

L'acquisizione/utilizzo delle immobilizzazioni materiali e immateriali

SOMMARIO: 10.1. Concetti introduttivi. – 10.2. L'acquisizione delle immobilizzazioni materiali. – 10.3. L'acquisizione per costruzione interna. – 10.4. L'acquisizione in leasing. – 10.5. L'acquisizione delle immobilizzazioni immateriali. – 10.5.1. I beni immateriali. – 10.5.2. I costi ad utilizzazione pluriennale. – 10.6. L'incidenza economica delle immobilizzazioni ed il processo di ammortamento. – 10.7. La dismissione delle immobilizzazioni materiali. – 10.8. La rappresentazione delle immobilizzazioni nel bilancio civilistico. – 10.8.1. Lo stato patrimoniale civilistico. – 10.8.2. Il conto economico civilistico. – 10.9. L'interpretazione gestionale del bilancio civilistico: dal margine operativo lordo al reddito operativo caratteristico.

10.1. Concetti introduttivi

Le immobilizzazioni si identificano con i fattori produttivi a utilizzazione pluriennale impiegati come “strumenti” del processo produttivo e, in quanto tali, non sono destinati né alla vendita né alla trasformazione.

Le immobilizzazioni costituiscono una tipica classe di investimento in fattori produttivi ad uso durevole in quanto sono dotate di una utilità economica che si estende oltre i limiti del singolo processo produttivo. Esse incorporano, infatti, un potenziale di servizi che alimenta più processi produttivi nell'arco della loro vita utile.

Quali strumenti di produzione, essi sono fattori anticipati, cioè acquisiti in anticipo rispetto allo svolgimento del processo produttivo, al quale partecipano attraverso i flussi di potenzialità che da essi derivano; danno luogo, in tal modo, a costi anticipati comuni a più esercizi. In questo senso vengono definiti fattori ad utilizzo pluriennale in quanto il loro valore si trasferisce gradualmente per quote sulle produzioni svolte e sul reddito di esercizio con il procedimento dell'ammortamento. Tramite questo procedimento viene individuata la parte del costo pluriennale dell'immobilizzazione di competenza del singolo esercizio (si veda in proposito il paragrafo 10.6).

Sotto il profilo finanziario trattasi di fattori a lento rigiro, infatti l'investimento ritorna in forma liquida in tempi lunghi e in modo indiretto tramite i ricavi ottenuti dai processi produttivi che tali fattori alimentano.

Le immobilizzazioni comprendono beni di uso durevole materiali ed immateriali, nonché il fattore permanente "terreni" che si utilizza indefinitamente senza perdere la sua utilità economica.

Negli schemi di bilancio e nei piani dei conti le immobilizzazioni materiali sono raggruppate separatamente da quelle immateriali.

10.2. L'acquisizione delle immobilizzazioni materiali

Le immobilizzazioni materiali sono costituite sia da beni immobili che da beni mobili durevoli.

I beni immobili comprendono:

a) I terreni.

Essi non sono soggetti ad alcuna forma di logorio fisico e/o economico, dunque non trasferiscono gradualmente quote del loro valore ai processi produttivi cui partecipano: pertanto, di regola, non vengono ammortizzati¹.

Va precisato che, in molti casi, non vi è alcuna partecipazione nei suddetti processi: in tale eventualità, i terreni, rappresentano investimenti patrimoniali accessori in attesa di futura utilizzazione e/o dismissione a fini speculativi.

b) I fabbricati civili.

Si tratta di immobili non utilizzati, indipendentemente dalla loro classificazione catastale, né utilizzabili per loro natura, nel processo produttivo: pertanto anche tali cespiti, di regola, non vengono ammortizzati.

Possono, così come per i terreni, costituire investimenti patrimoniali accessori da cui ottenere una remunerazione (fitti attivi) o proventi speculativi.

c) I fabbricati destinati all'industria.

Riguardano immobili che partecipano, indipendentemente dalla loro classificazione catastale, al processo produttivo, sia in senso fisico-tecnico (fabbricato industriale), sia nell'ambito della funzione commerciale (fabbricato commerciale) che della funzione amministrativa (fabbricato amministrativo).

