

*International Public Sector  
Accounting Standards Board*

---

# Principio contabile internazionale per il settore pubblico (IPSAS) 12 Rimanenze

BOZZA DI TRADUZIONE A CURA DEL CNDCEC  
DAL TESTO ORIGINALE INGLESE PUBBLICATO DA IPSASB



International Public  
Sector Accounting  
Standards Board™



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

Traduzione dall'inglese

Mariarita Cafulli

*Responsabile Ufficio traduzioni CNDCEC*

Elena Florimo

*Ufficio traduzioni CNDCEC*

Supervisione della traduzione dall'inglese

Matteo Pozzoli

*Ricercatore CNDCEC*

*Consiglieri CNDCEC Delegati Area Internazionale*

Giovanni Gerardo Parente

Ugo Marco Pollice

Il presente documento è una traduzione in bozza, realizzata dal CNDCEC, e viene pubblicato unicamente per raccogliere suggerimenti e proposte in ordine alla traduzione e alla terminologia adottata, in linea con quanto previsto dalla [\*Policy for Translating and Reproducing Standards Published by the International Federation of Accountants\*](#).

Per eventuali commenti e proposte, si invita a mandare una email all'indirizzo: [traduzioni@commercialisti.it](mailto:traduzioni@commercialisti.it) entro il 22 dicembre 2016.

Trattandosi di una traduzione fedele del testo originale in lingua inglese, i commenti dovrebbero riguardare unicamente la correttezza e la comprensibilità della traduzione senza entrare nel merito del principio stesso. I testi originali in lingua inglese sono pubblicati da IFAC e liberamente consultabili sul sito [www.ifac.org/public-sector](http://www.ifac.org/public-sector).

Inoltre, poiché gli IPSAS sono prevalentemente basati sugli IAS/IFRS, secondo la corrispondenza indicata alla fine di ciascun documento, si evidenzia che, in presenza di paragrafi identici tra gli IPSAS e gli IAS/IFRS, è stata mantenuta la traduzione ufficiale dello IAS/IFRS di riferimento, apportando solo gli eventuali adattamenti richiesti dal contesto del settore pubblico.

International Federation of Accountants®

529 Fifth Avenue, 6<sup>th</sup> Floor

New York, New York 10017 USA

Il presente documento è stato pubblicato dall'International Federation of Accountants (IFAC). L'IFAC è un'organizzazione internazionale al servizio del pubblico interesse, la sua missione è quella di rafforzare la professione contabile in ogni parte del mondo e di contribuire allo sviluppo di economie internazionali forti mediante la definizione e la promozione di standard professionali di elevata qualità, favorendo la convergenza a livello internazionale su tali standard e contribuendo al dibattito sulle questioni di interesse pubblico nelle quali le competenze professionali sono maggiormente rilevanti. È possibile scaricare la pubblicazione in lingua inglese gratuitamente, esclusivamente per uso personale, sul sito dell'IPSASB [www.ipsasb.org](http://www.ipsasb.org).

International Public Sector Accounting Standards, Exposure Drafts, Consultation Papers, e altre pubblicazioni dell'IPSASB sono pubblicate dall'IFAC cui appartiene il copyright delle stesse. Il testo approvato di tutte le pubblicazioni dell'IFAC è quello pubblicato dall'IFAC nella versione originale inglese.

IPSASB e IFAC declinano ogni responsabilità diretta o indiretta per le conseguenze derivanti dall'uso e dall'applicazione della presente pubblicazione, siano esse causate da negligenza o altro.

I loghi IPSASB, 'International Public Sector Accounting Standards Board', 'IPSASB', 'International Public Sector Accounting Standards' 'IPSAS', i loghi IFAC, 'International Federation of Accountants', e 'IFAC' sono marchi registrati dell'IFAC. Copyright © giugno 2013 dell'International Federation of Accountants (IFAC). Tutti i diritti riservati. È necessario il permesso di IFAC per riprodurre, custodire o trasmettere il presente documento, eccetto per quanto consentito dalla legge. A tal fine è possibile contattare: [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

ISBN: 978-1-60815-151-6

Il presente principio “Rimanenze” dell’International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) è stato pubblicato in lingua inglese dall’International Federation of Accountants (IFAC) all’interno dell’Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements nel giugno 2013. È stato tradotto in italiano dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nel 2014 e riprodotto con il permesso dell’IFAC. Il processo di traduzione dell’Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements è stato approvato dall’IFAC e la traduzione è stata svolta in conformità al “Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC.” Il testo approvato dell’Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements è quello pubblicato dall’IFAC in lingua inglese.

Testo in lingua inglese dell’IPSAS 12 “Inventories” © 2006 International Federation of Accountants (IFAC). Tutti i diritti riservati.

Testo in lingua italiana dell’IPSAS 12 “Rimanenze” © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Tutti i diritti riservati.

Titolo originale IPSAS 12: Inventories - ISBN 978-1-60815-151-6

## IPSAS 12—RIMANENZE

### Ringraziamenti

Il presente Principio contabile internazionale per il settore pubblico (IPSAS) è tratto principalmente dal Principio contabile internazionale IAS 2 (rivisto nella sostanza nel 2003), *Rimanenze*, pubblicato dall'International Accounting Standards Board (IASB). Parti dello IAS 2 sono riprodotte in questa pubblicazione dell'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) della International Federation of Accountants (IFAC) con il consenso dell'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF).

