrativi in quanto non costituiscono oneri specificatamente sostenuti per portare le rimanenze al loro attuale sito e condizione, si riferiscono a funzioni comuni della società nella sua interezza e come tali essi rappresentano componenti negativi del reddito dell'esercizio in cui si sono rilevati. Dunque, si ritiene che le spese della funzione “approvvigionamenti”, che comprende i costi per la selezione dei fornitori, gli studi delle offerte, la redazione dei contratti, il passaggio degli ordini, i trasporti e le manutenzioni non imputabili agli acquisti dell'esercizio, i controlli di prezzo delle merci ricevute rispetto al prezzo fatturato sono esclusi dalla valorizzazione delle rimanenze.	Le spese generali amministrative che non contribuiscono a portare le rimanenze nel luogo e nelle condizioni attuali non sono iscrivibili nel valore delle rimanenze.
Costi di distribuzione in quanto appartengono ad una fase successiva alla produzione.	Lo IAS 2 esplicitamente vieta l'iscrizione delle spese di vendita.
Costi di natura eccezionale o anomali ad esempio: i costi di trasferimento di un impianto da uno stabilimento ad un altro (a meno che non siano necessari nel processo di produzione prima di un ulteriore stadio di produzione), i costi di riparazione di natura eccezionale dovute ad incendi, agli uragani ecc.	Simile agli OIC Gli ammontari anomali di materiali di scarto, lavoro o altri costi di produzione.
I costi di sviluppo sono generalmente esclusi dal costo di produzione delle rimanenze in quanto nella maggioranza dei casi tali costi difficilmente possono concorrere, nel medesimo esercizio del loro sostenimento, a portare le rimanenze di magazzino nelle condizioni e nel luogo attuali.	Non precisato.
Spese generali Simile agli IFRS	Le spese generali non attribuite sono rilevate come costo nell'esercizio nel quale esse sono sostenute.

Rimanenze e lavori in corso su ordinazione 6.

Rilevazione iniziale e casi pratici 6.2.

OIC 13	IAS 2
Costi di magazzinaggio Non precisato	I costi di magazzinaggio sono esclusi dalla valorizzazione delle rimanenze, a meno che tali costi siano necessari nel processo di produzione prima di un ulteriore stadio di produzione.

L'OIC 13 però dispone che le **quote di ammortamento dei costi di sviluppo** possono essere comprese nei costi di produzione se questi sono sostenuti nel corso della produzione e sono necessari per portare le rimanenze di magazzino nelle condizioni e nel luogo attuali per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto relativa al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato.

Tra i costi generali di produzione compresi nella valorizzazione delle rimanenze si possono infatti comprendere gli ammortamenti di beni materiali e immateriali che contribuiscono alla produzione.

6.2.7. Contributi in conto esercizio

Nello IAS 20 si fa una precisa distinzione tra i contributi in c/capitale e quelli in c/esercizio.

Ai fini della valutazione delle rimanenze, l'OIC 3 dispone che i contributi in conto esercizio acquisiti a titolo definitivo sono portati in deduzione al costo di acquisto dei beni in rimanenza. Questa disposizione è solo una di quelle previste anche dallo IAS 20. Nei Principi contabili internazionali, infatti, i contributi in conto esercizio sono presentati nel Conto economico (sezione P&L), in una voce separata, o tra gli "Altri proventi" oppure, in alternativa, sono dedotti dal costo correlato. Tutti i metodi sono accettati. I sostenitori del primo metodo non ritengono corretta la compensazione tra proventi e costi, argomentando che la distinzione del contributo dal costo facilita il confronto con gli altri costi non correlati al contributo. Per i sostenitori del secondo metodo, è da ritenere che quei costi non sarebbero stati sostenuti dall'entità se questa non avesse ottenuto il contributo; perciò, la presentazione dei costi senza compensarli con il contributo può essere fuorviante. L'indicazione del contributo può essere necessaria per una corretta comprensione del bilancio. È, di norma, corretta l'indicazione dell'effetto dei contributi su ciascuna voce di Conto economico che deve essere riportata distintamente.

In Italia, invece, se si ricevono contributi in conto esercizio questi, seppur siano componenti positivi di reddito costituiscono delle "**rettifiche di costi**". Ciò impatta la valutazione del costo delle rimanenze. In generale, dunque, i contributi su acquisti si classificano nella **voce A.5** Altri ricavi e proventi. I costi sostenuti per gli acquisti di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci sono rilevati tra i costi di produzione alla **voce B.6** al lordo dei contributi in conto esercizio ricevuti per tali acquisti.

In sede di chiusura dell'esercizio, la variazione delle rimanenze di materie prime, semilavorati e prodotti finiti è rilevata nella **voce B.11 o A.2** al netto dei contributi ricevuti.

6. Rimanenze e lavori in corso su ordinazione

6.2. Rilevazione iniziale e casi pratici

6.2.8. Metodi di configurazione del costo delle rimanenze

Il costo delle rimanenze dei **beni non fungibili** e delle merci prodotte o dei servizi erogati e mantenuti distinti per specifici progetti deve essere attribuito impiegando delle distinte individuazioni dei loro costi specifici. Lo IAS 2 spiega cosa intende per “**individuazione distinta del costo**”: agli elementi identificati delle rimanenze sono attribuiti gli specifici costi sostenuti per ottenere i beni. Questo è un trattamento contabile appropriato per i beni che vengono mantenuti distinti per un progetto specifico, indipendentemente dal fatto che essi siano stati acquistati o prodotti. Lo stesso principio vale nelle norme italiane, ai sensi dell'art. 2426 c.c. La valutazione delle rimanenze si effettua autonomamente per ciascuna categoria di elementi che compongono la voce nel rispetto del dettato del primo comma dell'art. 2423-bis Codice civile, che al numero 5 dispone che “*gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente*”.

L'individuazione distinta dei costi non è però appropriata quando un gran numero dei beni del magazzino è normalmente fungibile (i beni fungibili sono beni che presentano le stesse caratteristiche e, sono fra loro scambiabili). In tali circostanze, il metodo di selezione dei beni che rimangono tra le rimanenze potrebbe essere usato per ottenere effetti predeterminati sul risultato economico: pertanto, ai sensi dello IAS 2 il costo delle rimanenze di beni fungibili deve essere attribuito adottando il metodo FIFO (*First In, First Out*) o il metodo del costo medio ponderato. Il metodo LIFO (*Last-In Last-Out*) non è ammesso negli IFRS, mentre è un metodo utilizzabile in Italia. Nel caso dei beni fungibili il legislatore italiano (art. 2426 c.c.) ammette l'utilizzo di metodi di determinazione del costo alternativi al costo specifico stante l'impossibilità tecnica o amministrativa di mantenere distinta ogni unità fisica in rimanenza. Infatti, è possibile per i beni fungibili, **in alternativa** al costo specifico, utilizzare uno dei seguenti metodi di calcolo del costo:

1. **metodo FIFO** (Primo entrato, primo uscito / *first-in, first out*): gli acquisti o le produzioni più remoti sono i primi venduti. Secondo tale metodo si assume che le quantità acquistate o prodotte in epoca più remota siano le prime ad essere vendute od utilizzate in produzione; per cui restano in magazzino le quantità relative agli acquisti o alle produzioni più recenti;
2. **costo medio ponderato**: secondo tale metodo si assume che il costo di ciascun bene in rimanenza sia pari alla media ponderata del costo degli analoghi beni presenti in magazzino all'inizio dell'esercizio e del costo degli analoghi beni acquistati o prodotti durante l'esercizio: in sostanza per il calcolo della media ponderata rilevano le rimanenze iniziali e i beni acquistati o prodotti nell'esercizio. Le vendite sono scaricate dal magazzino al costo medio ponderato preso a riferimento per il calcolo;
3. **metodo LIFO** (Ultimo entrato, primo uscito / *last-in, first out*): gli acquisti o le produzioni più recenti sono i primi venduti. Tale metodo assume che le quantità acquistate o prodotte più recentemente siano le prime ad essere vendute od utiliz-

zate in produzione; per cui restano in magazzino le quantità relative agli acquisti o alle produzioni più remote.

Approfondimenti – Il metodo FIFO è vietato dai Principi contabili internazionali: lo IAS 2 ammette solo il metodo del costo medio ponderato e il FIFO, oltre al costo specifico.

Sia lo IAS 2 sia l'OIC 13 ammettono l'utilizzo dei **costi standard** se i risultati approssimano il costo effettivo delle rimanenze. I costi *standard* approssimano il costo effettivo delle rimanenze quando considerano livelli normali di efficienza e di capacità produttiva, sono regolarmente sottoposti a revisione e riveduti alla luce delle condizioni effettive del momento. Anche lo IAS 2 precisa, inoltre, che i costi *standard* considerano i livelli normali di materiali e di forniture di beni, di lavoro, di efficienza e di capacità utilizzata. Essi sono regolarmente sottoposti a revisione e, se necessario, riveduti alla luce delle condizioni del momento.

