

Profili civilistici e fiscali delle rimanenze finali

di Emanuele Perucci

Esercitazione di economia aziendale per la classe quarta ITC

A. Rispondi alle seguenti domande.

1. Quali sono i criteri di valutazione delle rimanenze che non costituiscono immobilizzazioni, previsti dall'art. 2426 c.c.?

2. Come può essere calcolato il costo dei beni fungibili sulla base della normativa civilistica?

3. Nell'ipotesi di materie prime il cui valore complessivo è di scarsa importanza rispetto al totale dell'attivo patrimoniale, come può avvenire la valorizzazione?

4. Nell'ipotesi di un processo produttivo di durata ultrannuale, possono essere imputati gli oneri finanziari nel valore delle rimanenze?

5. Quali sono i criteri di valutazione delle rimanenze nel caso di lavori in corso su ordinazione?

6. Quali sono i criteri più utilizzati per la valutazione sulla base dei corrispettivi maturati?

7. Secondo la normativa fiscale, in che modo le materie prime, sussidiarie, di consumo e le merci partecipano al reddito dell'esercizio?

8. Nell'ipotesi in cui il valore unitario medio dei beni, determinato a norma dell'art. 92 Tuir, sia superiore al loro valore normale medio nell'ultimo mese dell'esercizio, come deve essere effettuata la valutazione?

9. Come devono essere valutati i lavori in corso su ordinazione secondo al normativa fiscale?

B. Svolgi il seguente esercizio di applicazione.

Gli amministratori della Crox Spa procedono alla valorizzazione delle rimanenze finali di merci. La quantità di merce giacente in magazzino al 01/01/*n* è di kg 87.000.

Negli esercizi precedenti la valutazione è stata effettuata applicato il metodo Lifo a scatti di cui all'art. 92 Tuir, in base ai seguenti valori:

- la quantità di merce in giacenza al 31/12/*n-3* è di kg 38.000 ed è stata valutata al costo di € 300 al kg;
- nell'esercizio *n-2* le rimanenze sono aumentate di kg 21.000, considerando un costo unitario al kg di € 3,80;
- nell'esercizio *n-1* le rimanenze sono ancora aumentate di kg 28.000, considerando un costo unitario al Kg di € 4,00;
- nell'esercizio *n*, sono state acquistate merci per kg 12.000 al costo medio di € 4,30 oltre a oneri accessori di diretta imputazione per € 1.500,00; la quantità in rimanenza alla fine dell'esercizio è di kg 49.000.

Procedi alla valorizzazione delle rimanenze al 31/12/*n* continuando ad applicare lo stesso metodo adottato dagli amministratori della Crox Spa. Successivamente determina il valore delle rimanenze alla stessa data applicando il metodo del costo medio ponderato, tenendo presente che il valore normale medio nell'ultimo mese dell'esercizio è di € 4,10.

C. Svolgi il seguente esercizio di applicazione.

La Pont Spa, costituita nell'esercizio *n-4*, ha effettuato i seguenti acquisti di merce:

Esercizio	Quantità acquistata (A)	Costo complessivo (B)	Rimanenza finale (quantità) (C)
<i>n-4</i>	140.000	1.120.000	14.000
<i>n-3</i>	175.000	1.487.500	21.000
<i>n-2</i>	220.000	1.980.000	34.000
<i>n-1</i>	245.000	2.376.500	19.000

Sulla base di quanto sopra procedi alla valutazione delle rimanenze finali di ciascun esercizio, applicando il metodo Lifo a scatti.

Svolgimento dell'esercitazione

A. Domande.

1. Le rimanenze che non costituiscono immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione (costo di acquisto al netto di resi, abbuoni, sconti incondizionati, eventuali contributi in conto esercizio + oneri accessori di diretta imputazione, esclusi gli oneri finanziari) ovvero, se minore, al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato.
2. L'art. 2426 c.c. prevede che il costo delle rimanenze di beni fungibili possa essere calcolato col metodo del costo medio ponderato oppure con i metodi "primo entrato, primo uscito (Fifo)" o "ultimo entrato, ultimo uscito (Lifo)". Se il valore determinato sulla base di uno di questi metodi differisce sensibilmente dal costo corrente alla chiusura dell'esercizio, la differenza deve essere indicata in nota integrativa.
3. La valorizzazione può avvenire sulla base di un valore costante nei vari esercizi, purché non vi siano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione.
4. La regola generale, suggerita anche dai principi contabili, prevede l'esclusione degli oneri finanziari dalla valorizzazione delle rimanenze. Tuttavia, nel caso in cui gli oneri si riferiscano a un finanziamento specifico, è possibile includere gli interessi passivi nel valore delle rimanenze a condizione che l'onere sia stato realmente sostenuto, il costo del bene maggiorato degli interessi non ecceda il valore netto di realizzo, il tutto sia chiaramente esposto in nota integrativa.
5. La normativa civilistica prevede due diversi criteri:
 - costo di produzione (metodo della commessa completata): le rimanenze vengono valutate al costo, mentre l'imputazione dell'utile avviene interamente nell'esercizio in cui l'opera viene completata;
 - corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza (metodo della percentuale di completamento o dello stato di avanzamento): le rimanenze comprendono la frazione di corrispettivi ragionevolmente maturata.
6. Per la valutazione sulla base dei corrispettivi maturati i criteri più utilizzati sono:
 - metodo del costo sostenuto (*cost to cost*): i costi sostenuti a fine esercizio vengono rapportati ai costi totali stimati, la percentuale che ne risulta viene poi applicata ai ricavi totali pattuiti;
 - metodo delle ore lavorate: si considera il rapporto tra le ore effettive di lavoro e quelle totali previste;
 - metodo delle unità consegnate: vengono rapportate le unità effettivamente consegnate alle unità totali programmate.
7. Sulla base di quanto previsto dall'art. 92 Tuir, le variazioni delle rimanenze finali rispetto alle esistenze iniziali concorrono a formare il reddito dell'esercizio in virtù del principio della competenza. Qualora la valutazione non sia effettuata a costi specifici, alle rimanenze deve essere attribuito un valore non inferiore a quello risultante dal raggruppamento dei beni per categorie omogenee (per natura e per valore) e attribuendo a ciascun gruppo un valore non inferiore a quello risultante dall'applicazione del Lifo a scatti annuale. Le imprese che valutano in bilancio le rimanenze con i metodi del costo medio ponderato, del Fifo e del Lifo continuo, potranno conservare tali valori anche ai fini fiscali.

