

REPUBBLICA DI SAN MARINO

PRINCIPIO CONTABILE N. 5

RIMANENZE

Statuito dal Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili nella seduta del 18.04.2017

INDICE

FINALITÀ DEL PRINCIPIO	1-2
AMBITO DI APPLICAZIONE	3
DEFINIZIONI	4-9
CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI	10-13
Bilancio in forma abbreviata (art. 85 della Legge sulle Società)	13
RILEVAZIONE INIZIALE	14-35
Considerazioni generali	14-16
Costo d’acquisto e costi accessori d’acquisto.....	17-18
Costo di produzione.....	19-32
Produzioni congiunte e sottoprodotti.....	33-34
Oneri finanziari.....	35
VALUTAZIONE E RILEVAZIONI SUCCESSIVE	36-49
Considerazioni generali	36-42
Determinazione del valore di realizzazione desunto dall’andamento del mercato.....	43-45
Valutazione delle rimanenze	46-48
Costanza di applicazione dei metodi prescelti nella valutazione delle rimanenze di magazzino	49
NOTA INTEGRATIVA	50-54
Informazioni per le società che redigono il bilancio in forma ordinaria	50-53
Informazioni relative alle società che redigono il bilancio in forma abbreviata (art. 85 Legge sulle Società).....	54
DATA DI ENTRATA IN VIGORE	55
DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE	56
APPENDICE A – RAFFRONTO TRA METODI DI DETERMINAZIONE DEL COSTO DEI BENI FUNGIBILI IN RIMANENZA PREVISTI DALL’ART. 81, COMMA 1, n. 7) DELLA LEGGE SULLE SOCIETÀ’ ED ESEMPLIFICAZIONI APPLICATIVE	
APPENDICE B: ESEMPI DI METODI DI DETERMINAZIONE DEL COSTO DEI BENI FUNGIBILI IN RIMANENZA ALTERNATIVI AL LIFO, FIFO E COSTO MEDIO PONDERATO LE RIMANENZE DI MAGAZZINO NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA	

FINALITÀ DEL PRINCIPIO

1. Il principio contabile n. 5 ha lo scopo di disciplinare i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle rimanenze di magazzino nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa sulla base di quanto disposto dalla legge 23 febbraio 2006 n. 47 e successive modifiche e integrazioni (d'ora innanzi anche "Legge sulle Società").
2. L'occasione per la pubblicazione del presente principio è costituita dall'emanazione della Riforma IGR (legge 16 dicembre 2013 n. 166 e successive modifiche e integrazioni), che ha reso obbligatoria, oltre certi limiti dimensionali, la contabilità di magazzino. Gli obblighi riguardano la tenuta di tale contabilità a sole quantità, ma si ritiene che l'impostazione di una contabilità di magazzino a quantità e valore potrebbe risultare di notevole ausilio per la corretta valutazione delle rimanenze da iscrivere in bilancio. Per far ciò, si ritiene indispensabile che il sistema di contabilità a quantità sia integrato da un sistema, seppur semplificato, di contabilità analitica o industriale.

AMBITO DI APPLICAZIONE

3. Il presente principio si applica alle società che redigono il bilancio in base alle disposizioni della Legge sulle Società.
Le disposizioni di quest'ultima prese a riferimento per la redazione del presente principio sono riportate nel capitolo "*Le rimanenze di magazzino nella legislazione civilistica*".

DEFINIZIONI

4. Le *rimanenze di magazzino* rappresentano beni destinati alla vendita o che concorrono alla loro produzione nella normale attività della società.
Le principali tipologie di rimanenze di magazzino disciplinate sono:
 - le materie prime, ivi compresi i beni acquistati soggetti ad ulteriori processi di trasformazione (cd. semilavorati di acquisto);
 - le materie sussidiarie e di consumo (costituite da materiali usati indirettamente nella produzione);
 - i prodotti in corso di lavorazione (materiali, parti e assiemi in fase di avanzamento);
 - i semilavorati (parti finite di produzione interna destinate ad essere utilizzate in un successivo processo produttivo suscettibili anche di essere venduti nello stato in cui si trovano);
 - le merci (beni acquistati per la rivendita senza subire rilevanti trasformazioni);
 - i prodotti finiti (prodotti di propria fabbricazione).
5. Il *costo* è definibile come il costo di acquisto per le merci e per le materie prime, sussidiarie e di consumo, oppure come il costo di produzione per i prodotti finiti, i semilavorati e i prodotti in corso di lavorazione.
6. Per *costo di acquisto* si intende il prezzo effettivo d'acquisto più gli oneri accessori.
7. I *costi accessori d'acquisto* comprendono tutti i costi collegati all'acquisto e i costi sostenuti per portare il bene nel luogo e nelle condizioni attuali.
8. Il *costo di produzione* comprende tutti i costi direttamente imputabili al bene. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al bene¹, 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

¹ La classificazione dei costi relativi ad un oggetto di riferimento (in questo caso il prodotto) prevede le seguenti categorie:

- costi diretti distinti dagli indiretti: per i primi è possibile misurare il quantitativo di fattore di produzione utilizzato per l'oggetto di riferimento;

terzi. I costi di distribuzione non possono essere computati nel costo di produzione².

9. Per *valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato* si intende la 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.

CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI

10. L'articolo 77 della Legge sulle Società prevede che le rimanenze di magazzino siano iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale alla voce CI con la seguente classificazione:

*“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”.*

11. L'art. 79 della Legge sulle Società prevede che:

- gli acquisti di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, siano rilevati tra i costi di produzione, alla voce B6;
- le variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti siano comprese nel valore della produzione, nella voce A2;
- le variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo e merci siano comprese nei costi della produzione, nella voce B11.

12. I contributi in conto esercizio ricevuti per l'acquisto di beni inclusi nelle rimanenze sono rilevati nella voce A5 *“altri ricavi e proventi”*, in linea con quanto espressamente previsto dall'articolo 79 della Legge sulle Società. I costi sostenuti per gli acquisti di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci sono rilevati tra i costi di produzione, alla voce B6, al lordo dei contributi in conto esercizio ricevuti per tali acquisti.

Alla chiusura dell'esercizio, la variazione delle rimanenze di materie prime, semilavorati e prodotti finiti è rilevata nelle voci B11 *“variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo e merci”* o A2 *“variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione,*

- costi variabili distinti dai fissi: i primi variano direttamente e proporzionalmente al variare della produzione, i secondi, entro certi limiti, non variano;

- costi speciali distinti dai comuni (o generali): i primi non sarebbero sostenuti se non esistesse l'oggetto di riferimento, mentre i secondi sarebbero sostenuti ugualmente.

² Si confronti in tal senso quanto statuito nel principio contabile n. 1 che al paragrafo 3 così recita: *“Il primo comma, punto 1, dell'art. 81, che tratta dei criteri di valutazione del bilancio, afferma: “le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione. Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto”.*

Il codice civile italiano, nell'omologo art. 2426, al comma 1, punto 1, inoltre prevede: *“può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, 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”.*

Questo importante articolo ha un impatto anche sulle rimanenze, i titoli e le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni, che sono iscritti al costo di acquisto o produzione, calcolato secondo il citato n. 1.

Il legislatore sammarinese non ha indicato, nell'articolo in oggetto, il trattamento dei costi indiretti. Gli attuali studi e la dottrina prevalente ritengono che la previsione di componenti indirette nella formazione del costo siano elementi indispensabili e non solo facoltativi, come lascerebbe intendere una letterale interpretazione del concetto *“può comprendere anche altri costi...”*. Pertanto, anche in questo caso, vista la funzione integrativa dei principi contabili, si ritiene utile e opportuno mutuare il concetto anche nell'ordinamento sammarinese, integrando la norma in oggetto. Ulteriori approfondimenti saranno effettuati nei principi che si occuperanno nel dettaglio delle voci interessate.”

semilavorati e finiti” al netto dei contributi ricevuti.

La voce CI 5 “*acconti*” dello stato patrimoniale comprende le somme corrisposte ai fornitori prima della consegna dei relativi beni. Gli acconti, come tutte le altre voci dell’attivo circolante, devono essere valutati al minore fra il “costo” ed il valore di realizzazione desumibile dall’andamento del mercato: nel caso in cui si ritenga che l’acconto pagato non sia realizzabile per l’importo iscritto in bilancio, occorre svalutarlo, ma, a differenza delle altre voci delle rimanenze, la svalutazione andrà iscritta fra le rettifiche di valore prevedendo una apposita voce B 10 e) (“Svalutazione degli acconti compresi nell’attivo circolante” aggiunta ai sensi dell’art. 76 comma 2 della Legge sulle Società). Particolare attenzione merita il trattamento riservato alla voce “acconti”: essa appare come ultima posta delle rimanenze nello stato patrimoniale, ma è del tutto assente dalle variazioni indicate nel conto economico. Ciò contrasta apertamente con il concetto stesso di rimanenza, che implica l’esistenza di poste a cavallo tra un esercizio ed il successivo, che devono inevitabilmente fungere da raccordo anche tra il conto economico e lo stato patrimoniale.

La natura della voce “acconti” presenta, invero, notevoli diversità rispetto a quella delle altre rimanenze che come è noto sono ordinariamente considerate storni di costi; l’aver considerato gli acconti delle rimanenze implicherebbe la necessità di rilevare come costo di acquisto di beni o servizi il versamento di acconti a fornitori il che sembra in aperto contrasto con le più elementari regole di corretta contabilità. L’inserimento degli acconti, che normalmente vengono considerati elementi di natura finanziaria, nella categoria delle rimanenze dovrebbe implicare l’omogeneità del trattamento contabile di tutte le poste in essa contenute: la soluzione adottata dal legislatore ci appare pertanto impropria e non in linea col principio di chiarezza invocato nella “clausola generale”.

L’inserimento degli acconti fra le rimanenze indicate nell’art. 77 della Legge sulle Società sorprende anche per un altro motivo: il legislatore, nel considerare il fenomeno dei risconti attivi, ha preferito considerarlo insieme a quello dei ratei attivi, anziché attribuirgli la caratteristica di rimanenza di servizi. Si noti che la natura ed il trattamento contabile dei risconti attivi sono molto più vicini al concetto di “rimanenza attiva” di quanto lo siano la natura ed il trattamento degli “acconti”.

Si può infine osservare che la voce acconti inserita fra le rimanenze non dovrebbe comprendere quelli pagati per acquisti di servizi dato che il legislatore non ha preso in considerazione le rimanenze di servizi all’interno della voce CI dello stato patrimoniale; si ritiene quindi che tali acconti debbano essere iscritti alla voce CII 6 Crediti verso altri.