Ai commercianti al minuto ed agli operatori della grande distribuzione è concesso l'uso del **metodo del prezzo al dettaglio** 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.

LIFO, FIFO e Costo medio ponderato

Esempio

Una società al 31 dicembre ha in giacenza 120 pezzi, e le rimanenze iniziali erano pari a 100 pezzi. Durante l'esercizio ha effettuato i seguenti movimenti di entrata di uscita di merci in magazzino:

Data	Quantità		Prezzo unitario	Importo totale		Giacenza	Valore magazzino
	Acquistata	Venduta		Acquisti	Vendite		
1/1/X0	Rimanenze iniziali					100	10.000
31/1/X0	160		110	17.600		260	
25/03/X0		200	120		24.000	60	
21/4/X0	150		90	13.500		210	
30/6/X0		60	125		7.500	150	
26/9/X0	70		130	9.100		220	

6. Rimanenze e lavori in corso su ordinazione

6.2. Rilevazione iniziale e casi pratici

Data	Quantità		Prezzo unitario	Importo totale		Giacenza	Valore magazzino
	Acquistata	Venduta		Acquisti	Vendite		
31/10/Xo		100	135		13.500	120	
Totale	380			40.200	46.020		

La valorizzazione delle rimanenze dipende dalla configurazione di costo adottata.

Metodo del costo medio ponderato

$$(17.600 + 13.500 + 9.100) / (160 + 150 + 70) =$$

$$€ 105,579 \text{ (costo medio unitario ponderato)}$$

$$105,579 \times 120 = \mathbf{12.691}$$

Il valore della singola rimanenza è pari al costo totale dei beni prodotti e acquistati durante l'anno, rapportato alla quantità acquistata nell'anno stesso.

Metodo FIFO

I 120 pezzi rimanenti al 31 dicembre sono valorizzati in base agli acquisti più recenti:

- 70 pezzi acquistati il 26 settembre al costo di 130; pari a 9.100
- 50 pezzi acquistati il 21 aprile a 90; pari a 4.500
- 120 pezzi in rimanenza valorizzati **13.500**

Gli acquisti più remoti nel tempo sono quelli ad essere venduti per primi (o utilizzati in produzione).

LIFO continuo (non ammesso dallo IAS 2)

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 dicembre risulterà composto da:

Data	Operazione	Quantità	Prezzo unitario	Importo
01-gen	Giacenza iniziale	100	100	10.000
31-gen	1° carico	160	110	17.600
	Totale	260		27.600
25-mar	Scarico di 200	(160)	110	(17.600)
		(40)	100	(4.000)
	Totale	60		6.000
21-apr	2° carico	150	90	13.500
	Totale	210		19.500
30-giu	Scarico di 60	(60)	90	(5.400)
	Totale	150		14.100
26-set	3° carico	70	130	9.100

Rimanenze e lavori in corso su ordinazione 6.

Rilevazione iniziale e casi pratici 6.2.

Data	Operazione	Quantità	Prezzo unitario	Importo
	Totale	220		23.200
31-ott	Scarico 100	(70)	130	(9.100)
		(30)	90	(2.700)
31-dic	Rimanenza fi- nale	120		11.400

LIFO a scatti annuale (non ammesso dallo IAS 2)

È una variante del LIFO continuo, e per chi applica gli OIC rappresenta lo *standard* di riferimento per le valutazioni delle rimanenze ai fini fiscali.

Nel primo esercizio di attività le rimanenze sono valutate al costo medio ponderato (costo totale dei beni acquistati o prodotti / Quantità di beni acquistati o prodotti).

Negli esercizi successivi:

- Se le RF sono = delle RI = si mantiene lo stesso valore delle RI
- Se le RF sono > delle RI = Per la quantità pari a quella delle RI si mantiene il medesimo valore; l'incremento si valorizza al costo medio ponderato unitario del periodo
- Se le RF sono < delle RI = Bisogna distinguere il caso del II esercizio dal caso degli esercizi successivi al II.

Nel II esercizio: le RF si valorizzano al costo medio ponderato unitario. dell'esercizio precedente.

Negli esercizi successivi al II: le RF si valorizzano al costo medio ponderato unitario. degli esercizi precedenti a cominciare dal più recente.

Nel nostro caso, la quantità è aumentata rispetto all'esercizio precedente: pertanto le maggiori quantità sono valutate con lo stesso metodo utilizzato nel primo esercizio, cioè dividendo il costo complessivo dei beni acquistati o prodotti nell'esercizio X0 (€ 40.200) per la quantità acquistata nell'anno (380), e moltiplicando il tutto per l'incremento delle rimanenze (20). La parte restante (100) mantiene la valutazione dello scorso anno (100.000). Pertanto, si avrà:

$$\text{Valore rimanenze} = 2.116 + 10.000 = 12.116$$

Riepilogo delle valutazioni

	CMP	FIFO	LIFO continuo	LIFO a scatti annuale
Quantità in giacenza al 31/12: 120 pezzi	12.691	13.500	11.400	12.116

Un'impresa, dunque, deve utilizzare lo stesso metodo di valutazione per tutte le giacenze che hanno simile natura e uso. Per le giacenze che hanno differente natura o uso (per esempio certe merci utilizzate in un settore dell'impresa e lo stesso tipo di merci utilizzato in un altro settore), può essere giustificato l'uso di un differente metodo di valutazione. La differente localizzazione geografica (e della normativa fiscale) non è sufficiente di per sé stesse a giustificare l'uso di differenti metodi di valutazione.

Per assicurare la comparabilità e la misurazione di operazioni simili deve essere effettuata in modo coerente in tutta l'impresa nel tempo e nei bilanci della singola società e

6. Rimanenze e lavori in corso su ordinazione

6.2. Rilevazione iniziale e casi pratici

consolidato. Nel bilancio consolidato tutte le operazioni simili devono essere valutate utilizzando Principi contabili uniformi.

Conseguentemente, le giacenze con caratteristiche simili per natura e uso devono essere valutate utilizzando lo stesso metodo. La determinazione dei gruppi di giacenze che hanno natura e utilizzo simili all'interno di una determinata impresa dipende da fatti e circostanze specifici che devono essere valutati di volta in volta. Comunque, differenti metodi di calcolo del costo possono essere utilizzati per gruppi di giacenze che hanno differenti caratteristiche. Il trattamento contabile prescelto deve essere applicato con coerenza e descritto nella Nota integrativa.

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. Consideriamo il seguente esempio per chiarire questo concetto.

Esempio

Un negoziante ha un ricarico del 40% sulle vendite di un prodotto: ad esempio un pacco di pasta del costo di acquisto di € 1,50 è venduto a € 2,50. La % di ricarico è il 40% (cioè 1 € di ricarico rispetto al prezzo di vendita di 2,50 è pari al 40%); Rispetto al costo di acquisto (1,50), il ricarico (€ 1) rappresenta il 60%. I movimenti dell'anno sono i seguenti:

Data	Carico			Incasso dalle vendite
	Quantità acquistata	Valorizzazione al costo (a 1,50)	Valorizzazione a ricavo (a 2,50)	
1/1/X0	500	750	1.250	
31/1/X0				1.000
25/03/X0	2.600	3.900	6.500	
21/4/X0				4.500
30/6/X0	1.500	2.250	3.750	
26/9/X0				1.400
Totale	4.600	6.900	11.500	6.900

Considerando le rimanenze valorizzate al prezzo di vendita si avrà:

$$11.500 - 6.900 = 4.600$$

E considerando il ricarico di $4600 \times 40\% = 1.840$, si ha il seguente valore delle rimanenze:

$$4.600 - 1.840 = \mathbf{2.760}$$

Il valore delle rimanenze potrebbe anche essere calcolato in questo modo: $4600 \times 60\% = \mathbf{2.760}$.

6.3. MISURAZIONI SUCCESSIVE

Le rimanenze sono valutate in bilancio al minore tra il costo di acquisto o produzione e il valore di realizzazione desumibile dal mercato (art. 2426, n. 9, c.c.; IAS 2 par. 9). Entrambi i *framework* specificano che la valutazione delle rimanenze si effettua **autonomamente** per ciascuna categoria di elementi che compongono la voce. Questa disposizione, nel bilancio OIC, è una norma di legge in quanto il primo comma dell'art. 2423-*bis*, n. 5, c.c. dispone che “*gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente*”.

Questa considerazione vale anche nel caso di imputazione delle svalutazioni (vedi paragrafi seguenti).

6.3.1. Criteri di misurazione

Dopo la rilevazione iniziale in base al costo di acquisto le rimanenze sono valutate al minore tra il costo di acquisto o produzione e il valore di realizzazione desumibile dal mercato (art. 2426, n. 9, c.c. e par. 9 dello IAS 2). Lo IAS 2 denomina il valore di realizzazione desumibile dal mercato “**il valore di netto realizzo**”. Denominazione a parte non si rilevano altre differenze nei modelli di determinazione del valore. La valutazione delle rimanenze si effettua autonomamente per ciascuna categoria di elementi che compongono la voce nel rispetto del dettato del primo comma dell'art. 2423-*bis* c.c., che al n. 5 dispone che “*gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente*”. Pertanto, la valutazione delle rimanenze di magazzino al minore tra costo e mercato si effettua voce per voce. Tale metodologia consente di raggiungere in modo completo l'obiettivo della eliminazione dal magazzino dei costi irrecuperabili. La valutazione voce per voce deve essere intesa come la valutazione di ogni unità di inventario.