Il testo approvato degli International Financial Reporting Standards (IFRSs) è quello pubblicato dallo IASB in lingua inglese; le copie si possono ottenere direttamente presso l'IFRS Publications Department, primo piano, 30 Cannon Street, Londra EC4M 6XH, Regno Unito.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Sito internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

Gli IFRS, gli IAS, le Exposure Draft, le altre pubblicazioni IASB sono protetti da diritti d'autore appartenenti alla IFRS Foundation.

“IFRS”, “IAS”, “IASB”, “IFRS Foundation”, “International Accounting Standards” e “International Financial Reporting Standards” sono marchi registrati della IFRS Foundation e non possono essere utilizzati senza il consenso della IFRS Foundation.

## **IPSAS 12—RIMANENZE**

### **Storia dell'IPSAS**

*La presente versione include i cambiamenti risultanti dagli IPSAS emessi fino al 15 gennaio 2013.*

L'IPSAS 12 *Rimanenze* è stato pubblicato a luglio 2001.

A dicembre 2006 l'IPSASB ha pubblicato l'IPSAS 12 aggiornato.

Da allora, l'IPSAS 12 è stato modificato dai seguenti IPSAS:

- *Miglioramenti agli IPSAS 2011* (pubblicato a ottobre 2011)
- *IPSAS 27, Agricoltura* (pubblicato nel dicembre 2009)
- *Miglioramenti agli IPSAS* (pubblicato a novembre 2010)

### **Tabella dei paragrafi modificati nell'IPSAS 12**

<b>Paragrafo modificato</b>	<b>Tipo di modifica</b>	<b>Modificato da</b>
Introduzione	Eliminato	Miglioramenti agli IPSAS, ottobre 2011
2	Modificato	IPSAS 27, dicembre 2009 IPSAS 29, gennaio 2010
15	Modificato	Miglioramenti agli IPSAS, novembre 2010
29	Modificato	IPSAS 27, dicembre 2009
33	Modificato	Miglioramenti agli IPSAS, novembre 2010
51A	Nuovo	IPSAS 27, dicembre 2009

Dicembre 2006

**IPSAS 12 — RIMANENZE****SOMMARIO**

	Paragrafo
Finalità .....	1
Ambito di applicazione .....	2–8
Definizioni .....	9–14
Valore netto di realizzo .....	10
Rimanenze .....	11-14
Valutazione delle rimanenze .....	15–43
Costo delle rimanenze .....	18-31
Costi di acquisto .....	19
Costi di trasformazione .....	20-23
Altri costi .....	24-27
Costo delle rimanenze di un fornitore di servizi.....	28
Costo dei prodotti agricoli ottenuti da attività biologiche .....	29
Tecniche di determinazione del costo.....	30-31
Metodi di determinazione del costo .....	32-37
Valore netto di realizzo .....	38-42
Distribuzione di beni a fronte di un corrispettivo nullo o simbolico .	43
Rilevazione del costo nel prospetto del risultato economico .....	44-46
Informazioni integrative .....	47-50
Data di entrata in vigore .....	51-52
Ritiro dell'IPSAS 12 (2001) .....	53
Motivazioni per le conclusioni	
Confronto con lo IAS 2	

Il Principio contabile internazionale per il settore pubblico 12 *Rimanenze* è illustrato nei paragrafi 1-53. Tutti i paragrafi hanno pari autorità. L'IPSAS 12 dovrebbe essere letto nel contesto della sua Finalità, delle Motivazioni per le conclusioni e della *Prefazione ai Principi contabili internazionali per il settore pubblico*. L'IPSAS 3 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori* fornisce una base per la scelta e l'applicazione di principi contabili in assenza di linee guida specifiche.



## Finalità

1. La finalità del presente Principio è di definire il trattamento contabile delle rimanenze. Una problematica fondamentale nella contabilizzazione delle rimanenze concerne l'ammontare del costo da rilevare come attività e portare a nuovo fino a quando i relativi proventi non siano rilevati. Il presente Principio fornisce le linee guida per la determinazione del costo e per la successiva contabilizzazione come costo, incluse eventuali svalutazioni al valore netto di realizzo. Fornisce anche linee guida sulle metodologie di determinazione del costo delle rimanenze.