Bilancio in forma abbreviata (art. 85 della Legge sulle Società)

13. Ai sensi dell’articolo 85 della Legge sulle Società nel bilancio in forma abbreviata “lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell’art. 77 con lettere maiuscole e con numeri romani”. Pertanto le rimanenze sono esposte nell’attivo dello stato patrimoniale nel loro complesso sotto la voce CI Rimanenze.

RILEVAZIONE CONTABILE

Considerazioni generali

14. I beni rientranti nelle rimanenze di magazzino sono rilevati inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e benefici connessi al bene acquisito.
15. Il trasferimento dei rischi e dei benefici avviene di solito quando viene trasferito il titolo di proprietà secondo le modalità contrattualmente stabilite.
16. 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.

Le rimanenze di magazzino possono includere a titolo esemplificativo ma non esaustivo:

- a) le rimanenze di magazzino presso gli stabilimenti e magazzini della società, ad esclusione di quelle ricevute da terzi in visione, in prova, in conto lavorazione e/o deposito, ecc.
- b) le giacenze di proprietà della società presso terzi in conto deposito, lavorazione, prova, ecc.
- c) materiali e merci acquistati, non ancora pervenuti bensì in viaggio quando, secondo le modalità dell'acquisto, sono stati già trasferiti alla società i rischi e i benefici connessi al bene acquisito (ad esempio: consegna stabilimento o magazzino del fornitore).

Costo d'acquisto e costi accessori d'acquisto

- 17. Ai sensi dell'art. 81, comma 1, numero 1 della Legge sulle Società, il costo d'acquisto comprende anche i costi accessori diretti ed indiretti quali, ad esempio, i costi di trasporto, dogana, altri tributi imputabili a quel materiale quale l'imposta sulle importazioni.
- 18. I resi, gli sconti, gli abbuoni e premi si portano in diminuzione dei costi. Gli sconti citati sono quelli commerciali.

Costo di produzione

- 19. Il costo di produzione comprende i costi diretti ed i costi indiretti 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; con gli stessi criteri possono essere aggiunti, nei casi e con le condizioni previsti nel paragrafo 35, gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi. Esso esclude i costi di distribuzione ai sensi dell'articolo 81, comma 1, numero 6 della Legge sulle Società.
- 20. Gli oneri tipicamente identificabili come componenti del costo di produzione possono riassumersi, a titolo esemplificativo ma non esaustivo, nei seguenti:

Costi diretti

- Costo materiali utilizzati, così come definito al paragrafo 17;
- Costo della manodopera diretta, inclusivo degli oneri accessori;
- Imballaggi;
- Costi per servizi direttamente riferibili al processo di fabbricazione;
- Costi relativi a licenze di produzione.

Costi indiretti di produzione

- 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, servizi di vigilanza, ecc.).

- 21. I costi indiretti di produzione includono tutti i costi di produzione necessari per portare le rimanenze di magazzino nelle condizioni e nel luogo attuali. Rientrano nei costi indiretti di produzione i costi per i quali non è possibile o agevole misurare il quantitativo di fattore della produzione utilizzato per la fabbricazione del prodotto; essi vengono imputati al prodotto attraverso determinati parametri (basi) di ripartizione.

Fatte salve le caratteristiche peculiari del processo produttivo di ogni singola società, i parametri di ripartizione che possono essere usati ai fini dell'attribuzione dei costi indiretti sono, a titolo esemplificativo ma non esaustivo:

- le ore dirette di mano d’opera;
- il costo della mano d’opera diretta;
- le ore macchina;
- il costo primo (cioè il materiale diretto e la mano d’opera diretta).

In alcuni casi può essere appropriato utilizzare percentuali di assorbimento per reparto o gruppi di reparti.

22. I costi indiretti della produzione possono essere sia fissi che variabili.
I costi indiretti fissi di produzione sono quei costi di produzione che rimangono relativamente costanti al variare del volume di produzione, quali gli ammortamenti e la manutenzione di stabilimenti e macchinari e i costi della direzione tecnica dello stabilimento.
23. I costi indiretti variabili di produzione sono quei costi che variano con il volume della produzione, come materiali e manodopera.
24. I costi indiretti fissi di produzione sono attribuiti a ciascuna unità prodotta in base alla normale capacità produttiva.
La normale capacità produttiva rappresenta la produzione che si prevede di realizzare in media durante un numero di esercizi o periodi stagionali in condizioni normali, tenendo conto della perdita di capacità derivante dalla manutenzione pianificata; essa è inferiore alla capacità massima teorica, in quanto da essa devono essere dedotti i tempi dei fermi per riparazione, indisponibilità di materiale o manodopera, altre cause di interruzione non prevedibili, ecc. Nella ripartizione dei costi indiretti fissi di produzione può essere utilizzato il livello effettivo di produzione qualora questo approssimi la normale capacità produttiva.
25. L’ammontare dei costi indiretti fissi attribuito a ciascuna unità prodotta non deve aumentare in conseguenza di una bassa produzione o inattività degli impianti. Infatti, nel caso in cui, per varie ragioni, non si raggiunga lo sfruttamento della capacità produttiva normale di un impianto, la ripartizione dei costi indiretti fissi di produzione sulla base di un livello effettivo di produzione inferiore ai livelli normali per quell’impianto si concretizzerebbe nell’attribuzione alle rimanenze di magazzino di maggiori costi dovuti al mancato utilizzo della capacità produttiva normale. Tali maggiori costi non attribuibili ai prodotti in rimanenza restano a carico dell’esercizio nel quale sono classificati per natura nel conto economico e non vengono rinviati al futuro attraverso la voce A2 “*variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti*”.
26. Nel caso di utilizzo della capacità produttiva oltre il livello considerato normale, la ripartizione dei costi indiretti fissi sui prodotti avviene sulla base della capacità produttiva effettiva, al fine di evitare che il valore delle rimanenze risulti superiore al costo sostenuto. Infatti per la natura stessa delle rimanenze, ovvero rinvio al futuro di costi contabilizzati nell’esercizio ma non di competenza economica del medesimo, nel caso prospettato non è possibile rinviare costi che non si sono effettivamente sostenuti nell’esercizio.
27. I costi indiretti variabili di produzione sono attribuiti a ciascuna unità prodotta in base al livello effettivo di produzione.
28. Si escludono dai costi di produzione i 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.
29. Oltre ai costi generali ed amministrativi, i costi di distribuzione sono esclusi dalla valutazione delle rimanenze.
30. I motivi per l’esclusione dei costi generali e amministrativi e di vendita dalla valutazione dei semilavorati, prodotti in corso di lavorazione e dei prodotti finiti possono così riassumersi:
 - i 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;

