



La revisione del bilancio per le imprese di minori dimensioni e i principi contabili di riferimento

Le rimanenze e i lavori in corso su ordinazione (OIC 13 e OIC 23)

Dott. Nicodemo Zavaglia

Le rimanenze di magazzino (definizioni e classificazione)

- ▶ Le **rimanenze di magazzino** rappresentano beni destinati alla vendita o che concorrono alla loro produzione nella normale attività della società. Le principali tipologie sono:
 - ▶ Materie prime
 - ▶ Materie sussidiarie e di consumo
 - ▶ Prodotti in corso di lavorazione
 - ▶ Semilavorati
 - ▶ Merci
 - ▶ Prodotti finiti
- Materiali, parti e assiemi in fase di avanzamento*
- Parti finite di produzione destinate a essere usate in un successivo processo produttivo*
- ▶ L'art. 2425 Cod. Civ. effettua una classificazione con riflessi sul C.E. e sullo S.P.:
 1. Materie prime, sussidiarie e di consumo (costi B6 / variazioni B11)
 2. Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati (variazione A2)
 3. Lavori in corso su ordinazione
 4. Prodotti finiti e merci (variazione se merci B11, se finiti A2)
 5. Acconti

Le rimanenze di magazzino (rilevazione iniziale)

Incoterms® 2020

sace simest 
gruppo edp

									
	VENDITORE / MITTENTE	CARICO MERCI	PRIMO TRASPORTO	LUOGO di CONSEGNA/ DOGANA	A BORDO	TRASPORTO	TERMINAL di DESTINAZIONE/ DOGANA	SCARICO MERCI	DESTINAZIONE
EXW	▲								
FCA	▲								
FAS	▲								
FOB	▲								
CPT	▲								
CIP	▲								
CFR	▲								
CIF	▲								
DAP	▲								
DPU	▲								
DDP	▲								

Le rimanenze di magazzino (rilevazione iniziale)

- ▶ I beni rientranti nelle rimanenze sono rilevati inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento dei **rischi** e dei **benefici** connessi al bene acquisito
- ▶ 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 periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato.
 - ▶ **Costo di acquisto** è rappresentato dal prezzo effettivo d'acquisto al netto degli sconti commerciali (*gli eventuali sconti di cassa sono accreditati al CE tra i proventi finanziari C16*)
 - ▶ *Se il pagamento prevede condizioni diverse rispetto a quelle normali di mercato per operazioni simili o equiparabili, OIC 13 dispone che i beni siano iscritti in bilancio al valore attuale, ovvero in base all'importo corrispondente al debito determinato ai sensi del OIC 19.*
 - ▶ Negli **altri costi** sostenuti troviamo:
 - ▶ *Trasporto*
 - ▶ *Dazi e altre tasse d'importazione*
 - ▶ *Movimentazione*
 - ▶ *Oneri finanziari (solo con riferimento a beni che richiedono un periodo di produzione significativo. Il limite è rappresentato dal valore realizzabile del bene desumibile dall'andamento del mercato*

Le rimanenze di magazzino (rilevazione iniziale)

Costo di produzione/trasformazione

Comprende tutti i costi diretti e indiretti sostenuti nella produzione e necessari per portare le rimanenze nel luogo e nelle condizioni attuali per la quota ragionevolmente imputabile al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato

Costi diretti:

- ▶ Materiali (inclusi trasporti)
- ▶ Manodopera diretta (inclusi oneri accessori)
- ▶ Imballaggi
- ▶ Servizi direttamente riferibili
- ▶ Licenze di produzione

Costi indiretti (generali):

- ▶ Stipendi, salari e oneri riguardanti manodopera indiretta e costi direzione tecnica
- ▶ Ammortamenti beni materiali e immateriali (queste ultime solo se direttamente connesse)
- ▶ Manutenzioni e riparazioni
- ▶ Materiali di consumo
- ▶ Altri costi lavorazione (gas, acqua, vigilanza etc.)

Parametri a scelta per ripartizione costi generali

Le rimanenze di magazzino (rilevazione iniziale)

Costi esclusi dalle rimanenze

- ▶ Costi generali e amministrativi (funzioni comuni della società – i.e. funzione approvvigionamenti)
- ▶ Costi di distribuzione
- ▶ Costi eccezionali o anomali (calamità)
- ▶ Costi di sviluppo generali (ammortamenti inclusi s.s.s. direttamente imputabili)
- ▶ Spese generali
- ▶ Costi di magazzinaggio

Le rimanenze di magazzino (valutazione)

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.

Ai sensi dell'art. 2426 Cod. Civ. le rimanenze devono essere valutate 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”*.

Problema: e in caso di beni fungibili????