## Ambito di applicazione

2. Un'entità che redige e presenta il bilancio in base al principio di competenza economica deve applicare il presente Principio nella contabilizzazione di tutte le rimanenze eccetto:
  - a) **lavori in corso derivanti da lavori su ordinazione, inclusi i contratti di servizio direttamente connessi (vedere IPSAS 11, *Lavori su ordinazione*);**
  - b) **strumenti finanziari (vedere IPSAS 28, *Strumenti finanziari: Esposizione in bilancio* e l'IPSAS 29, *Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione*);**
  - c) **attività biologiche connesse ad attività agricole e prodotti agricoli al momento del raccolto (vedere IPSAS 27, *Agricoltura*); e**
  - d) **prestazioni in corso di servizi da erogare a fronte di un corrispettivo nullo o simbolico direttamente imputabile ai destinatari.**
3. **Il presente Principio non si applica alla valutazione delle rimanenze possedute da:**
  - a) **produttori di prodotti agricoli e forestali, prodotti agricoli dopo il raccolto, minerali e prodotti minerari, nella misura in cui il valore di tali rimanenze è determinato al valore netto di realizzo secondo quanto previsto da consolidate prassi in quei settori. Quando tali rimanenze sono valutate al valore netto di realizzo, i cambiamenti di quel valore sono rilevati nell'avanzo o disavanzo di esercizio del periodo in cui si è verificato il cambiamento;**
  - b) **commercianti-intermediari in merci che valutano le loro rimanenze al fair value al netto dei costi di vendita. Quando tali rimanenze sono così valutate, le variazioni nel fair value al netto dei costi di vendita sono rilevate nell'avanzo o disavanzo di esercizio del periodo in cui si è verificato il cambiamento.**

4. **Il presente Principio si applica a tutte le entità del settore pubblico diverse dalle imprese a controllo pubblico.**
5. La *Prefazione ai Principi contabili internazionali per il settore pubblico* pubblicata dall'IPSASB spiega che le Imprese a controllo pubblico (ICP) applicano gli IFRS pubblicati dallo IASB. La definizione di ICP è riportata nell'IPSAS 1, *Presentazione del bilancio*.
6. Le rimanenze indicate al paragrafo 2 d) non rientrano nel Principio contabile internazionale IAS 2, *Rimanenze*, e sono escluse dall'ambito di applicazione del presente Principio in quanto connesse ad alcune problematiche specifiche del settore pubblico che richiedono ulteriori considerazioni.
7. Le rimanenze di cui al paragrafo 3 a) sono valutate al valore netto di realizzo a determinati stadi della produzione. Ciò si verifica, per esempio, a) quando le produzioni agricole sono state raccolte o quando i minerali sono stati estratti e la vendita è assicurata da un contratto a termine o da un impegno di un ente governativo, o b) quando esiste un mercato attivo e il rischio di non riuscire a vendere il prodotto è trascurabile. Tali rimanenze sono escluse dall'applicazione delle sole disposizioni in materia di valutazione del presente Principio.
8. I commercianti-intermediari in merci sono coloro che acquistano o vendono merci per conto terzi o per proprio conto. Le rimanenze di cui al paragrafo 3 b) sono principalmente acquistate per una vendita nell'immediato futuro e per generare un utile dalle fluttuazioni di prezzo o dal margine dei commercianti-intermediari. Quando tali rimanenze sono valutate al fair value al netto dei costi di vendita, queste sono escluse dall'applicazione delle sole disposizioni in materia di valutazione del presente Principio.

## Definizioni

9. **I termini seguenti vengono usati nel presente Principio con i significati indicati:**

**Costo corrente di sostituzione (*Current replacement cost*)** - Gli oneri che l'entità sosterebbe per acquisire l'attività alla data di riferimento.

**Rimanenze (*Inventories*)** – Le rimanenze sono i beni:

- a) **sotto forma di materiali o forniture di beni da impiegarsi nel processo di produzione;**
- b) **sotto forma di materiali o forniture di beni da impiegarsi o distribuire nella prestazione di servizi;**
- c) **posseduti per la vendita o la distribuzione nel normale svolgimento dell'attività;**
- d) **impiegati nei processi produttivi per la vendita o la distribuzione.**

**Valore netto di realizzo** (*Net realizable value*) - Il prezzo di vendita stimato nel normale svolgimento dell'attività, al netto dei costi stimati di completamento nonché dei costi ritenuti necessari per realizzare la vendita, lo scambio o la distribuzione.

**I termini definiti in altri IPSAS sono utilizzati nel presente Principio con lo stesso significato loro attribuito negli altri Principi, e sono riportati nel *Glossario* pubblicato separatamente.**

### **Valore netto di realizzo**

10. 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 l'importo al quale la stessa rimanenza potrebbe essere scambiata tra compratori e venditori consapevoli e disponibili sul mercato. 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.

### **Rimanenze**

11. Le rimanenze comprendono merci acquistate e possedute per la rivendita e includono, per esempio, merci acquistate da un'entità e possedute per la rivendita, o terreni e altri beni immobili posseduti per la vendita. Le rimanenze comprendono inoltre prodotti finiti o prodotti in corso di lavorazione prodotti dall'entità. Le rimanenze includono anche a) i materiali e le forniture di beni destinati a essere impiegati nel processo produttivo e b) i beni acquistati o prodotti dall'entità per essere distribuiti a terzi a fronte di un corrispettivo nullo o simbolico, per esempio gli opuscoli informativi prodotti dal ministero della sanità da distribuire in dono alle scuole. In molte entità del settore pubblico, le rimanenze sono maggiormente connesse all'erogazione di servizi e meno alle merci acquistate e possedute per la rivendita e alle merci prodotte per la vendita. Nel caso di un fornitore di servizi, le rimanenze includono i costi del servizio, come descritto nel paragrafo 28, per il quale l'entità non ha ancora rilevato il relativo provento (indicazioni sulla rilevazione dei proventi sono contenute nell'IPSAS 9, *Proventi derivanti da operazioni di scambio*.)
12. Nel settore pubblico le rimanenze possono includere:
  - a) munizioni;
  - b) materiali di consumo;
  - c) materiali di manutenzione;
  - d) parti di ricambio per impianti e macchinari diversi da quelli trattati nei Principi relativi a Immobili, impianti e macchinari;
  - e) riserve strategiche (per esempio, riserve energetiche);

