

Variazioni delle rimanenze di materie prime e merci: voce B11

SINTESI OPERATIVA

La variazione delle rimanenze di merci, materie prime e materiali di consumo confluisce nella voce B11 e, sommata agli acquisti B6, consente di determinare il consumo effettivo dell'esercizio. Scorte in aumento riducono il costo di competenza, mentre scorte in diminuzione lo incrementano. La valutazione deve rispettare il minore tra costo e valore netto di realizzo, con criteri civilistici e fiscali non sempre coincidenti. OIC 13 chiarisce inoltre le vendite con clausola di riacquisto, da documentare nelle scritture di fine anno.

[Articolo originale](#)

LEGGI ONLINE

Le variazioni delle rimanenze di merci, materie prime e materiali di consumo, iscritte alla voce B11 del conto economico, sono un dato che da solo dice poco, ma che diventa decisivo se letto insieme alla voce B6 degli acquisti: la loro somma algebrica restituisce il reale consumo sostenuto nell'esercizio. Dietro l'apparente automatismo contabile si nasconde una disciplina di valutazione delle rimanenze articolata, che nel 2026 si arricchisce di un chiarimento dell'Organismo Italiano di Contabilità sulle operazioni di vendita con clausola di riacquisto.

COSA MISURA LA VOCE B11

Nella voce B11 vanno iscritte le differenze fra le rimanenze iniziali e le rimanenze finali dei beni i cui costi di acquisto sono stati rilevati alla voce B6 del conto economico: materie prime, materiali sussidiari e di consumo, merci destinate alla rivendita. Il meccanismo contabile è per certi versi speculare a quello della voce A2, dedicata alla variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti, ma con un segno opposto nella logica di calcolo: mentre A2 concorre a formare il valore della produzione, B11 concorre a determinare i costi della produzione. Ai sensi dell'art. 2425 del codice civile, le variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci si espongono infatti tra i costi della produzione, mentre le variazioni di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti sono ricomprese nel valore della produzione.

IL MECCANISMO DEL SEGNO: QUANDO LE SCORTE CRESCONO E QUANDO CALANO

Concretamente, la voce B11 si calcola come differenza tra rimanenze iniziali e rimanenze finali. Se le rimanenze finali superano quelle iniziali, la variazione è negativa: significa che l'impresa ha acquistato più di quanto abbia effettivamente consumato nell'esercizio, con un ampliamento del magazzino che riduce, per l'appunto, il costo complessivo attribuibile all'anno. Se, al contrario, le rimanenze finali sono inferiori a quelle iniziali, la variazione è positiva: l'impresa ha attinto dalle scorte accumulate in precedenza, consumando più di quanto acquistato nell'esercizio corrente, con un effetto di incremento dei costi della produzione. È un meccanismo che, semplice nella sua logica, richiede però la massima cura nella determinazione del valore delle rimanenze, sia iniziali sia finali, perché ogni errore di valutazione si riflette direttamente sul risultato d'esercizio.

I CRITERI CIVILISTICI DI VALUTAZIONE

Sul piano contabile, i beni acquistati vanno valutati al costo di acquisto, comprensivo degli oneri accessori come trasporto, dogana e altri tributi direttamente imputabili, con l'esclusione degli oneri finanziari. I beni oggetto di fabbricazione vanno invece valutati al costo di produzione, che comprende i costi diretti e la quota ragionevolmente imputabile dei costi indiretti sostenuti fino al momento in cui il bene può essere utilizzato. In entrambi i casi, se il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato risulta inferiore al costo, occorre assumere quest'ultimo valore, più basso, secondo quanto previsto dall'art. 2426, primo comma, punti 9 e 10, del codice civile. Per i beni fungibili, in alternativa al costo specifico, è ammesso l'impiego di metodi convenzionali quali la media ponderata, il metodo FIFO (primo entrato,

primo uscito) e il metodo LIFO (ultimo entrato, primo uscito): tecniche che, secondo la giurisprudenza contabile consolidata, non rappresentano un'alternativa reale al criterio del costo, ma solo modalità approssimative per determinarlo.