¹ Anche la normativa tributaria non consente la deduzione dell'ammortamento dei terreni. In particolare, l'art. 36, legge 4 agosto 2006, n. 248 dispone che ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili dal reddito imponibile, il costo complessivo dei fabbricati strumentali deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione, costo che viene quantificato dalla norma in misura forfettaria pari al 20% del costo complessivo dei fabbricati generici (elevato al 30% per i fabbricati industriali).

I beni mobili durevoli comprendono:

a) Gli impianti e i macchinari.

Tali sono le opere non strutturali (che invece fanno parte del fabbricato) di tipo generico (ad esempio impianti relativi all'energia o al trasporto interno, officine di manutenzione) ed i macchinari ed impianti di tipo specifico (ad esempio grandi macchine operatrici, forni di verniciatura).

b) Le attrezzature.

Esse comprendono gli attrezzi vari e minuti, le macchine utensili di uso generico, le attrezzature di magazzino (ad esempio i "pallets").

c) Gli imballaggi ad uso durevole.

Questa tipologia comprende gli imballaggi destinati ad essere negoziati secondo la condizione "imballaggi a rendere".

d) I mobili e le macchine d'ufficio.

Tali fattori corrispondono alla dotazione degli uffici e sono comprensivi dell'arredamento e delle macchine di ogni tipo.

e) Gli automezzi.

Essi comprendono sia i mezzi di trasporto soggetti ad iscrizione nel P.R.A. (Pubblico Registro Automobilistico), che i mezzi di trasporto interno.

L'acquisizione delle immobilizzazioni materiali può avvenire in uno dei seguenti modi:

a) L'*acquisto in senso stretto*, cui è riconducibile anche l'appalto, esaminato nel presente paragrafo.

b) La *permuta*, esaminata nell'ambito della dismissione delle immobilizzazioni al successivo paragrafo 10.7.

c) Il *conferimento da parte di soggetti proprietari*, esaminato nell'ambito delle operazioni relative al capitale di proprietà (Capitolo 14).

d) L'*acquisizione in leasing*, esaminata al successivo paragrafo 10.4.

e) La *costruzione in economia*, esaminata al successivo paragrafo 10.3.

L'acquisto di immobili e/o di beni mobili durevoli non presenta modalità particolari rispetto ai fattori produttivi a semplice utilizzo: si tratta di entrare in possesso di un bene (flusso economico o reale in entrata) a fronte del sorgere di un debito, cui seguirà un'uscita di denaro (flusso finanziario in uscita).

Così nell'ambito di un atto di scambio, che è atto di gestione esterna, è contrattualmente convenuto un determinato valore del bene, la cui entità è riportata in fattura, eventualmente aumentata della relativa aliquota IVA.

L'acquisto di immobilizzazioni materiali è un'operazione soggetta ad IVA ad esclusione dell'acquisto di beni da privati e l'acquisto di terreni non suscet-

tibili di utilizzazione edificatoria ².

Per l'acquisto di autovetture e ciclomotori l'IVA è parzialmente detraibile, secondo il principio generale di "inerenza" sancito dall'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 sull'IVA ³; l'importo dell'IVA indetraibile va portato direttamente ad aumento del costo. Tale regola generale di parziale detraibilità, trova le seguenti eccezioni per i soggetti acquirenti di seguito elencati, per i quali l'IVA sugli autoveicoli risulta integralmente detraibile:

- a) imprese che hanno per oggetto il commercio di autoveicoli;
- b) agenti e rappresentanti di commercio;
- c) soggetti che adibiscono gli autoveicoli ad uso pubblico;
- d) soggetti per i quali gli automezzi costituiscono beni destinati ad essere esclusivamente utilizzati come strumenti all'attività propria dell'impresa (ad esempio, società di leasing, ecc.).

Tutti gli oneri accessori direttamente riferibili alle singole immobilizzazioni che si devono sostenere per consentirne l'utilizzo nel processo produttivo vengono portati, tramite il processo di "capitalizzazione", in aumento del costo di acquisto delle immobilizzazioni stesse partecipando a loro volta al processo di ammortamento.