– i costi di distribuzione, in quanto appartengono ad una fase successiva alla produzione.

31. I costi di ricerca di base 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.
32. Le quote di ammortamento dei costi di ricerca applicata e di sviluppo sono comprese nei costi di produzione se rispondono ai requisiti indicati ai paragrafi 19 e 20.

Produzioni congiunte e sottoprodotti

33. Con riferimento ai prodotti con costi comuni non scindibili, nei casi in cui non sia tecnicamente determinabile con ragionevolezza la quota di costo da imputare a ciascun prodotto, essa può essere determinata in proporzione al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato dei diversi prodotti.
34. Fermo rimanendo quanto previsto dal paragrafo precedente, i sottoprodotti o scarti di lavorazione di importo irrilevante possono essere valutati direttamente al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, purché questo valore sia dedotto dal costo del prodotto principale.

Oneri finanziari

35. Gli oneri finanziari sono talora esclusi dalla determinazione del costo delle rimanenze seppure previsti dalla normativa all'art. 81 e richiamati all'articolo 82 punto 12) della Legge sulle Società. Gli oneri finanziari sostenuti per la fabbricazione interna o presso terzi dei beni costituenti rimanenze possono essere capitalizzabili come costi delle rimanenze nei termini indicati come segue.

La capitalizzazione degli oneri finanziari può essere effettuata quando ricorrono tutte le seguenti condizioni, nei limiti applicabili alla specifica fattispecie:

a) l'imputazione degli oneri finanziari è ammessa con riguardo ad oneri effettivamente sostenuti, oggettivamente determinabili, entro il limite del valore recuperabile del bene. L'ammontare degli oneri finanziari capitalizzati durante un esercizio non può quindi eccedere l'ammontare degli oneri finanziari, al netto degli eventuali proventi finanziari derivanti dall'investimento temporaneo dei fondi presi a prestito, sostenuti con riferimento allo stesso esercizio;

b) sono capitalizzabili solo gli interessi maturati su beni che richiedono un periodo di costruzione significativo. Per periodo di costruzione si intende il periodo che va dall'inizio del ciclo di produzione fino al momento in cui il bene è pronto per essere venduto. In sostanza, l'arco temporale di riferimento, ai fini dell'imputazione degli oneri finanziari, risulta essere quello strettamente necessario alle attività tecniche volte a rendere il bene vendibile. Infatti, se il periodo di costruzione si prolunga a causa di scioperi, inefficienze o altre cause estranee all'attività di costruzione, gli oneri finanziari relativi al maggior tempo non sono capitalizzati, ma sono considerati come costi del periodo in cui vengono sostenuti. La capitalizzazione degli oneri finanziari è sospesa durante i periodi, non brevi, nei quali la costruzione del bene è interrotta.

Nella misura in cui i fondi sono presi a prestito specificatamente per finanziare la costruzione di un bene (c.d. finanziamento di scopo), e quindi costituiscono costi direttamente imputabili al bene, l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzabili su quel bene deve essere determinato in base agli effettivi oneri finanziari sostenuti per quel finanziamento durante l'esercizio, dedotto ogni provento finanziario derivante dall'investimento temporaneo di quei fondi. Tali oneri sono capitalizzabili entro il limite del valore recuperabile del bene.

Nella misura in cui si renda necessario utilizzare ulteriori fondi presi a prestito genericamente, l'ammontare degli oneri finanziari maturati su tali fondi è imputabile alle rimanenze nei limiti della quota attribuibile alla fase della loro fabbricazione. Tale ammontare è determinato applicando un

tasso di interesse ai costi sostenuti corrispondente alla media ponderata degli oneri finanziari netti relativi ai finanziamenti in essere durante l'esercizio, diversi dai finanziamenti ottenuti specificatamente allo scopo di acquisire un bene che giustifica una capitalizzazione.