L'OIC 13 stabilisce che il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato delle materie prime e sussidiarie, delle merci, dei prodotti finiti, semilavorati e prodotti in corso di lavorazione è pari alla stima del prezzo di vendita delle merci e dei prodotti finiti nel corso della normale gestione, avuto riguardo alle informazioni desumibili dal mercato, al netto dei presunti costi di completamento e dei costi diretti di vendita (quali, ad esempio, provvigioni, trasporto, imballaggio). Ai fini della determinazione del valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, si tiene conto anche del tasso di obsolescenza e dei tempi di rigiro del magazzino.

Lo IAS 2 spiega che il costo di acquisto delle rimanenze potrebbe essere non recuperabile, soprattutto quando queste sono danneggiate, obsolete o se i prezzi di vendita sono diminuiti. Lo IAS 2 e l'OIC 13 inoltre precisano che il costo delle rimanenze potrebbe essere più alto del valore recuperabile quando i costi stimati di completamento o i costi stimati da sostenere per realizzare la vendita sono aumentati. La prassi di svalutare le rimanenze al di sotto del costo fino al valore netto di realizzo è coerente con la considerazione che i beni non possono essere iscritti a un valore eccedente l'ammontare che si prevede di realizzare dalla loro vendita o dal loro uso.

6. Rimanenze e lavori in corso su ordinazione

6.3. Misurazioni successive

6.3.2. Costanza di applicazione dei metodi prescelti nella valutazione delle rimanenze

L'uniformità di metodo (ad esempio, FIFO, costo medio ponderato e, limitatamente ai bilanci OIV, metodo LIFO) nella valutazione del magazzino è **condizione essenziale** per la corretta determinazione dei risultati dell'esercizio. Le rimanenze finali si valutano con gli stessi metodi delle rimanenze iniziali. Questa disposizione è identica sia nello IAS 2 sia nell'OIC 13 ed è coerente con le disposizioni contenute nei due *framework* contabili (IAS 8 e OIC 29).

Nei casi eccezionali in cui si cambi il metodo di valutazione (ad esempio, da costo LIFO a costo FIFO) si determina l'effetto di tale cambiamento.

Cambiamento di criterio di valutazione

Un cambiamento di Principio contabile è ammesso dai Principi contabili (sia OIC, sia IFRS) solo se:

- è richiesto da nuove disposizioni legislative o da nuovi Principi contabili (cambiamenti obbligatori di Principi contabili); o
- è adottato autonomamente dal redattore del bilancio nell'ambito della propria responsabilità e discrezionalità per una migliore rappresentazione in bilancio dei fatti e delle operazioni della società (cambiamenti volontari di Principi contabili).

Il cambiamento di metodo per la determinazione del costo dei beni fungibili in rimanenza (ad esempio, da costo medio ponderato a costo FIFO) costituisce un cambiamento di Principio contabile e pertanto si applicano le disposizioni dello IAS 8 (bilancio IFRS) o dell'OIC 29 (bilancio OIC).

In entrambi i casi l'effetto del cambiamento di Principio contabile è determinato retroattivamente: in pratica il cambiamento nel criterio di valutazione è rilevato nell'esercizio in cui viene adottato il nuovo Principio contabile e i relativi effetti sono contabilizzati sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso. Solitamente la rettifica viene rilevata negli utili portati a nuovo. Tuttavia, la rettifica può essere apportata a un'altra componente del patrimonio netto se più appropriato.

6.3.3. Lavori in corso su ordinazione

Nei bilanci degli appaltatori o degli esecutori del lavoro di opere "su commessa", cioè opere eseguite su ordinazione del committente secondo le specifiche tecniche da questi richieste, la misurazione e rappresentazione dei costi, dei ricavi, delle attività e delle passività maturate alla data di bilancio ricade nell'ambito di applicazione dei seguenti Principi contabili:

- per gli IFRS: **IFRS 15**, *Revenue from Contracts of Customers*;
- per gli OIC: **OIC 23** Lavori in corso su ordinazione.

In passato, prima dell'entrata in vigore dell'IFRS 15, i due *framework* contabili (IAS 11/OIC 23) presentavano poche differenze: in entrambi i *framework* la rappresentazione in bilancio era basata principalmente sul modello della "percentuale di completamento",

e solo allorquando la stima dell'avanzamento dei lavori o la misurazione dei ricavi fosse inattendibile era concessa la valutazione "al costo".

Con l'entrata in vigore dell'IFRS 15 alcuni di questi presupposti sono stati modificati e la rappresentazione di un contratto sottoscritto con un cliente, di durata normalmente ultrannuale, per:

- la realizzazione di un bene (o una combinazione di beni),
 - la fornitura di beni o servizi non di serie che insieme formino un unico progetto,
 - la realizzazione di beni strettamente connessi o interdipendenti,
- dipende dagli obblighi contrattuali contenuti nel contratto, tenendo in considerazione tutte le clausole sottoscritte in merito alla loro progettazione, tecnologia e funzione o la loro utilizzazione finale.

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

In generale, in entrambi i *framework* (IFRS 15, OIC 23) vale la disposizione comune che i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti in bilancio sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza. Tenuto conto che, fin dall'inizio dell'attività di produzione, il bene o il servizio è stato commissionato all'appaltatore e il corrispettivo è stato contrattualmente stabilito, si riconosce il risultato della commessa negli esercizi in cui i lavori sono eseguiti (con il c.d. metodo della percentuale di completamento).

Aspetti generali

I lavori in corso su commessa sono eseguiti su ordinazione di un committente secondo le specifiche tecniche da questi richieste. Generalmente vengono affidati con contratti di appalto o altri atti aventi contenuti economici simili (ad esempio, la vendita di cosa futura, alcuni tipi di concessioni amministrative) e riguardano la realizzazione di opere, quali ad esempio edifici, strade, ponti, dighe, navi, impianti, la cui realizzazione ha durata ultrannuale, quindi si protrae per un periodo di tempo superiore a 12 mesi.

Talvolta con il termine "lavori in corso" si intendono i beni e servizi non conclusi alla data di rilevazione delle risultanze contabili periodiche. Con il termine "lavori in corso" pertanto, si possono rappresentare:

- opere in corso di esecuzione, su ordinazione di un cliente;
- prodotti in corso di lavorazione, da destinare al magazzino per la successiva vendita;
- beni costruiti internamente, per lo svolgimento dell'attività dell'impresa (es. impianti, immobili, ecc., costruiti in economia).

6. Rimanenze e lavori in corso su ordinazione

6.3. Misurazioni successive

L'elemento accomunante le diverse ipotesi sopra riportate va individuato nella problematica relativa al calcolo dei costi che formano il valore complessivo oggetto di valutazione. Elemento di sostanziale discriminazione è invece l'esistenza di un contratto per la produzione di specifici beni su ordine di un committente, cioè l'impegno contrattuale che l'impresa ha sottoscritto per la produzione di opere individuate e specifiche. Si sottolinea che il metodo della percentuale di completamento è un criterio di valutazione dei lavori in corso di esecuzione alla fine dell'esercizio (o al momento della predisposizione del rendiconto periodico), ma la valutazione delle rimanenze sottintende l'esistenza di un sistema di contabilità delle commesse. Ci si riferisce naturalmente alla contabilità analitica per commessa; in contabilità generale, infatti, i costi e i ricavi vengono rilevati secondo le regole generali di registrazione.

Criteri di valutazione

In questo ambito si segnalano **le principali differenze**.

In ambito **OIC** i criteri di valutazione ammessi sono due:

- il criterio della **percentuale di completamento**, con il quale le rimanenze sono valutate in base al corrispettivo contrattuale maturato (anche se comprende un margine positivo) determinato in base allo stato dell'avanzamento dei lavori;
- il criterio della **commessa completata**: le rimanenze sono valutate al minore tra il costo e il presumibile valore di realizzo.

In passato era possibile scegliere quale politica contabile adottare. Gli impatti in bilancio nell'utilizzare un principio rispetto all'altro potevano comportare significative differenze. Da diversi anni, l'OIC 23 stabilisce che il criterio della percentuale di completamento è il criterio da utilizzare per la valutazione delle opere su ordinazione, perché soddisfa il principio della competenza economica e consente la rilevazione dei costi, dei ricavi e del risultato di commessa negli esercizi in cui i lavori sono eseguiti.

D'altro canto, il requisito della "ragionevole certezza" previsto dal n. 11 dell'art. 2426 c.c. impone di tenere conto delle difficoltà a stimare la percentuale di maturazione del corrispettivo e le prevedibili contestazioni del committente. L'OIC 23, tuttavia, ammette anche un "**criterio residuale**", il criterio della commessa completata, utilizzabile se non sono soddisfatte le citate condizioni per applicare il metodo della percentuale di completamento.