Per la capitalizzazione degli oneri accessori si può procedere ad una imputazione immediata al conto acceso al fattore pluriennale oppure rilevare prima l'onere accessorio in uno specifico conto e quindi stornare il valore in questione in un momento successivo o comunque separatamente.

Gli oneri accessori più comuni che concorrono a formare il valore originario delle immobilizzazioni sono:

- per gli immobili, le spese notarili per la redazione dell'atto, le tasse per la registrazione dell'atto, gli onorari per la progettazione dell'immobile, i costi per opere di urbanizzazione;

² Per i fabbricati vige un sistema particolare, secondo le disposizioni di cui ai nn. 8-bis) e 8-ter) dell'art. 10, D.P.R. n. 633/1972 sull'IVA. Le cessioni di fabbricati non strumentali (c.d. immobili ad uso abitativo) ceduti da imprese che li hanno costruiti o ristrutturati, effettuate entro 4 anni dall'ultimazione dell'intervento, vengono assoggettate all'IVA con applicazione in misura fissa delle imposte di registro, ipotecarie e catastali (€ 168 cadauna); decorsi 4 anni dall'ultimazione, o nel caso di cessioni effettuate da imprese diverse dalle precedenti, vige il regime di esenzione IVA e si applicano l'imposta di registro e le ipotecarie e catastali in misura proporzionale (rispettivamente 7%, 2% e 1%). Per i fabbricati strumentali, tranne rare eccezioni, si applica l'IVA nonché l'imposta ipotecaria del 3% e la catastale dell'1% (imposta di registro in misura fissa di € 168).

³ Con effetto dagli acquisti effettuati a partire dall'1/1/2008 – a norma dell'art. 19-bis1) del D.P.R. n. 633/1972 sull'IVA – l'imposta relativa all'acquisto di autovetture e ciclomotori, nonché dei relativi componenti e ricambi, è ammessa in detrazione nella misura del 40% se tali veicoli non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio di impresa, arti o professioni; è il caso, ad esempio, delle autovetture aziendali utilizzate anche a fini personali (c.d. uso promiscuo).

– per i beni mobili durevoli, le spese di progettazione, di trasporto, di installazione, di montaggio.

Il regolamento del debito che sorge con l'acquisto dei beni in questione si presenta negli stessi termini che sono propri dell'acquisto dei beni a rapido rigiro, cui facciamo pertanto riferimento (Capitolo 8).

Anche le rettifiche di valore, gli acconti versati, nonché il versamento delle ritenute sui compensi professionali, non presentano modalità diverse dalle altre tipologie di beni e servizi, alle quali facciamo nuovamente riferimento.

Caso 1

Acquisto di un terreno agricolo per € 100.000,00. Imposte di registro, ipotecarie e catastali pari a € 18.000,00⁴. Il compenso al notaio ammonta a € 5.000,00 + IVA 20%, gli oneri accessori sostenuti dal medesimo sono pari a € 1.000,00.

Acquisto del terreno agricolo

VE –		VE +	
Terreni	100.000		
		Fornitori di immobilizzazioni	100.000
VF +		VF –	

Liquidazione imposte e parcella del notaio

VE –		VE +	
Imposte di registro	18.000		
Spese legali e notarili	6.000		
IVA a credito	1.000	Fornitori di servizi	25.000
VF +		VF –	

Capitalizzazione, ad incremento del terreno, dei costi accessori

VE –		VE +	
Terreni	24.000	Imposte di registro	18.000
		Spese legali e notarili	6.000
VF +		VF –	

⁴ Imposta di registro 15%, ipotecaria 2%, catastale 1%.

Rilevazione alternativa

Anziché incrementare il valore dell'immobile, per le spese accessorie in un momento successivo, o comunque separatamente, si potrebbe effettuare un'unica rilevazione.