VALUTAZIONE

Considerazioni generali

36. Le rimanenze sono valutate in bilancio al minore tra il costo di acquisto o produzione e il valore di realizzazione desumibile dal mercato (articolo 81, comma 1 numero 6 della Legge sulle Società).
37. La valutazione delle rimanenze si effettua autonomamente per ciascuna categoria di elementi che compongono la voce nel rispetto del dettato civile del primo comma dell'art 75 della Legge sulle Società, che al numero 6 dispone che *“gli elementi delle singole voci devono essere valutati separatamente.”*
38. Ai fini della valutazione delle rimanenze, i contributi in conto esercizio acquisiti a titolo definitivo sono portati in deduzione al costo di acquisto dei beni in rimanenza.
39. Il metodo generale per la determinazione del costo dei beni è il costo specifico che presuppone l'individuazione e l'attribuzione alle singole unità fisiche dei costi specificamente sostenuti per le unità medesime.
40. L'articolo 81, comma 1 numero 7, della Legge sulle Società prevede che *“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 categoria di beni, nella nota integrativa”*. I beni fungibili sono beni che presentano le stesse caratteristiche e, sono fra loro scambiabili. Nel caso dei beni fungibili il legislatore ammette dunque 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.
41. Pertanto, è possibile per i beni fungibili, in alternativa al costo specifico, utilizzare uno dei seguenti metodi di calcolo del costo:
 - Primo entrato, primo uscito, detto anche FIFO (*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.
 - 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.
 - Ultimo entrato, primo uscito, detto anche LIFO (*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 utilizzate in produzione; per cui restano in magazzino le quantità relative agli acquisti o alle produzioni più remote.
- L'Appendice A riporta un'esemplificazione di tali metodi.
42. La natura delle rimanenze di magazzino e la diversificazione dell'attività della società possono far ritenere appropriata l'adozione di diversi metodi di determinazione del costo per diversi elementi presenti in magazzino.

Determinazione del valore di realizzazione desunto dall'andamento del mercato

43. 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.
44. 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.
45. Le materie prime e sussidiarie che partecipano alla fabbricazione di prodotti finiti non sono oggetto di svalutazione se ci si attende che i prodotti finiti nei quali saranno incorporate possono essere oggetto di realizzazione per un valore pari o superiori al loro costo. Tuttavia, quando una diminuzione nel prezzo delle materie prime e sussidiarie indica che il costo dei prodotti finiti eccede il valore netto di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato dei prodotti finiti, le materie prime e sussidiarie sono svalutate fino al valore netto di realizzazione. In tali circostanze, 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.

Valutazione delle rimanenze

46. Le rimanenze sono oggetto di valutazione in bilancio ad un valore minore di quello di carico quando il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato è minore del relativo valore contabile.

Le rimanenze, in modo indiretto, possono anche essere presenti all'interno delle componenti straordinarie di reddito rientranti nella lettera E) del conto economico. Il principio contabile nazionale n. 2 specifica infatti che tra le sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti naturali o da fatti estranei alla gestione dell'impresa rientrano furti e ammanchi di beni (disponibilità finanziarie, titoli, partecipazioni, beni di magazzino e cespiti vari) di natura straordinaria. I relativi rimborsi assicurativi costituiscono sopravvenienze attive straordinarie. Nelle aziende di grande distribuzione nelle quali i furti di merce sono ricorrenti, essi costituiscono un costo di natura ordinaria (che si riflette sul minor valore delle giacenze di magazzino).

Poiché il confronto fra rimanenze iniziali e finali di magazzino avviene a variazioni lorde che non tengono conto degli specifici fattori che le hanno generate, non emergerebbero, attraverso l'uso delle tradizionali scritture di assestamento, eventuali componenti straordinari connessi ad eventi – ugualmente straordinari – che possono essere stati causa o concausa di tali variazioni (come nel caso di furti straordinari). Ne discenderebbe quindi che tutte le variazioni di magazzino, anche quelle discendenti da componenti straordinari quali furti o ammanchi straordinari, andrebbero ad essere ricomprese o in A2) o in A3), oppure in B11), a seconda della tipologia di rimanenza oggetto di valutazione. Per ovviare a tale inconveniente che non gioverebbe alla comprensibilità del bilancio, la soluzione più idonea sembra essere quella di rilevare un componente negativo di tipo straordinario, in dare, a fronte della “variazione rimanenze di CE” che andrebbe quindi in avere. Si tratta quindi di una scrittura avente la funzione di “giro contare” quella parte di variazione delle rimanenze non imputabile al normale assorbimento di produzione/vendita. Attraverso tale scrittura si perverrebbe quindi ad una diversa quantificazione della variazione delle rimanenze, pervenendo quindi all'identificazione del componente straordinario con opportuna informativa prevista ai sensi dell'articolo 82 punto 16) della Legge sulle Società.

Alcune considerazioni sarebbero da fare sul momento in cui sia opportuno effettuare la registrazione del giroconto, ossia alla data del furto oppure alla data di chiusura dell'esercizio. La

prima soluzione, sembra essere la più pratica, in quanto di immediata realizzazione e spesso effettuata a fronte di un documento, quale quello di denuncia all'Autorità di Pubblica Sicurezza, avente una data certa di identificazione. Nel caso invece si aspetti la chiusura dell'esercizio per girocontare la quota parte di variazione riconducibile all'evento straordinario, si adotterebbe una linea più affine all'impostazione contabile classica che vede la rilevazione delle rimanenze solo a fine esercizio.

47. Nel caso in cui il costo di una voce di magazzino sia ridotto al valore di realizzazione desumibile dal mercato, tale valore diventa il nuovo costo per quella voce ai fini delle successive operazioni contabili (valutazioni successive ecc.). Ciò comporta la perdita dei precedenti strati per le rimanenze valutate con i metodi LIFO o FIFO.
48. Se vengono meno, in tutto o in parte, i presupposti della minor valutazione per effetto dell'aumento del valore di realizzazione desumibile dal mercato, la rettifica di valore effettuata è annullata nei limiti del costo originariamente sostenuto.