1. FIFO (*first-in, first-out*)
2. LIFO (*last-in, last-out*)
3. Costo medio Ponderato

Le rimanenze di magazzino (valutazione)

Una società al 31/12 ha in giacenza 150 pezzi (le rimanenze iniziali erano 100 pezzi). Nel corso dell'esercizio ha effettuato i seguenti movimenti:

Data	Movimento	Quantità	Prezzo	Giacenza
01-gen	Rimanenze iniziali			100
31-gen	Acquisto	160	70	260
25-mar	Vendita	-200		60
21-apr	Acquisto	150	450	210
30-giu	Vendita	-60		150
26-set	Acquisto	70	130	220
31-ott	Vendita	-100		120

Valutazione:

- ▶ Costo medio ponderato: **27.726**
- ▶ FIFO: rimangono 70 pezzi a 130 e 50 pezzi a 450: **31.600**
- ▶ LIFO continuo: rimangono 60 pezzi a 450 e 60 pezzi della giacenza iniziale (100): **33.000**

Le rimanenze di magazzino (valutazione e rilevazioni successive)

Ai sensi del 2426 n. 9) Cod. Civ. **le rimanenze sono valutate in bilancio al minore tra il costo di acquisto o produzione e il valore di realizzazione desumibile dal mercato**

Ai fini della determinazione del valore di realizzazione desumibile dal mercato si tiene conto anche del tasso di obsolescenza e dei tempi di rigiro del magazzino.

$$I_r = \frac{U_t}{G_m}$$

I_r = indice di rotazione delle scorte
 U_t = uscita di materiali nel tempo t
 G_m = giacenza media nel tempo t



$$G_m = \frac{\sum_{i=0}^n R_i}{n + 1}$$

PS: nell'esempio di prima l'indice di rotazione è pari a 2,57...

Il cambiamento di metodo per la determinazione del costo dei beni fungibili è un cambiamento di principio contabile e pertanto si applica l'OIC 29. L'effetto del cambiamento viene determinato retroattivamente – ricalcolo saldo apertura - e l'effetto viene imputato al patrimonio netto (utili portati a nuovo o altra posta).

I lavori in corso su ordinazione (definizioni e classificazione)

- ▶ I **lavori in corso su ordinazione** sono beni (o commesse) che si riferiscono 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, ovvero siano strettamente connessi o interdipendenti per ciò che riguarda la loro progettazione, tecnologia e funzione o la loro utilizzazione finale.
- ▶ Sono eseguiti su ordinazione del committente secondo le specifiche tecniche richieste.
- ▶ Vengono affidati con **contratti di appalto** o altri atti simili:
 - ▶ contratti a corrispettivo predeterminato (*può essere variato/adequato in base a varianti, adeguamento ex lege o aumenti di costi - ...*)
 - ▶ contratti con corrispettivo basato sul costo consuntivo più il margine (*proporzionale o predeterminato se calcolato come percentuale fissa dei costi stimati inizialmente*)
- ▶ Iscritti in bilancio alle voci:
 - ▶ C3 tra le rimanenze / A1 tra i ricavi / A3 variazione
 - ▶ CII 1 (crediti vs. clienti) / D6 per gli acconti ricevuti / B3 (altri fondi) per gli oneri da sostenere dopo la chiusura

I lavori in corso su ordinazione (definizioni e classificazione)

Ricavi di commessa

- ▶ Costituiti dai corrispettivi che vengono pattuiti fra l'appaltatore e il committente, comprendono il prezzo, le maggiorazioni conseguenti alle revisioni, incentivi, rettifiche di prezzo, ecc...

Costi di commessa

- ▶ Costi che si stima verranno sostenuti relativamente a una determinata commessa. Includono costi diretti di commessa (materiali, mano d'opera, ecc...), e altri costi che possono essere addebitati al committente sulla base del contratto
- ▶ I costi di acquisizione (inclusi quelli relativi a partecipazioni a gare) possono essere imputati se:
 - ▶ Sono sostenuti specificatamente per una commessa
 - ▶ L'acquisizione della commessa avviene nello stesso esercizio o tra la data di chiusura e quella di preparazione del bilancio
 - ▶ Sono misurabili e recuperabili tramite il margine di commessa

I lavori in corso su ordinazione (valutazione)

- ▶ L'OIC 23 prevede due criteri di valutazione:
 - ▶ Il criterio della percentuale di completamento (*valutazione in base al corrispettivo contrattuale maturato determinato in base allo stato d'avanzamento lavori*) – 2426 n. 11) Cod. Civ.
 - ▶ Il criterio della commessa completata (*minore tra il costo e il presumibile valore di realizzo*) – 2426 n. 9 Cod. Civ.
- ▶ OIC 23 «suggerisce» il criterio della **percentuale di completamento** in quanto consente di soddisfare il principio di **competenza economica**
- ▶ Il criterio della percentuale di completamento può essere adottato in presenza delle seguenti condizioni:
 - ▶ Esiste un contratto vincolante tra le parti
 - ▶ 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

I lavori in corso su ordinazione (valutazione)