Nei **Principi contabili internazionali** l'IFRS 15 ha modificato la logica di fondo della *revenue recognition* richiedendo che un'entità riconosca nel suo bilancio i ricavi dal trasferimento di beni e servizi promessi ai clienti per un importo che rifletta il valore del corrispettivo che l'entità ha diritto di ricevere in cambio dei beni o servizi.

Di fatto l'IFRS 15 prevede un unico approccio articolato in cinque fasi (individuazione del contratto, individuazione delle obbligazioni di fare, determinazione ed allocazione del prezzo ed infine contabilizzazione del ricavo) per rilevare contabilmente qualsiasi tipo di ricavi da contratti con la clientela che possono essere alternativamente contabilizzati in uno specifico momento in cui il controllo del bene o servizio risulta trasferito al cliente (c.d. *point in time*) ovvero man mano che si adempie l'obbligazione di fare

trasferendo l'attività o il servizio al cliente (c.d. *over time*). Quindi, introduce un modello contabile di rilevazione che non si basa tanto sul trasferimento dei rischi e benefici ma trae origine dal trasferimento del controllo.

Considerazioni e approfondimenti – Secondo i Principi contabili internazionali, quando sono soddisfatti i criteri per la rilevazione dei ricavi *over time*, l'unico metodo di misurazione è quello della percentuale di completamento che può far riferimento agli *output* ossia ad un'osservazione e rilevazione diretta del valore dei beni e dei servizi trasferiti alla data di rendicontazione nel contesto della commessa complessiva ovvero agli *input* della commessa intesi come tempi, costi o altre risorse impiegate nella produzione rispetto al totale di quelli stimati per il completamento della stessa. Secondo l'OIC 23 le condizioni al verificarsi delle quali una commessa ultrannuale deve essere contabilizzata applicando il criterio della percentuale di completamento, non corrispondono esattamente a quelle previste dall'IFRS 15 per la contabilizzazione dei ricavi *over time*.

Inoltre, l'OIC 23 stabilisce che se le opere hanno durata inferiore all'anno, tenuto conto che generalmente l'utilizzo del criterio della commessa completata non genera andamenti irregolari nei risultati dell'esercizio, è lasciata facoltà all'impresa di scegliere il criterio di valutazione. Questo non è ammesso dall'IFRS 15.

Criterio della percentuale di completamento

Il Principio contabile OIC 23 rimanda la valutazione dei lavori in corso su ordinazione all'art. 2426, comma 1, del Codice civile, secondo cui: “*i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza*”. Il Codice civile riconosce quindi la possibilità di contabilizzare in bilancio il risultato della commessa nel momento in cui i lavori sono stati eseguiti; ciò può accadere perché, nel contratto di realizzazione dell'opera è già stato stabilito il compenso che percepirà l'appaltatore.

Quando viene applicato questo metodo sia i costi sostenuti per realizzare la commessa, sia le rimanenze per i lavori in corso su ordinazione, sono imputati in bilancio in correlazione allo stato di avanzamento dei lavori, ed i ricavi si ritengono conseguiti a titolo definitivo. Per questi motivi il metodo viene definito della percentuale di completamento.

Considerazioni e approfondimenti – Nei Principi contabili internazionali quando sono soddisfatti i criteri per la rilevazione dei ricavi *over time*, l'unico metodo di misurazione è quello della percentuale di completamento e non sono ammesse deroghe.

L'OIC 23 stabilisce che il criterio della percentuale di completamento può essere adottato in presenza di **particolari condizioni**:

- esiste un contratto vincolante per le parti, il quale definisce chiaramente le obbligazioni reciproche e il corrispettivo da corrispondere all'appaltatore;
- il diritto dell'appaltatore a percepire il corrispettivo pattuito, matura con ragionevole certezza, via via che i lavori sono eseguiti;
- il risultato della commessa può essere misurato attendibilmente.

6. Rimanenze e lavori in corso su ordinazione

6.3. Misurazioni successive

La rilevazione del ricavo è effettuata solo quando vi è la certezza che il ricavo maturato sia definitivamente riconosciuto dall'appaltatore quale corrispettivo dei lavori realizzati; lo stato di avanzamento dei lavori (SAL) viene generalmente valutato in contraddittorio con il committente e accertato dallo stesso.

Anche l'IFRS 15 utilizza il criterio della percentuale di completamento per la rilevazione dei ricavi "over the time". In certi casi l'IFRS 15 prevede la contabilizzazione *over time* solo se:

- i) il bene in fase di realizzazione non presenta un uso alternativo, e
- ii) l'entità ha il diritto esigibile al pagamento della prestazione completata fino alla data considerata.

La prima di queste due condizioni non trova una analoga previsione nell'OIC 23. Nel Principio contabile italiano le commesse sono definite come contratti che hanno ad oggetto la realizzazione di un'opera secondo le specifiche tecniche impartite dal committente, tuttavia l'eventuale presenza di un "uso alternativo" non è ostativa all'applicazione della percentuale di completamento.

Con riferimento all'OIC 23 l'applicazione del criterio della percentuale di completamento prevede:

1. la valutazione delle rimanenze per lavori in corso su ordinazione in misura corrispondente al ricavo maturato alla fine di ciascun esercizio, determinato con riferimento allo stato di avanzamento dei lavori;
2. la rilevazione dei ricavi nell'esercizio in cui i corrispettivi sono acquisiti a titolo definitivo;
3. la rilevazione dei costi di commessa nell'esercizio in cui i lavori sono eseguiti, fatto salvo il caso delle perdite probabili da sostenere per il completamento della commessa che sono rilevate nell'esercizio in cui sono prevedibili.

Considerazioni e approfondimenti – Nei Principi contabili internazionali, di fatto l'IFRS 15 prevede un unico approccio articolato in cinque fasi (individuazione del contratto, individuazione delle obbligazioni di fare, determinazione ed allocazione del prezzo ed infine contabilizzazione del ricavo) per rilevare contabilmente qualsiasi tipo di ricavi da contratti con la clientela che possono essere alternativamente contabilizzati in uno specifico momento in cui il controllo del bene o servizio risulta trasferito al cliente (c.d. *point in time*) ovvero man mano che si adempie l'obbligazione di fare trasferendo l'attività o il servizio al cliente (c.d. *over time*). Quindi, introduce un modello contabile di rilevazione che non si basa tanto sul trasferimento dei rischi e benefici ma trae origine dal trasferimento del controllo.

In merito ai costi che si sostengono per lo svolgimento della commessa questi sono contabilizzati nel Conto economico seguendo il principio della competenza economica.

Nei Principi contabili nazionali si precisa che nella valutazione delle rimanenze dei lavori in corso su ordinazione è necessario identificare quali costi si possano imputare alla commessa e quali no. Per la determinazione delle rimanenze in base al criterio della percentuale di completamento, i costi identificati come "**costi di commessa**" rappresentano normalmente la base di calcolo al fine di determinare la percentuale di avanza-

mento. I costi che si sostengono per la realizzazione della commessa possono essere di due tipi:

- direttamente riferibili alle commesse (**costi diretti**); oppure
- riferibili all'intera attività produttiva ma imputabili in parte alle singole commesse (**costi indiretti**).

In merito ai criteri adatti alla determinazione dello stato di avanzamento dei lavori, entrambi i *framework* contabili ammettono gli stessi criteri. Lo stato di avanzamento (o percentuale di completamento) rappresenta, in termini percentuali o in base a misurazioni fisiche, l'entità dei lavori in corso già eseguiti dall'appaltatore ad una certa data antecedente al completamento della commessa (ad esempio alla data di redazione del bilancio).

La dottrina e la prassi hanno identificato diverse metodologie per la determinazione della percentuale di completamento:

1. il metodo del costo sostenuto;
2. il metodo delle ore lavorate;
3. il metodo delle unità consegnate;
4. il metodo delle misurazioni fisiche.

L'IOIC 23 e l'IFRS 15 considerano questi quattro metodi tutti accettabili, nella misura in cui consentano una corretta ripartizione del margine totale della commessa in funzione dell'attività svolta dall'impresa nei singoli periodi amministrativi.

La scelta dipende dalla tipologia del contratto e dalle caratteristiche dei lavori. Una volta identificato il metodo che meglio permette la determinazione dello stato di avanzamento della commessa, il valore da attribuire alla stessa ai fini della valutazione delle rimanenze può essere ottenuto attraverso due modalità alternative ed equivalenti:

- determinando la quota del corrispettivo complessivo maturato;
- determinando la quota del margine complessivo maturato, da aggiungere ai costi sostenuti.

Metodo del costo sostenuto (*cost to cost*)

Per determinare la percentuale di completamento con il metodo del costo sostenuto (*cost-to-cost*), i costi di commessa sostenuti ad una certa data sono rapportati ai costi di commessa totali stimati.