- f) riserve di moneta non messa in circolazione;
  - g) forniture di beni per il servizio postale posseduti per la vendita (per esempio, i francobolli);
  - h) prodotti in corso di lavorazione, inclusi;
    - i) materiali per i corsi e la formazione;
    - ii) servizi ai clienti (per esempio, servizi di revisione) se venduti alle condizioni di mercato;
  - i) terreni/immobili posseduti per la vendita.
13. Se un ente pubblico controlla i diritti per creare e mettere in circolazione varie attività, inclusi i francobolli postali e la moneta, ai fini del presente Principio tali voci di rimanenze sono rilevate come rimanenze. Non sono iscritte al valore nominale ma valutate in conformità al paragrafo 15, ossia al loro costo di stampa o di conio.
14. Quando un'amministrazione pubblica detiene stock strategici di diverse riserve, come le riserve energetiche (per esempio, petrolio), per utilizzarli nelle emergenze o in altre situazioni di crisi (per esempio, disastri naturali o altre emergenze di difesa civile), tali riserve, ai fini del presente Principio, sono rilevate come rimanenze e trattate di conseguenza.

## **Valutazione delle rimanenze**

15. **Le rimanenze devono essere valutate al minore tra il costo e il valore netto di realizzo, eccetto qualora si applichi il paragrafo 16 o il paragrafo 17.**
16. **Quando le rimanenze sono acquisite attraverso un'operazione senza corrispettivo equivalente, il loro costo deve essere valutato al fair value alla data dell'acquisizione.**
17. **Le rimanenze devono essere valutate al minore tra il costo e il costo corrente di sostituzione qualora siano detenute:**
- a) **per la distribuzione a fronte di un corrispettivo nullo o simbolico;**  
o
  - b) **per il consumo nel processo produttivo di beni che sono distribuiti a fronte di un corrispettivo nullo o simbolico.**

## **Costo delle rimanenze**

18. **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.**

*Costi di acquisto*

19. I costi di acquisto delle rimanenze comprendono a) il prezzo di acquisto, b) i dazi d'importazione e altre tasse (escluse quelle che l'entità può successivamente recuperare dalle autorità fiscali), c) i costi di trasporto, movimentazione e gli altri costi direttamente attribuibili all'acquisto di prodotti finiti, materiali e forniture di beni. Sconti commerciali, resi e altre voci simili sono dedotti nella determinazione dei costi d'acquisto.

*Costi di trasformazione*

20. I costi di trasformazione delle rimanenze in corso di lavorazione in rimanenze di prodotti finiti ricorrono principalmente nel settore produttivo. I costi di trasformazione delle rimanenze includono i costi direttamente correlati alle unità prodotte, come il lavoro diretto. Essi comprendono anche una ripartizione sistematica dei costi generali di produzione fissi e variabili che sono sostenuti per trasformare le materie in prodotti finiti. 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 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.
21. L'attribuzione dei costi generali fissi di produzione ai costi di trasformazione si basa sulla 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 in cui 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.
22. A titolo esemplificativo, l'attribuzione dei costi, sia fissi sia variabili, sostenuti per la trasformazione di terreni non edificati posseduti per la vendita in aree residenziali o commerciali, potrebbe includere costi associati a miglioramento ambientale, drenaggio, posa di condutture per l'allacciamento ai servizi, ecc.

23. Da un processo di produzione è possibile ottenere contemporaneamente più di un prodotto. Ciò si verifica, per esempio, quando vengono realizzati prodotti congiunti o quando si ha un prodotto principale e un sottoprodotto. Quando i costi di trasformazione di ogni prodotto non sono identificabili separatamente, essi sono ripartiti tra i prodotti seguendo un criterio razionale e uniforme. La ripartizione può essere basata, per esempio, sui relativi valori di vendita di ogni prodotto, con riferimento allo stadio del processo di produzione al quale i prodotti sono identificabili separatamente, o al termine della produzione. La maggior parte dei sottoprodotti, per loro natura, non sono rilevanti. In questo caso, essi sono spesso valutati al valore netto di realizzo e questo valore viene detratto dal costo del prodotto principale. Di conseguenza, il valore contabile del prodotto principale iscritto non differisce sostanzialmente dal suo costo.