- ▶ L'applicazione del criterio della percentuale di completamento prevede:
 - ▶ La valutazione delle rimanenze per lavori in corso in misura corrispondente al ricavo maturato alla fine di ciascun esercizio con riferimento al s.a.l.
 - ▶ La rilevazione dei ricavi nell'esercizio in cui i corrispettivi sono acquisiti a titolo definitivo
 - ▶ La rilevazione dei costi di commessa nell'esercizio in cui i lavori sono eseguiti



- ▶ Diventa fondamentale determinare correttamente i costi di commessa (diretti e indiretti)
- ▶ Come determinare la percentuale di completamento?
 1. Metodo del costo sostenuto (cost to cost)
 2. Metodo delle ore lavorate
 3. Metodo delle unità consegnate
 4. Metodo delle misurazioni fisiche

I lavori in corso su ordinazione(valutazione)

Metodo del costo sostenuto

- ▶ Per determinare la percentuale di completamento si rapporta il totale dei costi di commessa sostenuti ad una certa data ai costi di commessa totali stimati
- ▶ La percentuale trovata 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.

I lavori in corso su ordinazione (valutazione)

Metodo del costo sostenuto (Esempio)

- ▶ Ricavi pattuiti: 1.000
- ▶ Costo preventivo: 800

	Anno 1	Anno 2	Anno 3
Costi sostenuti	200	504	830
Costi totali (prev)	800	840	
%	25%	60%	
Ricavi pattuiti	1.000	1.000	1.000
Valore commessa	250	600	-
Ricavi	-	-	1.000

I lavori in corso su ordinazione (valutazione)

Metodo delle ore lavorate

- ▶ Per determinare la percentuale di completamento si rapporta il totale delle ore lavorate in una commessa ad una certa data al totale delle ore stimate
- ▶ Tale metodo presuppone:
 - ▶ La suddivisione dei ricavi totali in:
 - ▶ Costi previsti dei materiali e degli altri costi diretti esclusa la mano d'opera
 - ▶ Valore aggiunto complessivo per il residuo
 - ▶ La previsione del totale delle ore dirette di lavorazione necessarie per il completamento delle opere e il calcolo del valore aggiunto orario
 - ▶ La valutazione delle opere ad una data quale somma:
 - ▶ Dei costi effettivi dei materiali impiegati nelle lavorazioni e degli altri costi diretti (esclusa la mano d'opera)
 - ▶ Del valore aggiunto maturato moltiplicando le ore dirette effettivamente lavorate per il valore aggiunto orario
- ▶ Metodo idoneo dove la componente lavoro è prevalente

I lavori in corso su ordinazione (valutazione)

Metodo delle ore lavorate (Esempio)

- ▶ Ricavi pattuiti: 800K
- ▶ Costi stimati materiali: 75K
- ▶ Altri costi diretti: 15K
- ▶ Ore di lavorazione stimate: 14.200
- ▶ Ore lavorate anno 1: 5.200
- ▶ Costo materiali anno 1: 28K

ANNO 1

V.A. stimato: Ricavi – Costi materiali – Altri costi = 800K – 75K – 15K = 710K

V.A.orario: Valore aggiunto stimato/Ore di lavorazione = 710K/14.200= 50

Valore anno 1: VA orario x ore lavorate = 50 x 5.200 = 260K

Commessa anno 1: Valore anno 1 – costi materiali anno 1= 260K-28K=232K

I lavori in corso su ordinazione (valutazione)

Metodo delle unità consegnate

- ▶ Metodo applicabile in caso di lavorazioni effettuate presso i propri stabilimenti per commesse che prevedono fornitura di una serie di prodotti uguali o omogenei dove:
 - ▶ Produzione allineata alle consegne
 - ▶ Ricavi/costi e margine gli stessi per tutte le unità
- ▶ Oggetto di valutazione a prezzi contrattuali sono solo le unità consegnate. I prodotti in corso di lavorazione sono classificate come rimanenze di magazzino

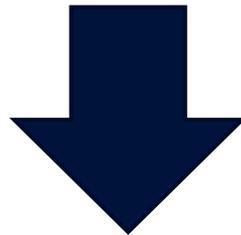
Metodo delle misurazioni fisiche

- ▶ Si procede alla rilevazione delle quantità prodotte ed alla valutazione delle stesse a prezzi contrattuali

I lavori in corso su ordinazione (valutazione)

Metodo della commessa completata

- ▶ Ammesso dall'OIC 23 quando:
 - ▶ Non sussistono le condizioni per applicare il principio della percentuale di completamento
 - ▶ Opere inferiori a 12 mesi (si può anche scegliere il metodo della percentuale di completamento)
- ▶ Ricavi e margine riconosciuti solo quando il contratto è completato.
- ▶ Tale criterio comporta quindi la valutazione delle rimanenze per opere eseguite, ma non ancora completate, al loro costo di produzione.



Si applica l'OIC 13



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

Brescia – 21 novembre 2022

Commissione Bilancio e Principi contabili e Commissione Collegio Sindacale: Revisione legale dei conti

Grazie per l'attenzione

Dott. Nicodemo Zavaglia