La percentuale è successivamente applicata al totale dei ricavi stimati di commessa, ottenendone il valore da attribuire ai lavori eseguiti e, quindi, i ricavi maturati a tale data. I costi effettivi da utilizzare sono quelli idonei a misurare lo stato di avanzamento.

L'applicazione di tale metodo presuppone, in particolare:

- l'esistenza di un sistema procedurale interno che consenta stime attendibili e aggiornate dei costi e ricavi totali di commessa;
- la possibilità oggettiva di formularle, tenuto conto della tipologia dei lavori, delle clausole contrattuali, ecc.

6. Rimanenze e lavori in corso su ordinazione

6.3. Misurazioni successive

Metodo delle ore lavorate

Con il metodo delle ore lavorate, l'avanzamento delle opere viene calcolato in funzione delle ore lavorate rispetto alle ore totali previste.

L'applicazione di tale metodo comporta in sintesi:

1. la suddivisione dei ricavi totali previsti di commessa in:
 - costi previsti dei materiali e altri costi diretti (es: assicurazioni, *royalties*), esclusa la mano d'opera;
 - valore aggiunto complessivo, per il residuo;
2. la previsione del totale delle ore dirette di lavorazione necessarie per il completamento delle opere ed il calcolo del valore aggiunto orario (quale quoziente del valore aggiunto complessivo e delle ore totali previste);
3. la valutazione delle opere in corso di esecuzione ad una certa data, quale somma:
 - dei costi effettivi dei materiali impiegati nelle lavorazioni e degli altri costi diretti sostenuti (esclusa la mano d'opera);
 - del valore aggiunto maturato, calcolato moltiplicando le ore dirette effettivamente lavorate per il valore aggiunto orario.

Il metodo delle ore lavorate risulta particolarmente idoneo ove la componente lavoro sia assolutamente preminente rispetto ai materiali impiegati e, quindi, nei casi in cui le lavorazioni siano significative e complesse.

Metodo delle unità consegnate

Il metodo può essere applicato nel caso di lavorazioni, spesso effettuate dall'appaltatore presso i propri stabilimenti, per commesse pluriennali che prevedono la fornitura di una serie di prodotti uguali o omogenei, ove il flusso della produzione sia allineato al flusso delle consegne (o accettazioni) e ove i ricavi ed i costi delle singole unità o, comunque, la percentuale di margine siano gli stessi o sostanzialmente gli stessi per tutte le unità.

Oggetto di valutazione ai prezzi contrattuali sono solo le unità di prodotto consegnate (o anche solo accettate). I prodotti in corso di lavorazione o finiti ma non consegnati (o accettati) sono pertanto valutati al costo di produzione e classificati come rimanenze di magazzino.

Metodo delle misurazioni fisiche

Con il metodo delle misurazioni fisiche si procede alla rilevazione delle quantità prodotte ed alla valutazione delle stesse ai prezzi contrattuali.

Condizione per l'applicazione di questo metodo è che nel contratto siano espressamente previsti o siano altrimenti oggettivamente determinabili i prezzi per ciascuna opera o lavorazione nell'unità di misura utilizzata per la rilevazione delle quantità prodotte.

Metodo della commessa completata

Questo criterio è ammesso dall'OIC 23 in particolari circostanze ma non è previsto dall'IFRS 15.

Secondo l'OIC 23 il criterio della commessa completata si applica:

- nei casi in cui non sussistono le condizioni per applicare il criterio della percentuale di completamento;
- nelle opere con durata inferiore all'anno.

In realtà nelle opere con durata inferiore all'anno l'OIC 23 consente di scegliere il criterio di valutazione. È quindi ammesso sia il criterio della percentuale di completamento sia della commessa completata.

Con il criterio della commessa completata, i ricavi ed il margine di commessa sono riconosciuti solo quando il contratto è completato, ossia alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e benefici connessi al bene realizzato o i servizi sono resi. L'adozione di tale criterio comporta, quindi, la valutazione delle rimanenze per opere eseguite, ma non ancora completate, al loro costo di produzione.

In pratica i Principi contabili nazionali consentono di considerare i lavori in corso su ordinazione delle rimanenze da contabilizzare nello Stato patrimoniale nella voce Immobilizzazioni in corso e acconti. Applicando il criterio della commessa completata, i lavori in corso su ordinazione sono valutati al minore tra costo e valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato. Sono pertanto applicabili i principi enunciati nell'OIC 13 rimanenze con i necessari adattamenti previsti dal presente principio. Con questo criterio, quindi, i ricavi e il margine di commessa sono riconosciuti quando il contratto è completato, ossia alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi al bene realizzato o i servizi sono resi al committente.

Considerazioni e approfondimenti – Altra differenza è connessa al fatto che secondo l'OIC 23, oltre al metodo della percentuale di completamento, per le commesse di durata inferiore ai 12 mesi vi è la facoltà di applicare il criterio della commessa completata. In ambito IFRS invece, la durata dei contratti non è rilevante, pertanto anche per i contratti di breve durata, qualora ne ricorrano i presupposti, i ricavi devono essere contabilizzati con il criterio della percentuale di completamento. Altre due importanti differenze riguardano il trattamento – non sempre allineato – usato per rilevare i costi per l'ottenimento della commessa e quelli per l'adempimento della stessa che in linea di principio possono essere considerati alla stregua di attività a determinate condizioni stabilite dall'IFRS 15 mentre rappresentano costi da imputare alla commessa secondo le regole dettate dall'OIC 23.

L'adozione di questo metodo, quindi, prevede la valutazione delle rimanenze per opere eseguite, ma non ancora completate, al loro costo di produzione.

Applicazione pratica

Negli esercizi in cui la commessa è in fase di realizzazione si rilevano in Conto economico i costi consuntivi, i quali vengono poi sospesi alla fine dell'esercizio (o del periodo intermedio) valutando i lavori in corso su ordinazione sulla base dei costi sostenuti.

Qualora il valore di realizzazione, ovvero il prezzo pattuito con il committente, risulti inferiore al costo, i lavori in corso devono essere valutati a tale minor valore.

6. Rimanenze e lavori in corso su ordinazione

6.3. Misurazioni successive

Nell'esercizio in cui la commessa si considera completata confluiscono nel Conto economico:

1. **i ricavi complessivi della commessa**, costituiti da:
 - a) ricavi fatturati negli esercizi precedenti (inclusi tra gli acconti da clienti);
 - b) ricavi fatturati nell'esercizio ed esposti tra gli acconti;
 - c) ricavi ancora da fatturare ma che riflettono i corrispettivi pattuiti;
 - d) revisioni di prezzo;
 - e) integrazioni di ricavi per prestazioni aggiuntive.
2. **i costi complessivi della commessa**, costituiti da:
 - a) rimanenze iniziali dei lavori in corso su ordinazione;
 - b) costi sostenuti durante l'esercizio;
 - c) stanziamenti per costi ancora da sostenere.

Classificazione in bilancio

Una delle principali differenze tra i due *framework* contabili consiste nella classificazione e rappresentazione delle opere in corso di esecuzione.

Infatti, in base ai Principi contabili internazionali i componenti positivi di reddito, che emergono dalla valutazione delle commesse secondo la percentuale di completamento, sono rilevati come ricavi dell'esercizio in contropartita ad un credito oppure una "**attività derivante da contratto**" laddove il corrispettivo maturato non sia ancora esigibile. In base, invece, alla struttura dello Stato patrimoniale fornita dall'art. 2424 c.c., i lavori in corso su ordinazione devono essere presentati tra le voci delle rimanenze mentre gli acconti o il fatturato di rata vengono iscritti nell'attivo alla voce crediti verso clienti con contropartita nel passivo nella voce acconti. Al momento della fatturazione definitiva dei lavori, gli acconti sono stornati con contropartita la rilevazione del ricavo alla voce **A.1 Ricavi delle vendite e delle prestazioni**. Inoltre, la variazione delle rimanenze per lavori eseguiti e non ancora liquidati in via definitiva, rispettivamente all'inizio e alla fine dell'esercizio, è rilevata alla voce **A.3 Variazioni dei lavori in corso su ordinazione**.

In merito alla rilevazione dei ricavi di commessa, al contrario, non si ravvisano differenze. Infatti, sia in ambito OIC che IFRS i ricavi di commessa devono comprendere:

- l'importo dei ricavi contrattuali;
- le varianti successive e revisione prezzi nella misura in cui siano probabili.

Inoltre, se nel contratto esiste una componente di finanziamento significativa è da scorporare dai ricavi. Infine, anche i costi per l'adempimento della commessa sono rilevati in entrambi i principi tra le attività al verificarsi di determinate condizioni ed in funzione dell'avanzamento della commessa.

Costi per l'ottenimento della commessa

I costi incrementali sostenuti per l'ottenimento della commessa in base agli IFRS devono essere rilevati nelle attività se ci si aspetta di recuperarli mentre se si tratta di costi

da sostenere indipendentemente dall'ottenimento della commessa vanno spesati a Conto economico a meno che non possano essere riaddebitati al committente.