VE -		VE +
Terreni	124.000	
IVA a credito	1.000	Fornitori di immobilizzazioni 100.000
		Fornitori di servizi 25.000
VF +		VF -

Caso 2

Acquisto di un fabbricato industriale per € 100.000,00 + IVA 20%. È stato versato un acconto di € 40.000,00. Il compenso del notaio è di € 5.000,00 + IVA 20%, le spese notarili di € 1.000,00 e il compenso al mediatore di 2.000,00 + IVA 20%.

Anticipo su acquisto del fabbricato industriale

VE -		VE +
Anticipi a fornitori	40.000	Banche c/c
IVA a credito	8.000	48.000
VF +		VF -

Acquisto fabbricato industriale

VE -		VE +
Fabbricati industriali	100.000	
IVA a credito	12.000	Anticipi a fornitori
		40.000
		Fornitori di immobilizzazioni
		72.000
VF +		VF -

Liquidazione fattura del notaio

VE -		VE +
Spese legali e notarili	6.000	
IVA a credito	1.000	Fornitori di servizi
		7.000
VF +		VF -

Liquidazione fattura del mediatore

VE -		VE +	
Consulenze commerciali	2.000		
IVA a credito	400	Fornitori di servizi	2.400
VF +		VF -	

Capitalizzazione, ad incremento del costo del fabbricato, dei costi accessori

VE -		VE +	
Fabbricati industriali	8.000	Spese legali e notarili	6.000
		Consulenze commerciali	2.000
VF +		VF -	

Caso 3

Versamento di un anticipo di € 6.000,00 + IVA 20% per l'acquisto di un impianto specifico. Ricevimento della fattura di acquisto: il costo dell'impianto è di € 16.000,00. Successivamente, ad un'azienda di servizi diversa da quella che ha prodotto l'impianto, si richiede l'installazione dell'impianto stesso. Ricevimento della fattura contenente un prezzo per il servizio di € 1.000,00 + IVA 20%.

Versamento anticipo a fornitori di cespiti

VE -		VE +	
Anticipi a fornitori	6.000	Banche c/c	7.200
IVA a credito	1.200		
VF +		VF -	

Liquidazione della fattura d'acquisto del cespite

VE -		VE +	
Impianti	16.000		
IVA a credito	2.000	Fornitori di immobilizzazioni	18.000
VF +		VF -	

Storno dell'anticipo

VE -			VE +
Fornitori di immobilizzazioni	6.000	Anticipi a fornitori	6.000
VF +			VF -

Liquidazione della fattura d'installazione dell'impianto

VE -			VE +
Impianti	1.000		
IVA a credito	200	Fornitori di servizi	1.200
VF +			VF -

Caso 4

Acquisto di un'autovettura ad uso promiscuo per € 40.000,00 + IVA 20%.

Liquidazione della fattura di acquisto dell'automezzo

VE -			VE +
Autoveicoli	44.800		
IVA a credito	3.200	Fornitori di immobilizzazioni	48.000
VF +			VF -

10.3. L'acquisizione per costruzione interna

La costruzione all'interno dell'impresa di immobili, impianti e macchinari costituisce un'alternativa all'acquisto.

La costruzione in proprio di immobilizzazioni tecniche si collega a motivi di convenienza (risparmio sui costi di produzione, impiego di fattori produttivi interni non destinabili diversamente, ecc.) e di necessità (non disponibilità sul mercato di fattori specializzati o comunque disponibilità di fattori tali da richiedere modifiche rilevanti); è il caso dell'impresa edile che provvede direttamente alla costruzione di un fabbricato da adibire ad ufficio amministrativo o al capannone industriale da utilizzare come magazzino.

L'azienda, quindi, servendosi di attrezzature, di materiali e di manodopera di cui già dispone per l'attività tipica, può, in alcuni casi, provvedere alla realizzazione in proprio dei fattori della produzione.