#### *Altri costi*

24. 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.
25. Esempi di costi esclusi dal costo delle rimanenze e rilevati come costi nell'esercizio nel quale essi sono sostenuti sono:
- a) importi anomali di materiali di scarto, lavoro o altri costi di produzione;
  - b) costi di magazzinaggio, a meno che tali costi siano necessari nel processo di produzione prima di un ulteriore stadio di produzione;
  - c) spese generali amministrative che non contribuiscono a portare le rimanenze nel luogo e nelle condizioni attuali;
  - d) spese di vendita.
26. L'IPSAS 5, *Oneri finanziari*, identifica limitate circostanze in cui gli oneri finanziari sono inclusi nel costo delle rimanenze.
27. Un'entità può acquistare le rimanenze a condizioni di pagamento differito. Quando un accordo contiene effettivamente un elemento di finanziamento, tale elemento, per esempio una differenza tra il prezzo di acquisto per condizioni di credito normali e l'importo pagato, è rilevato come interesse passivo durante il periodo del finanziamento.

#### *Costo delle rimanenze di un fornitore di servizi*

28. Qualora i fornitori di servizi abbiano rimanenze (ad eccezione di quelle menzionate al paragrafo 2 d), essi le valutano ai costi della loro produzione. Questi costi sono composti primariamente dal costo del lavoro e da altri costi

del personale direttamente impiegato nella prestazione del servizio, compreso il personale addetto alla supervisione, e le spese generali attribuibili. I costi del lavoro non impiegato nella prestazione del servizio non sono inclusi. Il costo del lavoro e gli altri costi relativi al personale commerciale e amministrativo non concorrono a determinare il costo ma sono rilevati come costi dell'esercizio nel quale essi sono sostenuti. Il costo delle rimanenze di un fornitore di servizi non comprende i margini di utile o le spese generali non attribuibili che sono spesso incorporati nei prezzi applicati dai fornitori di servizi.

#### *Costo dei prodotti agricoli ottenuti da attività biologiche*

29. Secondo quanto previsto dall'IPSAS 27, le rimanenze che costituiscono prodotti agricoli che l'entità ha raccolto dalle sue attività biologiche sono valutate, in sede di rilevazione iniziale, al loro fair value al netto dei costi di vendita al momento del raccolto. Ai fini dell'applicazione del presente Principio, questo è rappresentato dal costo delle rimanenze a tale data.

#### *Tecniche di determinazione del costo*

30. Le tecniche di determinazione del costo delle rimanenze, quali il metodo dei costi standard o del prezzo al dettaglio, possono essere impiegate per praticità se il risultato approssima il costo. 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.
31. Le rimanenze possono essere trasferite all'entità mediante operazioni senza corrispettivo equivalente. Per esempio, un ente di assistenza internazionale può donare attrezzature mediche a un ospedale pubblico a seguito di un disastro naturale. In tali circostanze, il costo delle rimanenze è rappresentato dal loro fair value alla data di acquisizione.

#### **Metodi di determinazione del costo**

32. **Il costo delle rimanenze di beni che non sono normalmente fungibili e delle merci prodotte o dei servizi erogati e mantenuti distinti per specifici progetti deve essere attribuito impiegando distinte individuazioni dei loro costi specifici.**
33. Per individuazione distinta dei costi s'intende che agli elementi identificati delle rimanenze sono attribuiti costi specifici. 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. Tuttavia, l'individuazione distinta dei costi non è appropriata quando un gran numero dei beni del magazzino è normalmente fungibile. In tali circostanze, il metodo di selezione dei beni che rimangono tra le

rimanenze potrebbe essere usato per ottenere effetti predeterminati sull'avanzo o disavanzo di esercizio del periodo.

34. **Nell'applicare il paragrafo 33, l'entità deve utilizzare il medesimo metodo di determinazione del costo per tutte le rimanenze che per l'entità abbiano natura e utilizzo simili. Per le rimanenze con natura o uso differenti (per esempio, determinate merci utilizzate in un settore e lo stesso tipo di merci utilizzate in un altro settore), può essere giustificata l'adozione di metodi di determinazione del costo diversi. Una diversa localizzazione geografica delle rimanenze (e delle normative fiscali applicabili) non è sufficiente a giustificare l'adozione di metodi di determinazione del costo differenti.**
35. **Il costo delle rimanenze, escluse quelle trattate nel paragrafo 32, deve essere attribuito adottando il metodo FIFO (first in, first out) o il metodo di determinazione del costo medio ponderato. L'entità deve utilizzare il medesimo metodo di determinazione del costo per tutte le rimanenze aventi natura e utilizzo simili. Per le rimanenze con natura o uso differenti, possono essere giustificati metodi di determinazione del costo diversi.**
36. Per esempio, le rimanenze utilizzate in un settore possono avere un utilizzo diverso per l'entità rispetto allo stesso tipo di rimanenze utilizzate in un altro settore. Tuttavia, una diversa localizzazione geografica delle rimanenze non è di per sé sufficiente a giustificare l'adozione di metodi di determinazione del costo differenti.
37. Il metodo FIFO si basa sull'ipotesi che i beni di magazzino che sono stati acquistati per primi siano venduti per primi e, di conseguenza, che i beni presenti in magazzino alla fine dell'esercizio siano quelli acquistati o prodotti per ultimi. Secondo il metodo di determinazione del costo medio ponderato, il costo di ciascun bene è pari alla media ponderata del costo di beni simili all'inizio dell'esercizio e del costo di beni simili acquistati o prodotti durante l'esercizio. La media può essere calcolata su base periodica, o quando si riceve ogni ulteriore spedizione, a seconda della situazione dell'entità.