Al contrario l'OIC 23 stabilisce che i costi per l'ottenimento della commessa siano inclusi nei costi diretti o indiretti della commessa se sono rispettate determinate condizioni, tra cui il fatto che l'acquisizione della commessa avvenga nello stesso esercizio in cui i costi sono sostenuti o tra la data di chiusura dell'esercizio e quella della preparazione del bilancio ovvero essa sia ragionevolmente certa alla data della preparazione del bilancio.

Perdite di commessa

Gli OIC stabiliscono che quando è probabile che i costi totali di commessa eccederanno i ricavi totali (c.d. **commesse con margine negativo**) la perdita attesa deve essere immediatamente rilevata a decremento dei lavori in corso.

Il Principio IFRS 15 non tratta specificamente dell'argomento e pertanto occorre fare riferimento allo **IAS 37** che tratta dei **c.d. contratti onerosi**, vale a dire quelli in cui i costi necessari per far fronte alle obbligazioni contrattuali supereranno i benefici futuri e stabilisce la necessità di accantonare a un fondo rischi come minimo la penale per l'inadempimento o se minore l'eccesso dei costi – rispetto ai ricavi – per eseguire il contratto stesso.

6.4. IMPAIRMENT

Il criterio di misurazione delle rimanenze per la loro rappresentazione in bilancio è “*al minore tra il costo di acquisto di produzione, comprensivo degli oneri accessori e il valore di netto realizzo*”. Questa disposizione è analoga sia per i Principi contabili internazionali sia per i Principi contabili nazionali OIC. Pertanto, con riferimento alle rimanenze, gli amministratori hanno l'obbligo, ad ogni fine anno, di dare una rappresentazione veritiera e corretta e una valutazione attendibile delle merci in giacenza, considerando qualsiasi potenziale riduzione di valore.

L'ambito di applicazione però non è il Principio contabile specifico relativo agli impairment (IAS 36, OIC 9) bensì il Principio contabile relativo alle rimanenze. L'ambito di applicazione delle perdite di valore è, pertanto, per le norme italiane l'**OIC 13** e per gli IFRS lo **IAS 2**.

Contabilmente, l'appostazione di una svalutazione del magazzino si effettua attraverso un fondo svalutazione magazzino, che in bilancio è portato a riduzione del valore delle rimanenze. Non si tratta di un fondo del passivo, e la svalutazione non è imputata separatamente al Conto economico.

Nel bilancio redatto ai sensi dei Principi contabili italiani la “**svalutazione**” è soltanto la conseguenza della stima, ma non compare nel Conto economico come una svalutazione bensì come variazione negativa delle classi di rimanenze in oggetto, qualora l'entità della variazione negativa sia rilevante, occorre dargli informazione nella Nota integrativa.

6. Rimanenze e lavori in corso su ordinazione

6.4. Impairment

Se negli anni successivi questo minor valore non può essere mantenuto, in quanto le rimanenze hanno avuto degli aumenti nella loro valutazione, ovvero sono venuti meno i motivi della svalutazione, occorre ripristinare il valore originario.

È necessario procedere a svalutazione del costo per tutte le rimanenze di beni prodotti per i quali vi siano gravi dubbi circa la loro vendibilità.

Le stesse disposizioni si ritrovano nello IAS 2. Il par. 34 dello IAS 2 precisa che l'ammontare di ogni svalutazione delle rimanenze al loro valore di realizzo e tutte le **perdite di magazzino** devono essere rilevate come costo nell'esercizio in cui la perdita o la svalutazione sono avvenute. L'ammontare di qualsiasi storno di eventuali svalutazioni di rimanenze, derivante da un aumento del valore netto realizzabile, deve essere rilevato come una diminuzione nell'ammontare delle rimanenze imputato come costo nell'esercizio in cui è avvenuto lo storno.

6.4.1. Valore netto di realizzo

Il **valore netto di realizzo** (per lo IAS 2) e il **valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato** (per l'OIC 13) sono la stima del prezzo di vendita delle merci o dei prodotti nel corso del normale svolgimento dell'attività di gestione (considerando le informazioni desumibili dal mercato di sbocco), al netto dei costi stimati di completamente nonché di quelli stimati necessari per realizzare la vendita (costi diretti di vendita).

La valutazione di una voce di magazzino al costo originario presuppone che vi sia una ragionevole prospettiva di utilizzo e di vendita nel normale ciclo operativo aziendale, in entrambi i casi senza la rilevazione di perdite. Se questa condizione non esiste è necessario considerare quale sia il **valore di netto realizzo nel breve periodo**. Tra i fattori da considerare nella determinazione del valore di netto realizzo vi sono:

- l'evidenza di una variazione nella domanda di mercato;
- il rapporto tra le vendite dell'ultimo periodo e le quantità in giacenza, comparate con i medesimi *ratios* dello scorso esercizio;
- la stima del grado di utilizzo nelle produzioni future (stime basate su dati proiettati);
- i costi finanziari;
- i costi di magazzino da sostenere prima dell'eventuale vendita.

L'OIC 13 specifica, inoltre, che per la determinazione del valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato è necessario tenere conto anche del **tasso di obsolescenza** e dei **tempi di rigiro del magazzino**.

Non si riscontrano significative differenze nella determinazione del valore di netto realizzo tra i due *framework* contabili. I Principi contabili internazionali, tuttavia, contengono molte disposizioni e chiarimenti in merito alla determinazione del *fair value*. Il *fair value* è il "prezzo che si percepirebbe per la vendita di un'attività ovvero che si pagherebbe per il trasferimento di una passività in una regolare operazione tra operatori di mercato alla data di valutazione" (ai sensi dell'FRS 13 Valutazione del *fair value*).

Il valore netto di realizzo fa riferimento all'importo netto che l'entità si aspetta di realizzare dalla vendita delle rimanenze nel normale svolgimento dell'attività. Il *fair value* riflette il prezzo al quale una regolare operazione per la vendita delle stesse rimanenze nel mercato principale (o più vantaggioso) per quelle rimanenze avrebbe luogo tra gli operatori di mercato alla data di valutazione. Il primo è un valore specifico dell'entità; il secondo non lo è. Il valore netto di realizzo per le rimanenze può non essere uguale al *fair value* al netto dei costi di vendita.

Secondo lo IAS 2, il costo delle rimanenze non può essere realizzabile se esse sono danneggiate, se sono diventate in tutto o in parte obsolete, o se i loro prezzi di vendita sono diminuiti. Analogamente, nel caso i costi di completamento o i costi di vendita stimati sono aumentati, il costo delle rimanenze può non essere realizzabile. In questi casi lo IAS 2 precisa che si deve effettuare una svalutazione delle rimanenze. La svalutazione deve peraltro essere effettuata voce per voce, anche se in alcuni casi, come, per esempio, i beni di magazzino relativi alla stessa linea di prodotto che hanno funzione o destinazione simili, oppure i beni prodotti e commercializzati nella stessa area geografica, è appropriato raggruppare beni simili o correlati. Secondo lo IAS 2 le stime del valore netto realizzabile si devono basare sulle informazioni più attendibili di cui si dispone. Queste stime prendono in considerazione l'andamento dei prezzi e tutte quelle altre condizioni, anche nel periodo che intercorre tra la data di bilancio e quella della sua preparazione, che hanno effetto sulla determinazione di un prezzo realistico.

Approfondimenti – Analoga impostazione è seguita dal Principio contabile n. 13 italiano. È necessario tenere conto dell'andamento dei prezzi nel periodo fra la data del bilancio e quella della sua preparazione in quanto se esso mostra che il valore netto di realizzo diminuisce ed il costo storico non può essere più recuperato, tale minor valore netto di realizzo deve essere utilizzato ai fini della determinazione del "mercato" per evitare di differire perdite con una errata valutazione della posta in bilancio.

Il par. 28 dello IAS 2, inoltre, precisa il trattamento contabile dei beni in magazzino tenuti a fronte di vendite concluse o contratti di fornitura di servizi: in questi casi il principio internazionale dispone che il valore netto realizzabile è il prezzo del contratto. Se i contratti di vendita riguardano quantità minori di quelli giacenti in magazzino, il valore netto realizzabile della parte eccedente si deve basare sui prezzi correnti di vendita. Anche in Italia vale lo stesso principio, anche se l'OIC n. 13 precisa che "... *In presenza di ordini di vendita confermati con prezzo prefissato si utilizza tale prezzo per la determinazione del valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato delle relative rimanenze presenti in magazzino. Per cui, le quantità in giacenza relative a ordini di vendita confermati con prezzo prefissato restano valutate al costo, nonostante un declino dei prezzi desumibili dall'andamento del mercato. Ciò muove dall'assunto che sia ragionevolmente certo che i prezzi concordati saranno rispettati, altrimenti le giacenze sono svalutate al valore di realizzazione desumibile dal mercato al pari delle altre rimanenze di quel bene presenti in magazzino*".