LE TECNICHE PRATICHE AMMESSE PER APPROSSIMAZIONE

Accanto ai metodi appena richiamati, l'OIC 13 ammette, per ragioni di praticità operativa, tecniche quali il metodo dei costi standard, il metodo del prezzo al dettaglio e il metodo del valore costante, purché i risultati ottenuti approssimino in modo ragionevole il costo effettivo delle rimanenze. È bene ricordare che il decreto legislativo 139/2015 ha abrogato, con l'art. 6, il numero 12 dell'art. 2426 del codice civile, che consentiva l'iscrizione a valore costante di materie prime e beni fungibili costantemente rinnovati e di scarsa importanza rispetto all'attivo di bilancio: una previsione superata dal generale principio di rilevanza introdotto dalla riforma. Resta comunque ammesso, secondo l'OIC 13, il ricorso al metodo del valore costante come mera tecnica di stima quando non vi sono variazioni sensibili nell'entità, nel valore e nella composizione del magazzino, purché la scelta sia adeguatamente illustrata in nota integrativa, con indicazione dei criteri applicati nella valutazione delle voci di bilancio, ai sensi dell'art. 2427, primo comma, n. 1, del codice civile.

LA DISCIPLINA FISCALE: ART. 92 DEL TUIR

Sul fronte tributario, l'art. 92 del D.P.R. 917/1986 impone che le rimanenze finali siano assunte per un valore non inferiore a quello risultante dal raggruppamento dei beni in categorie omogenee per natura e per valore, attribuendo a ciascun gruppo un valore determinato secondo le regole dei commi successivi. Nel primo esercizio in cui si formano, le rimanenze sono valutate dividendo il costo complessivo dei beni prodotti e acquistati nell'anno per la relativa quantità. Negli esercizi seguenti, se la quantità delle rimanenze aumenta, l'incremento costituisce una voce distinta per esercizio di formazione; se diminuisce, la riduzione si imputa agli incrementi formati nei periodi precedenti, partendo dal più recente, secondo la logica del cosiddetto LIFO a scatti. In alternativa, la norma consente anche i metodi della media ponderata, del FIFO e del LIFO continuo. Quando il valore unitario medio così determinato risulta superiore al valore normale medio dell'ultimo mese dell'esercizio, il valore minimo fiscalmente riconosciuto si ottiene moltiplicando l'intera quantità dei beni per il valore normale, secondo il quinto comma dell'art. 92.

COSTO SPECIFICO CONTRO VALUTAZIONE PER MASSE: DIFFERENZE FISCALI SOSTANZIALI

Una delle distinzioni più rilevanti, e più spesso trascurate, riguarda il diverso trattamento fiscale riservato alla svalutazione del magazzino a seconda del metodo di valutazione adottato. Se le rimanenze sono valutate per masse, con uno dei metodi convenzionali ammessi dall'art. 92, il minor valore derivante dal confronto con il valore normale medio di mercato assume rilevanza fiscale entro i limiti della norma stessa, senza necessità di variazioni in dichiarazione. Se invece i beni sono valutati al costo specifico, tipico dei beni individualmente identificabili, l'eventuale svalutazione civilistica resta indeducibile: l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 78/E del 2013, ha chiarito che il mancato richiamo dei beni a costo specifico nell'ambito del quinto comma dell'art. 92 riflette una scelta consapevole del legislatore, che ha riservato la possibilità di svalutazione fiscale solo ai beni valutati con criteri alternativi al costo. La conseguenza pratica è che, per i beni a costo specifico, l'eventuale minor valore civilistico va ripreso in aumento nel modello Redditi.

UN ESEMPIO CON IL METODO FIFO E LA SVALUTAZIONE DI FINE STAGIONE

Cartoleria Dordoni S.n.c. chiude l'esercizio con rimanenze iniziali di merci pari a 45.000 euro. Durante l'anno acquista nuova merce per un importo complessivo di 210.000 euro (voce B6), mentre le rimanenze finali, valutate con il metodo FIFO, ammontano a 52.000 euro. La variazione delle rimanenze, calcolata come rimanenze iniziali meno rimanenze finali, è pari a -7.000 euro (45.000 – 52.000): un valore negativo che riduce i costi della produzione, perché il magazzino si è ampliato nel corso dell'anno. Sommando algebricamente B6 e B11 si ottiene il consumo effettivo dell'esercizio: 210.000 – 7.000 = 203.000 euro, inferiore al totale degli acquisti proprio perché una parte della merce comprata è rimasta invenduta a fine anno.