Costanza di applicazione dei metodi prescelti nella valutazione delle rimanenze di magazzino

49. L'uniformità di metodo (ad esempio, LIFO, FIFO, costo medio ponderato) 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. 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 ed occorre darne motivata giustificazione in nota integrativa quantificandone comunque gli effetti a livello di reddito e di capitale.

NOTA INTEGRATIVA

Informazioni per le società che redigono il bilancio in forma ordinaria

50. L'articolo 82 della Legge sulle società prevede, al comma 1 punto 4, che la nota integrativa indichi:
“4) i criteri applicati nella valutazione delle voci di bilancio e nelle rettifiche di valore;”.
Nel descrivere i criteri applicati alla valutazione delle rimanenze, la società indica, tra l'altro, i criteri adottati per la valutazione al valore di realizzazione desumibile dal mercato.
51. Il comma 1 numero 7 dell'articolo 82 della Legge sulle società richiede che la nota integrativa descriva:
“7) le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo ...;”.
A questo riguardo, con riferimento alle rimanenze, la nota integrativa fornisce 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.
52. Il comma 1 punto 12 dell'articolo 82 della Legge sulle società prevede che nella nota integrativa risulti:
“12) l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce;”.
53. Il comma 1 punto 13 dell'articolo 82 della Legge sulle società prevede che nella nota integrativa risultino:
“13) gli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale e le notizie sulla composizione e natura di tali impegni e dei conti d'ordine”.
A tali fini la nota integrativa fornisce evidenza degli eventuali gravami esistenti sulle rimanenze (ad esempio, pegno, patto di riservato dominio ecc.).

Informazioni relative alle società che redigono il bilancio in forma abbreviata (art. 85 Legge sulle Società)

54. Con riferimento alle rimanenze di magazzino, nella nota integrativa del bilancio in forma abbreviata sono fornite le seguenti informazioni richieste dall'art. 82 della Legge sulle Società.
- *“i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio e nelle rettifiche di valore (art. 82 co. 1, n 4);*
 - *“l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce” (art. 82, co. 1, n. 12);*
 - *“gli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale e le notizie sulla composizione e natura di tali impegni e dei conti d'ordine” (art. 82, co. 1, n. 13).*

Quest'ultimo punto da esplicitare nel caso dell'esistenza di gravami sulle rimanenze.

Potrà essere omessa, per espressa previsione normativa, la composizione delle voci “proventi straordinari” e “oneri straordinari” del conto economico (art. 82, co. 1, n. 16).

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

55. La presente edizione principio contabile n. 5 si applica ai bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2017 o da data successiva.

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

56. Le disposizioni relative alla determinazione del presumibile valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato delle rimanenze di materie prime e sussidiarie contenute nei paragrafi 43-45 si applicano a tutte le rimanenze di materie prime e sussidiarie esistenti nel primo bilancio in cui trovano applicazione le presenti disposizioni.

APPENDICE A – RAFFRONTO TRA METODI DI DETERMINAZIONE DEL COSTO DEI BENI FUNGIBILI IN RIMANENZA PREVISTI DALL'ART. 81, COMMA 1, n. 7) DELLA LEGGE SULLE SOCIETA' ED ESEMPLIFICAZIONI APPLICATIVE

Ai sensi dell'articolo 81, comma 1, n. 7) della Legge sulle società, il costo dei beni fungibili può essere calcolato con il metodo del costo medio ponderato o con il metodo FIFO o il LIFO.

Tali metodi di determinazione del costo delle rimanenze producono effetti diversi in termini sia di risultati di conto economico che di importo delle rimanenze iscritto nell'attivo dello stato patrimoniale.

Nello specifico si può osservare quanto segue:

- il metodo del costo medio ponderato rispetto al costo FIFO o al costo LIFO: media le fluttuazioni dei prezzi. Infatti, l'obiettivo di tale metodo è quello di livellare i movimenti nei prezzi nei casi in cui esiste differenza tra i prezzi più recenti/risalenti e i costi medi.
- il metodo del costo FIFO rispetto al costo LIFO o al costo medio ponderato: tende a contrapporre ai ricavi più recenti (cioè più vicini alla chiusura dell'esercizio) costi più remoti; pertanto, tale metodo potrebbe comportare un aumento di utili quando i prezzi aumentano ed una diminuzione di utili quando i prezzi diminuiscono. Fa esporre nello stato patrimoniale le rimanenze di magazzino a costi storici recenti.
- il metodo del costo LIFO rispetto al costo medio ponderato o al costo FIFO: tende a contrapporre ai ricavi più recenti costi più recenti; pertanto, tale metodo tende a comportare una riduzione di utili quando i prezzi aumentano ed un aumento di utili quando i prezzi diminuiscono. Il metodo del costo LIFO mitiga l'effetto degli eventuali cosiddetti "profitti di magazzino" che possono essere originati nel conto economico, sebbene con diversa intensità, dai metodi di costo FIFO e costo medio ponderato, in caso di prezzi crescenti. Il metodo del costo LIFO però può creare distorsioni sullo stato patrimoniale mostrando in caso di prezzi crescenti, un ammontare di rimanenze di magazzino a costi inferiori (talvolta notevolmente) ai costi storici recenti; determina inoltre, in fase di prezzi crescenti, effetti positivi sul conto economico nel caso in cui le quantità alla fine dell'esercizio si riducono rispetto a quelle all'inizio dell'esercizio.