### **Valore netto di realizzo**

38. Il costo delle rimanenze può non essere recuperabile se esse sono danneggiate, se sono diventate in tutto o in parte obsolete, o se i loro prezzi di vendita sono diminuiti. Il costo delle rimanenze può non essere recuperabile anche nel caso in cui i costi stimati di completamento o i costi stimati da sostenere per realizzare la vendita, lo scambio o la distribuzione 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 i benefici economici futuri o il



potenziale di servizio che si prevede di realizzare dalla loro vendita o distribuzione o dal loro scambio o utilizzo.

39. Le rimanenze sono solitamente svalutate fino al valore netto di realizzo sulla base di una valutazione eseguita voce per voce. In alcuni casi, tuttavia, può essere appropriato raggruppare voci simili o correlate. Questo può verificarsi nel caso di quelle voci di magazzino che hanno funzioni o destinazioni finali simili e per le quali non è praticabile effettuare una valutazione distinta dalle altre voci di quella linea di prodotto. Non è appropriato svalutare le rimanenze sulla base di una classificazione del magazzino, per esempio, prodotti finiti, o tutte le rimanenze di un particolare settore operativo o geografico. I prestatori di servizi generalmente accumulano i costi con riferimento a ciascun servizio per il quale è richiesto un distinto corrispettivo. Perciò, ciascuno di tali servizi è trattato come un elemento separato.
40. Le stime del valore netto di realizzo prendono in considerazione anche lo scopo per il quale il magazzino viene tenuto. Per esempio, il valore netto di realizzo della parte di magazzino tenuto per far fronte a vendite concluse o a contratti per la fornitura di servizi si basa sul prezzo di contratto. Se i contratti di vendita riguardano quantità inferiori a quelle tenute in magazzino, il valore netto di realizzo della parte eccedente si basa sui prezzi correnti di vendita. Indicazioni sul trattamento degli accantonamenti o delle passività potenziali, quali quelli derivanti da contratti per vendite a prezzi concordati per quantità di rimanenze superiori a quelle in magazzino o da contratti d'acquisto a prezzi concordati possono essere rinvenute nell'IPSAS 19, *Accantonamenti, passività e attività potenziali*.
41. Materiali e altri beni di consumo posseduti per essere utilizzati nella produzione di rimanenze non sono svalutati al di sotto del costo se ci si attende che i prodotti finiti nei quali verranno incorporati siano venduti, scambiati o distribuiti al costo o al di sopra del costo. Tuttavia, quando una diminuzione nel prezzo dei materiali indica che il costo dei prodotti finiti eccede il valore netto di realizzo, i materiali sono svalutati fino al valore netto di realizzo. In tali circostanze, il costo di sostituzione dei materiali può essere la migliore misura disponibile del loro valore netto di realizzo.
42. In ciascun esercizio successivo è effettuata una nuova valutazione del valore netto di realizzo. Quando le circostanze che precedentemente avevano causato la svalutazione delle rimanenze al di sotto del costo non esistono più oppure vi sono chiare indicazioni di un aumento nel valore netto di realizzo in seguito al cambiamento delle circostanze economiche, l'importo delle svalutazioni è eliminato contabilmente (ossia lo storno è limitato all'importo della svalutazione originale) in modo che il nuovo valore contabile sia il minore tra costo e valore netto di realizzo. Ciò si verifica, per esempio, nel caso in cui un bene del magazzino, che è iscritto al valore netto di realizzo perché il suo prezzo di vendita è diminuito, è ancora posseduto in un esercizio successivo e il suo prezzo di vendita è aumentato.

### **Distribuzione di beni a fronte di un corrispettivo nullo o simbolico**

43. Un'entità del settore pubblico può possedere rimanenze i cui benefici economici futuri o il potenziale di servizio non sono direttamente correlati alla loro capacità di generare flussi finanziari netti in entrata. Tali tipologie di rimanenze possono presentarsi quando un ente pubblico ha deciso di distribuire alcuni beni a fronte di un corrispettivo nullo o simbolico. In tali casi, i benefici economici futuri o il potenziale di servizio delle rimanenze ai fini della redazione dell'informativa economico-finanziaria sono rappresentati da quanto l'entità dovrebbe pagare per acquisire quei benefici economici futuri o quel potenziale di servizio se ciò fosse necessario per raggiungere gli obiettivi dell'entità stessa. Laddove i benefici economici futuri o il potenziale di servizio non possano essere acquisiti sul mercato, deve essere effettuata una stima del costo di sostituzione. Se varia la finalità per la quale vengono tenute le rimanenze, queste sono valutate in conformità alle disposizioni contenute nel paragrafo 15.