Tra le rimanenze finali figurano 2.000 agende dell'anno in corso, il cui costo medio unitario è di 8 euro (16.000 euro complessivi). Con la fine della stagione, il valore normale di mercato del prodotto scende a 5 euro a pezzo, per un totale di 10.000 euro. Poiché la valutazione avviene per masse con il metodo della media ponderata, la svalutazione di 6.000



euro (16.000 – 10.000) è pienamente riconosciuta sia in sede civilistica, ai sensi dei punti 9 e 10 dell'art. 2426 del codice civile, sia in sede fiscale, entro i limiti dell'art. 92 del Tuir, senza necessità di alcuna variazione in dichiarazione. Se le stesse agende fossero state valutate al costo specifico, la medesima svalutazione di 6.000 euro sarebbe stata indeducibile, con obbligo di variazione in aumento e conseguente iscrizione di imposte anticipate.

VOCE	IMPORTO
Rimanenze iniziali merci	45.000 euro
Acquisti dell'esercizio (voce B6)	210.000 euro
Rimanenze finali merci (metodo FIFO)	52.000 euro
Variazione rimanenze (voce B11)	-7.000 euro
Consumo effettivo dell'esercizio (B6 + B11)	203.000 euro

LE NOVITÀ OIC 13 SULLE OPERAZIONI CON CLAUSOLA DI RIACQUISTO

Gli emendamenti ai principi contabili nazionali pubblicati dall'Organismo Italiano di Contabilità l'8 dicembre 2025 intervengono anche sull'OIC 13, con l'introduzione dei nuovi paragrafi 19A e 19B dedicati alle operazioni di acquisto di beni con opzione di rivendita, un fenomeno tutt'altro che raro nella prassi commerciale, specie nei rapporti di fornitura con clausole di riacquisto o di restituzione della merce invenduta. Il chiarimento richiede di guardare alla sostanza economica dell'operazione piuttosto che alla sua forma giuridica, per stabilire in quale bilancio, quello del venditore o quello dell'acquirente, la merce debba essere effettivamente rappresentata come rimanenza. L'intervento, che rafforza l'uniformità interpretativa tra operatori, si applica ai bilanci degli esercizi che iniziano dal 1° gennaio 2026, con facoltà di applicazione anticipata ai bilanci relativi al 2025.

LE SCRITTURE CONTABILI DI FINE ANNO

Dal punto di vista operativo, la rilevazione della voce B11 richiede due passaggi distinti a fine esercizio: il giroconto delle esistenze iniziali, che stornano il valore delle rimanenze dell'anno precedente dall'attivo dello stato patrimoniale al conto economico, e la rilevazione delle rimanenze finali, che iscrivono in stato patrimoniale il nuovo valore di magazzino con contropartita a conto economico. Il conto "variazione rimanenze" si chiude sempre al conto economico, mentre il conto "merci" (o materie prime, o materiali di consumo) resta iscritto nell'attivo dello stato patrimoniale: una distinzione che, per quanto elementare, è alla base della corretta tenuta della contabilità di magazzino.

UN PRESIDIO DA NON SOTTOVALUTARE IN SEDE DI CONTROLLO

La valutazione delle rimanenze resta uno dei terreni più frequentati dagli accertamenti fiscali, proprio per la relativa discrezionalità insita nella stima del valore normale e nella scelta del metodo di valutazione. L'uniformità di applicazione dei criteri nel tempo, richiesta sia dal codice civile sia dalla prassi fiscale, è condizione essenziale per la corretta determinazione dei risultati d'esercizio: un cambio ingiustificato di metodo da un anno all'altro, magari coincidente con un'esigenza di ottimizzazione fiscale, è tra i primi elementi che un verificatore tende a rilevare in sede di controllo delle scritture contabili.



STUDIO PIZZANO
COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

STUDIO SABATINO PIZZANO

Sede: via Sant'Alessio, 5, 83030 Venticano (AV)
Contatti: info@studiopizzano.it • dev.studiopizzano.it

Nota informativa: Il presente approfondimento ha scopo puramente informativo e divulgativo alla data di redazione (31/08/2026). Per la trattazione di casistiche specifiche si raccomanda il ricorso a una consulenza professionale personalizzata.



Studio
Sabatino
Pizzano
2022
via
Sant'Alessio,
5,
83030
Venticano

STUDIO PIZZANO