8. La valutazione avviene sulla base di tale valore normale, applicato all'intera categoria di rimanenze indipendentemente dal periodo di formazione. Ai sensi dell'art. 9 Tuir, per valore normale si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza, al medesimo stadio di commercializzazione (per esempio commercio all'ingrosso, al dettaglio ecc.), nel tempo e luogo in cui i beni sono stati acquistati.
9. La normativa fiscale opera la seguente distinzione:
- lavori con tempo di esecuzione inferiore a 12 mesi: non viene riconosciuto il criterio civilistico della percentuale di completamento, ma viene disposta inderogabilmente la valutazione in base alle spese sostenute nell'esercizio (metodo della commessa completata);
 - lavori con tempo di esecuzione superiore a 12 mesi: la valutazione è fatta sulla base del criterio della percentuale di completamento, in base ai corrispettivi pattuiti, ovvero ai corrispettivi liquidati per la parte di opere, forniture e servizi coperta da stati di avanzamento lavoro.

B. Esercizio di applicazione.

Metodo Lifo a scatti

Al termine dell'esercizio n la quantità di merce in giacenza è inferiore rispetto a quella presente all'inizio dell'esercizio.

Innanzitutto occorre valorizzare le esistenze iniziali al 01/01/ n applicando il metodo Lifo a scatti e precisamente:

kg 38.000 al costo unitario di € 3,00	€ 114.000
kg 21.000 al costo unitario di € 3,80	€ 79.800
<u>kg 28.000 al costo unitario di € 4,00</u>	<u>€ 112.000</u>
kg 87.000	€ 305.800

Il valore delle esistenze iniziali dell'esercizio n è pertanto di € 305.800. Al termine dell'esercizio tuttavia, la quantità in giacenza è diminuita da kg 87.000 a kg 49.000. Applicando il metodo del Lifo a scatti, si ipotizza che siano state vendute le quantità acquistate nell'esercizio, imputando la diminuzione delle rimanenze ai periodi di formazione precedenti, a partire dal più recente.

Nel nostro caso si considerano vendute le merci acquistate nell'esercizio (kg 12.000) e successivamente anche quelle vendute negli esercizi precedenti fino a concorrenza della quantità di kg 49.000. Vengono pertanto considerati venduti anche i kg 28.000 al costo unitario di € 4,00 (incremento dell'esercizio $n-1$) e i kg 10.000 al costo unitario di € 3,80 (parte dell'incremento dell'esercizio $n-2$).

La quantità di kg 49.000 in giacenza al 31/12/ n viene quindi valutata considerando i seguenti valori:

kg 38.000 al costo unitario di € 3,00	€ 114.000
<u>kg 11.000 al costo unitario di € 3,80</u>	<u>€ 41.800</u>
kg 49.000	€ 155.800

La tabella seguente mostra i risultati ottenuti applicando il metodo Lifo a scatti:

Esercizio	Rimanenze Kg	Costo medio ponderato annuale				Valore €
		<i>n-3</i>	<i>n-2</i>	<i>n-1</i>	<i>n</i>	
		3,00	3,80	4,00	4,30	
<i>n-3</i>	38.000	38.000				114.000
<i>n-2</i>	59.000	38.000	21.000			193.800
<i>n-1</i>	87.000	38.000	21.000	28.000		305.800
<i>n</i>	49.000	38.000	11.000			155.800

Metodo del costo medio ponderato

Il costo medio ponderato delle merci acquistate nell'esercizio *n* è pari a:

$$\frac{4,30 \times 12.000 + 1.500}{12.000} = € 4,42$$

Le rimanenze finali sono quindi valutate in € 216.580,00 (€ 4,42x 49.000).