### **Rilevazione del costo nel prospetto del risultato economico**

44. Quando le rimanenze sono vendute, scambiate o distribuite, il loro valore contabile deve essere imputato come costo nell'esercizio nel quale il relativo provento è rilevato. Se non vi sono proventi correlati, il costo è rilevato quando sono distribuite le merci o viene erogato il relativo servizio. L'ammontare di ogni svalutazione delle rimanenze e tutte le perdite di magazzino devono essere rilevate come costo nell'esercizio nel quale la svalutazione o la perdita si sono verificate. L'ammontare di qualsiasi storno di svalutazioni di rimanenze deve essere rilevato come riduzione del costo delle rimanenze iscritto nel prospetto del risultato economico nell'esercizio in cui tale ripristino di valore ha luogo.
45. Per un fornitore di servizi, il momento in cui le rimanenze sono rilevate come costi coincide solitamente con il momento in cui vengono erogati i servizi, oppure con la fatturazione dei servizi imputabili.
46. Alcune rimanenze possono essere iscritte in altri conti dell'attivo, per esempio, beni in magazzino utilizzati quali parti di immobili, impianti o macchinari costruiti internamente. Le rimanenze iscritte in questo modo sono rilevate come costo durante la vita utile di quella immobilizzazione.

### **Informazioni integrative**

47. **Il bilancio deve indicare:**
- a) **i principi contabili adottati nella valutazione delle rimanenze, incluso il metodo utilizzato di determinazione del costo;**
  - b) **il valore contabile complessivo delle rimanenze e il valore contabile distinto per classi che risultano appropriate per l'entità;**

- c) **il valore contabile delle rimanenze iscritto al fair value al netto dei costi di vendita;**
  - d) **il valore delle rimanenze rilevato come costo nell'esercizio;**
  - e) **il valore di eventuali svalutazioni di rimanenze rilevato come costo nell'esercizio secondo quanto previsto dal paragrafo 42;**
  - f) **il valore di eventuali storni di ciascuna svalutazione rilevata nel prospetto del risultato economico nell'esercizio secondo quanto previsto dal paragrafo 42;**
  - g) **le circostanze o i fatti che hanno portato allo storno di una svalutazione di rimanenze secondo quanto previsto nel paragrafo 42; e**
  - h) **il valore contabile delle rimanenze impegnate a garanzia di passività.**
48. 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. Le rimanenze di un fornitore di servizi possono essere descritte come prestazioni in corso.
49. Il valore delle rimanenze rilevate come costo nel corso dell'esercizio è rappresentato a) dai costi precedentemente inclusi nella valutazione delle rimanenze di magazzino che sono al momento vendute, scambiate o distribuite, e b) da spese generali di produzione non ripartite e da importi anomali di costi di produzione delle rimanenze. Le condizioni di gestione possono giustificare anche l'inclusione di altri valori, quali i costi di distribuzione.
50. Alcune entità adottano schemi per l'avanzo o disavanzo di esercizio che comportano l'esposizione di valori che non includono i costi di rimanenze rilevati come costi durante l'esercizio. In base a questi schemi, 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 costi per a) le materie prime e i beni di consumo, b) i costi del lavoro e c) gli altri costi di gestione insieme con l'ammontare della variazione netta delle rimanenze nell'esercizio.

## Data di entrata in vigore

51. **Un'entità deve applicare il presente Principio a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1 gennaio 2008 o da data successiva. Si consiglia un'applicazione anticipata. Se l'entità applica il presente**

**Principio per un esercizio che ha inizio prima del 1° gennaio 2008, tale fatto deve essere indicato.**

- 51A. **L'IPSAS 27 ha modificato il paragrafo 29. L'entità deve applicare tale modifica a partire dai bilanci annuali degli esercizi che hanno inizio dal 1° aprile 2011 o da data successiva. Se l'entità applica l'IPSAS 27 a partire da un esercizio antecedente il 1° aprile 2011, la modifica deve essere applicata anche a quell'esercizio precedente.**
52. Quando, ai fini del reporting economico-finanziario, un'entità adotta il principio di competenza economica definito dagli IPSAS successivamente a tale data di entrata in vigore, il presente Principio si applica ai bilanci degli esercizi che hanno inizio dalla data di adozione o da data successiva.

### **Ritiro dell'IPSAS 12 (2001)**

53. Il presente Principio sostituisce l'IPSAS 12 *Rimanenze*, pubblicato nel 2001.

## Motivazioni per le conclusioni

*Le presenti Motivazioni per le conclusioni sono allegate all'IPSAS 12, ma non ne costituiscono parte integrante.*