Di seguito si riportano alcune esemplificazioni di determinazione del costo delle rimanenze di beni fungibili riguardanti:

- a) il metodo FIFO continuo e il metodo della media ponderata per movimento;
- b) il metodo della media ponderata per periodo;
- c) il metodo LIFO a scatti.

a) APPLICAZIONE DEL METODO FIFO CONTINUO E DEL METODO DELLA MEDIA PONDERATA PER MOVIMENTO

Esempio di valutazione FIFO continuo applicata alla voce A in giacenza: 2.000 unità:

	Quantità	Costo unitario
Acquisti dell'esercizio:		
Gennaio	500	100
Marzo	1.000	105
Giugno	1.000	110
Dicembre	1.500	120
Computo costo della giacenza	1.500 * 120	= 180.000
	500 * 110	= <u>55.000</u>
		<u>235.000</u>

Esempio di calcolo di media ponderata per movimento applicata alla voce A in giacenza:

	Quantità	Costo unitario	Ammontare	Costo medio
Rimanenze dell'esercizio	100	100	10.000	100
Primo acquisto	<u>100</u>	120	<u>12.000</u>	
	200		22.000	110
Primo prelievo	<u>50</u>	110	<u>5.500</u>	
	150		16.500	110
Secondo acquisto	<u>150</u>	150	<u>22.500</u>	
	300		39.000	130
Secondo prelievo	<u>100</u>	130	<u>13.000</u>	
Rimanenze alla fine del periodo	<u>200</u>		<u>26.000</u>	130

b) APPLICAZIONE DEL METODO DELLA MEDIA PONDERATA PER PERIODO

Esempio di calcolo di media ponderata per periodo applicata alla voce A in giacenza:

	Quantità	Costo unitario	Ammontare	Costo medio
Rimanenze all'inizio del periodo	100	100	10.000	100
Acquisti del periodo:				
Primo	100	120	12.000	
Secondo	<u>150</u>	150	<u>22.500</u>	
	350		44.500	127
Prelievi del periodo	<u>150</u>	127	<u>19.050</u>	
Rimanenze alla fine del periodo	<u>200</u>		<u>25.450</u>	127

c) APPLICAZIONE DEL METODO LIFO A SCATTI

Esempio di valutazione al LIFO a scatti applicato ad una singola voce:

	Quantità	Costo unitario	Ammontare	Costo medio
Rimanenze iniziali 201X	<u>1.000</u>	100	<u>100.000</u>	
Acquisti:				
Primo acquisto	500	110	55.000	
Secondo acquisto	200	120	24.000	
Terzo acquisto	300	130	39.000	
Quarto acquisto	200	140	28.000	
	<u>1.200</u>		<u>146.000</u>	<u>121</u>
Rimanenze finali 201X	1.250			
Valorizzazione:				
Alternativa A	1.000	100	100.000	
(Incremento computato con il metodo LIFO continuo)	250	110	<u>27.500</u>	
			<u>127.500</u>	
Alternativa B	1.000	100	100.000	
(Incremento computato con il metodo LIFO a scatti)	250	121	<u>30.250</u>	
			<u>130.250</u>	

APPENDICE B: ESEMPI DI METODI DI DETERMINAZIONE DEL COSTO DEI BENI FUNGIBILI IN RIMANENZA ALTERNATIVI AL LIFO, FIFO E COSTO MEDIO PONDERATO

Tra i metodi di determinazione del costo dei beni fungibili in rimanenza utilizzabili in luogo del LIFO, FIFO e costo medio ponderato rientrano:

- il metodo dei prezzi al dettaglio;
- il metodo dei costi standard.

Si riporta un'illustrazione di tali metodi.

Metodo dei prezzi al dettaglio

Il metodo dei prezzi al dettaglio si basa sulla contrapposizione tra i valori di costo ed i valori di vendita dei beni ai fini della determinazione delle rimanenze. Per la sua applicazione occorre:

- raggruppare le merci per categorie omogenee in base alla percentuale di ricarico (differenza tra costo e prezzo di vendita);
- rilevare le entrate e le uscite di magazzino a valori (le uscite sono rilevate “a ricavo”, ossia a prezzi di vendita, le entrate sono rilevate sia “a costo” sia “a ricavo”, in modo da permettere l'individuazione del ricarico);
- modificare la valorizzazione “a ricavo” ogniqualvolta cambia il prezzo di vendita;
- determinare, a fine esercizio, il valore delle rimanenze valutate al prezzo di vendita attraverso la sottrazione dal valore complessivo del magazzino “a ricavo” dei ricavi effettivamente realizzati;
- calcolare il costo delle rimanenze finali sottraendo dal valore delle rimanenze valutate al prezzo di vendita la percentuale di ricarico.

Si riporta un esempio illustrativo di una valutazione delle rimanenze di magazzino con il metodo del dettaglio.

Si ipotizzino i seguenti dati.