Se l'impresa possiede materiali e altre attività da usare nella produzione di beni destinati al magazzino, questi non devono essere svalutati, secondo lo IAS 2, se ci si attende che i prodotti finiti nei quali verranno incorporati saranno venduti al costo o al di sopra del

6. Rimanenze e lavori in corso su ordinazione

6.4. Impairment

costo. Tuttavia, quando una diminuzione del prezzo dei materiali indica che il costo dei prodotti finiti eccederà il valore netto realizzabile, i materiali devono essere svalutati fino al valore netto realizzabile. Il prezzo di mercato delle **materie prime e sussidiarie** può rappresentare la migliore stima disponibile del loro valore netto di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato. La stessa regola di valutazione vale per le norme italiane, secondo le disposizioni dell'OIC n. 13 (par. 53).

6.4.2. Aspetti pratici

La svalutazione è imputata ad ogni singola classe di beni e non deve essere fatta considerando le rimanenze nel loro complesso (e quindi compensando perdite con utili non realizzati, salvo il caso in cui un'intera categoria di beni rimanenze, e quindi non le singole voci in giacenza, richiedono la svalutazione).

Tuttavia, esistono alcuni **casi particolari** che potrebbero creare dubbi interpretativi:

1. se esistono prodotti/merci in rimanenza che sono venduti nell'esercizio successivo in base a ordini di vendita confermati, il valore delle rimanenze non deve essere svalutato se il recupero del costo è da ritenersi certo, nonostante ci sia un declino dei prezzi. Il bilancio è redatto attraverso l'utilizzo di stime: gli amministratori dovranno avere la ragionevole certezza che i prezzi concordati saranno rispettati, perché in caso contrario occorrerà procedere alla svalutazione dei beni;
2. nei casi in cui si verifichino ribassi dei prezzi della materia prima, questi non devono essere considerati ai fini delle svalutazioni, né nel calcolo del costo di produzione (perché i prodotti sono già stati realizzati), né nel calcolo del valore di netto realizzo, a meno che tale variazione abbia un effetto immediato sulle quotazioni dei prodotti finiti;
3. le svalutazioni prospettiche sul valore di realizzo non si possono basare su condizioni generali o generiche di prezzo, ma devono essere fatte su elementi attendibili e specifici, atti ad evidenziare l'effettiva instabilità del prodotto, come per esempio per i beni soggetti a rapido invecchiamento, di facile deteriorabilità, per quelli prodotti in quantità eccessive rispetto la domanda e per quelli nei quali le preferenze del consumatore sono soggette ad accentuate fluttuazioni.

6.4.3. Esempi numerici

Semilavorati

Si consideri il seguente esempio di una classe di un semilavorato:

Costo di produzione	200,00
Costi di distribuzione e di completamento	35,00
Prezzo di mercato (alla data in cui si effettua la valutazione)	215,00

In questo caso è necessario procedere ad una svalutazione di 20 sulla base dei seguenti con-
teggi:
 Valore di netto realizzo $(215 - 35) = 180$
 Costo di produzione = 200

 Svalutazione (20)

In questo caso la svalutazione imputata al Conto economico è pari a 20, però questa non è iscritta separatamente come voce di costo, in quanto il valore delle rimanenze finali da contrapporre quelle iniziali per determinare la variazione delle rimanenze sarà pari a 180.

Prodotti

Si consideri il seguente esempio di una classe di un prodotto:

Costo di produzione	200,00
Costi di distribuzione e di vendita	30,00
Prezzo di mercato (alla data in cui si effettua la valutazione)	190,00
<p>In questo caso è necessario procedere ad una svalutazione di 40 sulla base dei seguenti con- teggi: Valore di netto realizzo $(190 - 30) = 160$ Costo di produzione = 200 ----- Svalutazione (40)</p>	

In questo caso la svalutazione imputata al Conto economico è pari a 40, però questa non è iscritta separatamente come voce di costo, in quanto il valore delle rimanenze finali da contrapporre quelle iniziali per determinare la variazione delle rimanenze sarà pari a 160.

Rottami e sfridi

Se fra i prodotti in giacenza sono compresi anche rottami e sfridi questi devono essere valutati, attraverso l'uso di stime in base al valore di presunto realizzo, deducendo le spese di vendita di distribuzione di rottamazione e smaltimento.

Se il rottame deve essere distrutto il costo relativo alla distruzione deve però essere accantonato nel Conto economico dell'esercizio nel quale l'azienda ha deciso di distruggere tali beni e non nell'esercizio che questi saranno distrutti.

6.5. PRESENTAZIONE IN BILANCIO

Per un'azienda industriale/commerciale le rimanenze di materie, merci, materiali e prodotti finiti costituiscono delle attività da classificare nell'attivo circolante.

6. Rimanenze e lavori in corso su ordinazione

6.5. Presentazione in bilancio

Nel **bilancio OIC**, la classificazione nello Stato patrimoniale è la seguente (art. 2424 c.c.):

C Attivo Circolante

1. Materie prime, sussidiarie e di consumo;
2. Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati;
3. Lavori in corso su ordinazione;
4. Prodotti finiti e merci;
5. Acconti.

Le voci devono essere comprensive di tutti i beni di proprietà, comprese le merci in viaggio e quelli che sono presso terzi, anche se per lavorazioni, deposito o altre motivazioni.

Nel **bilancio IFRS** lo IAS 1 dispone che nell'attivo patrimoniale siano indicate le rimanenze, senza obbligo di separare nel prospetto la composizione delle giacenze. Il dettaglio è esposto nella Nota integrativa.

6.5.1. Distinzione tra rimanenze e immobilizzazioni

La classificazione in bilancio di una voce dell'attivo tra le immobilizzazioni (definite dagli IFRS "non current asset"), nell'attivo circolante ("current asset") dipende dalla destinazione che l'impresa attribuisce alle singole attività: elementi che sono destinati a permanere nell'impresa come investimento sono da classificare tra le immobilizzazioni; elementi destinati ad entrare o che sono già entrati nel ciclo produttivo e/o commerciale o per i quali ci si attende l'alienazione entro 12 mesi dalla data di bilancio sono da classificare tra le rimanenze.

Alcuni elementi, che di norma costituiscono immobilizzazioni, sono compresi tra le rimanenze in **casi particolari**:

- immobili e terreni, quando la produzione e/o la loro commercializzazione costituiscono l'oggetto della attività di talune imprese (ad esempio imprese immobiliari);
- valori mobiliari, per le imprese che operano nella loro commercializzazione;
- lingotti di metallo prezioso e oggetti d'arte, per le imprese che commercializzano tali beni;
- materiali di dimostrazione, di esposizione o per allestimento vetrine, la cui durata di utilizzo a scopo dimostrativo non supera un esercizio (es. computer in dimostrazione, che vengono costruiti da chi li vende).

Queste disposizioni sono simili in entrambi i *framework* contabili.

Nel caso di **beni a destinazione polivalente**, cioè beni destinati ad essere sia venduti, sia dati in locazione, sia utilizzati dall'impresa, in assenza di certezza sulla effettiva destinazione dei beni, al fine della loro classificazione nel bilancio di esercizio è necessario considerare:

- a) il tipo di attività svolta dall'impresa e l'oggetto sociale;
- b) il tipo di bene (vita utile, deperibilità ecc.).

Il bene si considera destinato alle attività immobilizzate:

- a) quando l'impresa affitta il bene ad un terzo per un periodo superiore ad un anno;
- b) quando l'impresa utilizza il bene come mezzo di produzione di altri beni.

6.5.2. Pezzi di ricambio

In merito ai pezzi di ricambio, si riscontrano alcune **differenze** tra OIC e IFRS.

Per le disposizioni secondo le norme italiane il trattamento contabile e la classificazione varia in funzione del loro uso (**OIC 16**):

1. pezzi di ricambio acquistati in vista di un **utilizzo immediato** – La sostituzione di un pezzo o di un congegno guasto o danneggiato con un elemento identico o equivalente, deve essere contabilizzata imputando i costi al Conto economico. L'acquisto del pezzo di ricambio non è incluso tra le rimanenze, ma speso nell'esercizio in cui è avvenuto l'acquisto e la sostituzione, e le lavorazioni eseguite rappresentano dei costi di esercizio per prestazioni di servizi (manutenzioni).
Se la riparazione prolunga in modo certo la durata della vita utile del bene, è possibile incorporare l'importo della riparazione nel valore netto contabile del bene (capitalizzazione dei pezzi di ricambio) previo storno del valore del pezzo sostituito, e rivedere il piano di ammortamento alla luce della nuova vita utile. La società utilizza l'ammortamento per componenti;
2. pezzi di ricambio acquistati in vista di **riparazioni differite**:
 - a) **pezzi non specifici**: pezzi di ricambio con utilizzi diversificati. Sono approvvigionamenti da includere tra le rimanenze;
 - b) **pezzi specifici** (pezzi utilizzati esclusivamente per la manutenzione e la riparazione di immobilizzazioni non intercambiabili):
 - **ricorrenti**: sono generalmente pezzi che costituiscono dotazione necessaria di un impianto. Si spesano nel Conto economico: il OIC 13 suggerisce che il costo del controllo amministrativo generalmente supera il valore economico del materiale;
 - **pezzi di rilevante costo unitario e di uso molto ricorrente**: sono pezzi che sono utilizzati in breve tempo e hanno normalmente un valore globale significativo alla dell'esercizio. Sono perciò iscritti all'attivo. In particolare, tali pezzi sono inclusi tra le rimanenze di magazzino e scaricati in base al consumo. Ad essi si applica il OIC 13.