### Premessa

- BC1. Il Programma di Convergenza con gli IFRS dell'IPSASB è un elemento importante del programma di lavoro dell'IPSASB. La politica dell'IPSASB mira a far convergere gli IPSAS redatti secondo il principio di competenza economica con gli IFRS pubblicati dallo IASB, laddove se ne riscontri l'appropriatezza, per le entità del settore pubblico.
- BC2. Gli IPSAS redatti secondo il principio della competenza economica che convergono con gli IFRS mantengono le disposizioni, la struttura e il testo degli IFRS, a meno che non vi siano dei motivi specifici relativi al settore pubblico per non applicare tali disposizioni. La deroga all'IFRS equivalente si verifica quando le disposizioni o la terminologia nell'IFRS non sono appropriati per il settore pubblico, o quando l'inserimento di commenti o esempi aggiuntivi è necessario per illustrare alcune disposizioni nel contesto del settore pubblico. Le differenze tra gli IPSAS e gli IFRS equivalenti sono indicate nel *Confronto con l'IFRS* incluso in ciascun IPSAS.
- BC3. Nel maggio 2002, lo IASB ha pubblicato una Exposure Draft (bozza sottoposta a pubblica consultazione) delle modifiche proposte a tredici IAS<sup>1</sup> nell'ambito del suo Progetto di Revisione Generale. Le finalità del Progetto di Revisione Generale dello IASB erano di “ridurre o eliminare alternative, ridondanze e conflitti tra Principi, di affrontare alcune problematiche di convergenza contabile e di apportare ulteriori miglioramenti”. Gli IAS definitivi sono stati pubblicati a dicembre 2003.
- BC4. L'IPSAS 12, pubblicato a luglio 2001, era basato sullo IAS 2 (Revised 1993), *Rimanenze*, che è stato nuovamente pubblicato a dicembre 2003. Alla fine del 2003, il predecessore dell'IPSASB, il Public Sector Committee (PSC)<sup>2</sup>, ha attuato un *Progetto di Miglioramenti* agli IPSAS per farli convergere, ove opportuno, con gli IAS pubblicati nel dicembre del 2003.

<sup>1</sup> I Principi Contabili Internazionali IAS (International Accounting Standards) sono stati pubblicati dal predecessore dello IASB, l'International Accounting Standards Committee. I Principi emanati dallo IASB sono denominati International Financial Reporting Standards (IFRS). Lo IASB ha definito gli IFRS come comprendenti gli IFRS, gli IAS e le Interpretazioni dei Principi. In alcuni casi, lo IASB ha modificato, e non sostituito, gli IAS; in questi casi viene mantenuto il numero originario dello IAS.

<sup>2</sup> Il PSC è diventato IPSASB quando il Board dell'IFAC ha cambiato il mandato del PSC, che è diventato un organismo indipendente di statuizione di principi nel novembre del 2004.

- BC5. L'IPSASB ha considerato le modifiche presentate dallo IAS 2 rivisto e concorda ampiamente con le ragioni dello IASB nel rivedere gli IAS e con le modifiche apportate. Le Motivazioni per le conclusioni dello IASB non sono riprodotte in questo testo. Coloro che sono iscritti al *Comprehensive Subscription Service* (Servizio di Abbonamento Generale) dello IASB possono prendere visione delle Motivazioni per le conclusioni sul sito web dello IASB al seguente indirizzo: <http://www.iasb.org>. Nei casi in cui l'IPSAS si discosta dal relativo IAS, le Motivazioni per le conclusioni illustrano i motivi specifici relativi al settore pubblico che giustificano lo scostamento.
- BC6. Lo IAS 2 è stato ulteriormente modificato in seguito alla pubblicazione di altri IFRS successivamente al dicembre 2003. L'IPSAS 12 non comprende le modifiche conseguenti derivanti dagli IFRS pubblicati dopo il dicembre 2003. Questo perché l'IPSASB non ha ancora esaminato e non si è formato un proprio giudizio sull'applicabilità delle disposizioni di tali IFRS alle entità del settore pubblico.

### Confronto con lo IAS 2

L'IPSAS 12 *Rimanenze* è tratto principalmente dallo IAS 2 *Rimanenze* (rivisto nella sostanza nel 2003). Le principali differenze tra l'IPSAS 12 e lo IAS 2 sono indicate di seguito.

- L'IPSAS 12 utilizza una definizione diversa rispetto allo IAS 2, ad indicare il fatto che nel settore pubblico alcune rimanenze sono attribuite a fronte di un corrispettivo nullo o simbolico.
- L'IPSAS specifica che le prestazioni in corso di servizi che devono essere distribuiti a fronte di un corrispettivo nullo o simbolico imputato direttamente al destinatario sono escluse dall'ambito di applicazione del Principio.
- Nell'IPSAS 12 è stata aggiunta una definizione non contenuta nello IAS 2, riferita al “costo corrente di sostituzione” (*current replacement cost*).
- L'IPSAS 12 stabilisce che quando le rimanenze sono acquisite mediante operazioni senza corrispettivo equivalente, il loro costo corrisponde al loro fair value alla data dell'acquisizione.
- L'IPSAS 12 richiede che le rimanenze, quando sono attribuite a fronte di un corrispettivo nullo o simbolico, siano valutate al minore tra il costo e il costo corrente di sostituzione.
- Nell'IPSAS 12 sono stati inclusi dei commenti aggiuntivi rispetto a quelli contenuti nello IAS 2 per chiarire l'applicabilità dei principi alla contabilità delle entità del settore pubblico.
- L'IPSAS 12 utilizza, in certe occasioni, una terminologia diversa rispetto allo IAS 2. L'esempio più significativo riguarda l'uso della locuzione “prospetto del risultato economico” (*statement of financial performance*) nell'IPSAS 12. Il termine equivalente nello IAS 2 è “conto economico” (*income statement*).
- L'IPSAS 12 non utilizza il termine “ricavi” (*income*) che nello IAS 2 ha un significato più ampio di “proventi” (*revenue*).