Valutazione tenendo presente il valore normale medio

Il valore normale medio delle merci è di € 4,10, superiore rispetto al valore determinato applicando il metodo Lifo a scatti (€ 155.800 : 49.000 = € 3,8) e inferiore al costo medio ponderato (€ 4,42).

Se gli amministratori optano per la valorizzazione delle merci con il Lifo a scatti, il valore da attribuire alle rimanenze finali al 31/12/*n* è pari al valore ottenuto con tale metodo, essendo il valore unitario medio (€ 3,18) inferiore al valore normale medio nell'ultimo mese dell'esercizio (€ 4,10).

Qualora invece gli amministratori decidano di applicare il metodo del costo medio ponderato, il valore da attribuire alle rimanenze è pari alla quantità (kg 49.000) moltiplicata per il valore normale medio (€ 4,10) che, in questo caso, è inferiore rispetto al costo unitario medio (€ 4,42).

Nel primo caso (valutazione sulla base del Lifo a scatti annuale), il criterio adottato è valido anche da un punto di vista fiscale, con la conseguenza che in sede di dichiarazione dei redditi non si ha alcuna ripresa.

Nel secondo caso (valutazione sulla base del costo medio ponderato), gli amministratori possono decidere di conservare tale valore anche ai fini fiscali. In base al principio della continuità dei valori nel tempo, se negli esercizi precedenti è stato applicato il criterio fiscale del Lifo a scatti annuale, l'attribuzione alle rimanenze di un valore pari al costo medio ponderato, comporta una rettifica in sede di dichiarazione dei redditi. In alternativa può essere modificato il criterio di valutazione adottato anche ai fini fiscali, previa comunicazione all'Agenzia delle Entrate nella dichiarazione dei redditi o in apposito allegato (art. 110, comma 6 Tuir).

C. Esercizio di applicazione.

Per la valutazione delle rimanenze finali occorre innanzitutto calcolare il costo medio di acquisto di ogni esercizio e precisamente:

Esercizio	Costo medio (B)/(A)
<i>n-4</i>	8,00
<i>n-3</i>	8,50
<i>n-2</i>	9,00
<i>n-1</i>	9,70

Le rimanenze finali dell'esercizio *n-4* (primo esercizio) vengono valutate moltiplicando la quantità in magazzino per il costo medio di acquisto dell'anno:

Quantità	Costo unitario	Valore (€)
14.000	8,00	112.000

Al termine dell'esercizio *n-3*, la quantità presente in magazzino è superiore rispetto a quella dell'esercizio precedente, per cui si ha:

- fino a concorrenza della quantità di merce in magazzino all'inizio dell'esercizio (rimanenza finale dell'esercizio *n-4*), ossia 14.000 pezzi, il valore delle rimanenze è lo stesso, ossia € 112.000;
- la parte eccedente (7.000 pezzi) viene valutata al costo medio ponderato dell'anno di formazione dell'eccedenza (€ 8,5 al pezzo).

Il valore da attribuire alle rimanenze al termine dell'esercizio è pertanto così determinato:

Quantità	Costo unitario	Valore (€)
14.000	8,00	112.000
7.000	8,50	59.500
		171.500

Alla fine dell'esercizio *n-2*, le merci in magazzino sono nuovamente aumentate rispetto alle esistenze iniziali dello stesso anno, per cui occorre procedere come segue:

Quantità	Costo unitario	Valore (€)
14.000	8,00	112.000
7.000	8,50	59.500
13.000	9,00	117.000
		288.500

Alla fine dell'esercizio *n-1*, le rimanenze finali sono in quantità inferiore rispetto alle esistenze iniziali, per cui occorre considerare come venduti tutti i pezzi acquistati nell'esercizio. Essendo il decremento delle rimanenze pari a 15.000 pezzi, tale quantità corrisponde all'intero incremento dell'esercizio *n-2* (13.000 pezzi) e a parte dell'incremento dell'esercizio *n-3* (2.000 pezzi).

Il valore da attribuire ai 19.000 pezzi in rimanenza è pertanto così determinato:

Quantità	Costo unitario	Valore (€)
14.000	8,00	112.000
5.000	8,50	42.500
		154.500

Riassumendo i valori attribuiti alle rimanenze finali applicando il metodo Lifo a scatti si ha:

Esercizio	Rimanenze pezzi	Costo medio ponderato annuale				Valore €
		<i>n-4</i>	<i>n-3</i>	<i>n-2</i>	<i>n</i>	
		8,00	8,50	9,00	9,70	
<i>n-4</i>	14.000	14.000	-	-	-	112.000
<i>n-3</i>	21.000	14.000	7.000	-	-	171.500
<i>n-2</i>	34.000	14.000	7.000	13.000	-	288.500
<i>n-1</i>	19.000	14.000	5.000	-	-	154.500

In questo caso, il criterio adottato è quello fiscale previsto in via ordinaria dall'art. 92 Tuir, motivo per il quale in sede di dichiarazione dei redditi non si ha alcuna variazione.