Nei Principi contabili internazionali, secondo lo IAS 16 (parr. 8-9), i pezzi di ricambio e le attrezzature per la manutenzione sono solitamente iscritti come rimanenze e rilevati come costo al momento dell'utilizzo. In questi casi, si applica lo IAS 2. Quando però i pezzi di ricambio sono tenuti a disposizione perché l'impresa prevede di utilizzarli per più di un esercizio, e tali beni sono di valore rilevante, essi possono costituire un elemento della voce "immobili, impianti e macchinari".

6. Rimanenze e lavori in corso su ordinazione

6.5. Presentazione in bilancio

Secondo i Principi contabili internazionali dunque la voce immobili, impianti e macchinari può comprendere anche i pezzi di ricambio, parti di scorta e simili, di valore rilevante e di utilizzo pluriennale, che costituiscono dotazioni necessarie degli impianti e macchinari.

Analogamente, se i pezzi di ricambio e le attrezzature per la manutenzione possono essere usati solo in connessione con un elemento di immobili, impianti e macchinari e ci si attende che il loro impiego sarà irregolare, essi devono essere contabilizzati come immobili, impianti e macchinari e ammortizzati in un periodo di tempo non eccedente la vita utile del relativo bene.

Nel caso di parti di immobilizzazioni materiali da sostituire ad intervalli regolari (IAS 16, par. 13) l'impresa contabilizza nel valore contabile di un elemento di immobilizzazione materiale il costo della sostituzione quando sostenuto: la capitalizzazione del costo della parte nuova può essere effettuata solo se è soddisfatta la regola generale di iscrizione di una attività materiale. Il valore contabile delle parti che sono state sostituite è eliminato.

6.5.3. Nota integrativa

Sia lo IAS 2 sia il Codice civile sia il Principio contabile OIC 13 richiedono alcune informazioni da fornire nelle note al bilancio riguardanti le rimanenze. Secondo i principi internazionali, esse devono essere inserite in una parte del bilancio denominata "criteri contabili e note esplicative", come sezione della Nota integrativa. In Italia le informazioni devono essere inserite nella Nota integrativa ai sensi degli artt. 2427 e ss. del Codice civile.

Nella Tavola 6.3. si presenta il confronto delle informazioni richieste dai due Principi contabili.

Tavola 6.3. – Raffronto di richiesta di informazioni

Par.	IAS 2		Art. 2427 (comma 1) e OIC 13
36.a	I Principi contabili adottati nella valutazione delle rimanenze, incluso il metodo di costo usato	Art. 2427 Comma 1 n. 1 OIC 13.58	"1) i criteri applicati nella valutazione delle voci di bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato; "

Rimanenze e lavori in corso su ordinazione 6.

Presentazione in bilancio 6.5.

Par.	IAS 2		Art. 2427 (comma 1) e OIC 13
36.b	Il valore contabile complessivo delle rimanenze e il valore contabile distinto per classi che risultano appropriate per l'entità	Art. 2424 Codice civile	Le rimanenze si iscrivono nello Stato patrimoniale tra le voci "attivo circolante" così suddivise: - materie prime, sussidiarie e di consumo; - prodotti in corso di lavorazione e semilavorati; - lavori in corso su ordinazione (1); - prodotti finiti e merci; - acconti.
36.c	Il valore contabile delle rimanenze iscritte al <i>fair value</i> al netto dei costi di vendita	OIC 13.59	Con riferimento alle informazioni di cui al n.1) dell'art. 2427, all'atto di descrivere i criteri applicati alla valutazione delle rimanenze, la società indica, tra l'altro, i criteri adottati per la svalutazione al valore di realizzazione desumibile dal mercato.
36.d	Il valore delle rimanenze rilevato come costo nell'esercizio		Non applicabile
36.e	Il valore di eventuali svalutazioni di rimanenze rilevato come costo nell'esercizio	OIC 13.59	Con riferimento alle informazioni di cui al n. 1) dell'art. 2427, all'atto di descrivere i criteri applicati alla valutazione delle rimanenze, la società indica, tra l'altro, i criteri adottati per la svalutazione al valore di realizzazione desumibile dal mercato.
36.f	Il valore di eventuali storni di ciascuna svalutazione rilevati come riduzione del costo delle rimanenze rilevato a Conto economico nell'esercizio.	OIC 13.59	La Nota integrativa fornisce inoltre evidenza tra le altre informazioni richieste dalla legge anche del ripristino del costo originario, qualora vengano meno le ragioni che avevano reso necessario l'abbattimento al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, e del conseguente effetto sul Conto economico.

6. Rimanenze e lavori in corso su ordinazione

6.5. Presentazione in bilancio

Par.	IAS 2		Art. 2427 (comma 1) e OIC 13
36.g	Circostanze o i fatti che hanno portato allo storno di una svalutazione di rimanenze.	OIC 13.59	La Nota integrativa fornisce inoltre evidenza tra le altre informazioni richieste dalla legge anche del ripristino del costo originario, qualora vengano meno le ragioni che avevano reso necessario l'abbattimento al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, e del conseguente effetto sul Conto economico.
36.h	Il valore contabile delle rimanenze impegnate a garanzia di passività.	Art. 2427, comma 1, n. 9 OIC 13.60	L'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo Stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate. Con riferimento alle informazioni di cui al n. 9) dell'art. 2427, la Nota integrativa fornisce evidenza degli eventuali gravami esistenti sulle rimanenze (ad esempio, pegno, patto di riservato dominio ecc.).
37	L'informativa concernente i valori contabili rilevati in differenti classificazioni di rimanenze e l'ammontare delle variazioni in queste voci di attività risulta utile per gli utilizzatori del bilancio. Classificazioni abituali di rimanenze sono merci, beni per la produzione, materie prime, semilavorati e lavori in corso e prodotti finiti.		Non previsto. In Italia è possibile aggiungere o raggruppare voci dello Stato patrimoniale quando ciò è necessario per la chiarezza del bilancio.
37	Il valore delle rimanenze rilevato come costo nel corso dell'esercizio, a cui si fa spesso riferimento come a un costo del venduto, è rappresentato dai costi precedentemente inclusi nella valutazione delle rimanenze di magazzino che ora sono state vendute e da spese generali di produzione non ripartite e da anormali ammontari di costi di produzione di rimanenze. Le condizioni di gestione possono giustificare anche l'inclusione di altri valori, quali i costi di distribuzione.		Non previsto

Rimanenze e lavori in corso su ordinazione 6.

Presentazione in bilancio 6.5.

Par.	IAS 2		Art. 2427 (comma 1) e OIC 13
38	Alcune entità adottano schemi di Conto economico che comportano l'esposizione di valori esclusi i costi di rimanenze rilevati come spese durante l'esercizio. In base a questo formato, l'entità presenta un'analisi dei costi utilizzando una classificazione basata sulla natura degli stessi. In questo caso, l'entità indica i costi rilevati come spese per materie prime e beni di consumo, costi del lavoro e altri costi di gestione insieme con l'ammontare della variazione netta delle rimanenze nell'esercizio.		Non previsto
36	Non specificatamente previsto ma spiegato nella prassi operativa	Art. 2427 comma 1, n. 4	"4) le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo ...;
	Non previsto dallo IAS 2; previsto dallo IAS 23	Art. 2427 n. 8	"8) l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello Stato patrimoniale, distintamente per ogni voce; "
		Art. 2427 n. 9	gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime sono distintamente indicati.

6. Rimanenze e lavori in corso su ordinazione

6.5. Presentazione in bilancio

Par.	IAS 2		Art. 2427 (comma 1) e OIC 13
		OIC 13.61	L'art. 2423, comma 4, Codice civile prevede che <i>“Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella Nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione. Esempi di applicazione del principio generale della rilevanza con riguardo alla determinazione del costo delle rimanenze sono: l'utilizzo del metodo dei costi standard, del prezzo al dettaglio, oppure del valore costante delle materie prime, sussidiarie e di consumo.”</i>
		OIC 13.62	L'art. 2426, numero 10, Codice civile prevede che: <i>“il costo dei beni fungibili può essere calcolato col metodo della media ponderata o con quelli: “primo entrato, primo uscito” o: “ultimo entrato, primo uscito”; se il valore così ottenuto differisce in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la differenza deve essere indicata, per categorie di beni, nella Nota integrativa”</i> . A questo riguardo la Nota integrativa fornisce evidenza dei casi in cui si utilizza il costo specifico per determinare il costo dei beni fungibili in magazzino.

www.spazioquaglia.it