Rimanenze iniziali 50 pezzi ad euro 32,00

1° acquisto 60 pezzi al prezzo unitario di euro 30,00

2° acquisto 45 pezzi al prezzo unitario di euro 34,00

1° vendita 1.520,00 euro (38 pezzi ad euro 40,00)

2° vendita 2.200 euro (55 pezzi ad euro 40,00)

3° vendita 840,00 euro (21 pezzi ad euro 40,00)

La rilevazione degli scarichi di magazzino nella scheda di magazzino è effettuata in base ai prezzi di vendita, indipendentemente dalle quantità effettivamente vendute.

Scheda di magazzino (valori espressi in euro):

Carichi di magazzino						Scarichi di magazzino	
Data di carico	Quantità	Costo unitario	Valore acquisto	Prezzo unitario	Valore vendita	Data di scarico	Ricavo
1/1	50	32,00	1.600,00	40,00	2.000,00	10/2	1.520,00
15/6	60	30,00	1.800,00	40,00	2.400,00	30/6	2.200,00
10/11	45	34,00	1.530,00	40,00	1.800,00	20/11	840,00
Totale			4.930,00		6.200,00		4.560,00

Per determinare il valore delle rimanenze delle rimanenze si procede come segue:
 Determinazione della percentuale di costo delle merci rispetto al ricavo:

$$\frac{4.930,00}{6.200,00} \times 100 = 79,52\%$$

Valutazione delle rimanenze al prezzo di vendita:

Totale carichi al prezzo di vendita	euro 6.200,00
- Totale ricavi	euro 4.560,00
= Rimanenze al prezzo di vendita	euro 1.640,00

Valutazione delle rimanenze al costo:

Rimanenze al prezzo di vendita (punto sub b) X Percentuale di costo (punto sub a)
 1.640,00 X 79,52% = 1.304,13 euro.

Qualora si fosse adottato:

- il LIFO, il costo delle rimanenze sarebbe stato pari a 1.312;
- il FIFO, il costo delle rimanenze sarebbe stato pari a 1.394;
- il costo medio ponderato, il costo delle rimanenze sarebbe stato pari a 1.304.

Pertanto, nel caso esaminato, il metodo dei prezzi al dettaglio produce valori assimilabili a quelli ottenuti utilizzando le configurazioni di costo previste dall'articolo 81, comma 1 punto 7 della Legge sulle Società.

Metodo dei costi standard

I costi standard sono costi determinati in anticipo rispetto alla produzione tramite l'uso di specifiche tecniche, elenchi materiali, ore normali di lavoro, in condizioni normali o predeterminate di utilizzo della capacità produttiva degli impianti.

I costi standard possono essere usati nella valutazione del magazzino solo se rappresentativi dei costi effettivi.

I costi standard sono aggiornati periodicamente per riflettere cambiamenti sia nei prezzi che nelle condizioni di costo, quali ad esempio i mutamenti dei processi e dell'efficienza.

Non sono invece rettificati per riflettere l'inefficienza inclusa tra i costi consuntivi. Gli scostamenti tra costi standard e costi effettivi che si originano da inefficienza di produzione, costi anomali, scioperi, impianti inattivi ecc. costituiscono elementi negativi del reddito dell'esercizio in cui si verificano e non sono quindi considerati nella valutazione del magazzino.

LE RIMANENZE DI MAGAZZINO NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA

Di seguito si riportano le norme della Legge sulle Società che riguardano il trattamento contabile e l'informativa nella nota integrativa per le rimanenze di magazzino:

- Articolo 81, comma 1, numero 1: *“Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto”*.
- Articolo 81, comma 1, numero 6: *“le rimanenze, i titoli e le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni sono iscritti al costo di acquisto o di produzione, calcolato secondo il numero 1), ovvero al valore desumibile dall'andamento del mercato, se minore; tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi. I costi di distribuzione non possono essere computati nel costo di produzione;”*.
- Articolo 81, comma 1, numero 7: *“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 maniera apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la differenza deve essere indicata, per categoria di beni, nella nota integrativa”*.
- Articolo 82, comma 1, numero 4: *“La nota integrativa deve indicare (...) i criteri applicati nella valutazione delle voci di bilancio e nelle rettifiche di valore”*.
- Articolo 82, comma 1, numero 7: *“La nota integrativa deve indicare (...) le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo”*.
- Articolo 82, comma 1, numero 12: *“La nota integrativa deve indicare (...) l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce”*.
- Articolo 82, comma 1, numero 13: *“La nota integrativa deve indicare (...) gli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale e le notizie sulla composizione e natura di tali impegni e dei conti d'ordine”*.
- Articolo 82, comma 1, numero 16: *“La nota integrativa deve indicare (...) la composizione delle voci “proventi straordinari” e “oneri straordinari” del conto economico”*.
- Articolo 85, comma 2: *“Nel bilancio in forma abbreviata lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell'articolo 77 con lettere maiuscole e con numeri romani; nella voce CII dell'attivo e D del passivo devono essere separatamente indicati i crediti ed i debiti esigibili oltre l'esercizio successivo”*.
- Articolo 85, comma 3: *“Il conto economico del bilancio in forma abbreviata comprende solo le voci contrassegnate nell'articolo 79 con lettere maiuscole e con numeri arabi”*.
- Articolo 85, comma 4: *“Nella nota integrativa sono omesse le indicazioni richieste dai numeri 6), 8), 9), 15), 16), 17) 18) e 20) dell'articolo 82”*.

Le disposizioni della Legge sulle Società in tema di classificazione delle voci sono richiamate nel Principio Contabile n. 2 *“Composizione e schemi del bilancio di esercizio di imprese mercantili, industriali e di servizi”*.