I problemi contabili e di valutazione legati alle costruzioni in economia sono piuttosto complessi dato che i cespiti così costruiti non hanno un costo facilmente determinabile, per la mancanza dello scambio con soggetti esterni. Nella prassi amministrativa si ricorre generalmente ad una scheda di commessa interna, ossia ad un supporto documentale extra-contabile nel quale vengono analiticamente riepilogati i costi distinti per natura (ore-uomo per la manodopera diretta; quantità in metri lineari/cubi o chilogrammi/quintali per le materie prime ed i materiali impiegati; ecc.) sostenuti per la realizzazione interna del bene, così da 'isolare' tali costi dagli altri oneri sostenuti per la produzione di beni da destinare alla vendita e consentire, per tal via, l'imputazione dei predetti costi all'immobilizzazione tecnica oggetto di costruzione interna.

In tal modo si evita che i costi sostenuti per la realizzazione interna dell'immobilizzazione confluiscono nel conto economico dell'esercizio di sostenimento, procedendosi invece alla loro 'capitalizzazione' (mediante imputazione alle immobilizzazioni tecniche) e pertanto riqualificandoli come costi sostenuti per l'acquisizione di fattori produttivi ad utilizzazione pluriennale.

La configurazione di costo da usare per la valutazione delle costruzioni in economia non è dalla legge indicata con precisione.

La normativa civilistica, quella fiscale e i principi contabili sono orientati al costo di produzione, considerando eventualmente anche i costi di amministrazione accanto a quelli per materie, manodopera e costi generali industriali.

Contabilmente le costruzioni in economia possono essere diversamente trattate, specialmente con riferimento alla presenza della contabilità analitica accanto alla contabilità generale. In questo caso, infatti, l'entità dei costi direttamente impiegati nella costruzione in economia risulta più facile da evidenziare e contabilizzare.

Da un punto di vista teorico, la rilevazione potrebbe utilizzare alternativamente una delle seguenti soluzioni:

1. Capitalizzazione diretta dei costi:

- a) al momento del sostenimento degli stessi;
- b) a fine esercizio, o comunque dopo aver completato la costruzione in economia, rettificando "direttamente" i saldi dei conti accesi ai costi dei fattori produttivi utilizzati.

2. Capitalizzazione indiretta a fine esercizio, o comunque dopo aver completato la costruzione in economia, rettificando i saldi dei conti accesi ai costi dei fattori produttivi utilizzati "indirettamente" tramite l'uso di uno specifico conto.

Quest'ultimo procedimento (capitalizzazione indiretta), che si ottiene movimentando in avere uno specifico conto intestato a «Incremento degli impianti

e di altri beni (pluriennali) per lavori interni», od altra simile denominazione, è quello in linea con le attuali disposizioni normative.

Per la costruzione di un bene durevole in economia è, solitamente, necessario un certo lasso temporale. Se al termine del periodo di riferimento il bene si trova ad essere «in corso di costruzione», i fattori produttivi consumati troveranno contropartita nel conto «Immobili (o impianti) in costruzione».

Caso 1

Per la costruzione di un macchinario durante l'esercizio sono stati sostenuti i seguenti costi per l'acquisto di fattori produttivi specifici:

- acquisto di un motore per € 5.000,00 + IVA 20%;
- acquisto di materiali ferrosi e vari per € 1.000,00 + IVA 20%.

Nel corso dell'esercizio successivo viene ultimata la costruzione.

Tra i costi sostenuti da capitalizzare figurano i seguenti relativi a fattori produttivi generici:

- manodopera € 3.300,00;
- costi generali industriali € 300,00;
- costi amministrativi € 100,00.

Liquidazione fatture di acquisto fattori specifici.

*Capitalizzazione diretta al momento del sostenimento dei costi*⁵

VE –		VE +
Macchinari in costruzione	6.000	
IVA a credito	1.200	Fornitori di immobilizzazioni 7.200
VF +		VF –

⁵ Se la capitalizzazione diretta fosse effettuata a fine esercizio, si avrebbe:

Per la rilevazione del costo del motore e dei materiali ferrosi e vari durante l'esercizio

VE –		VE +
Materiali c/acquisti	6.000	
IVA a credito	1.200	Fornitori di beni 7.200
VF +		VF –

Per la capitalizzazione del costo a fine esercizio

VE –		VE +
Macchinari in costruzione	6.000	Materiali c/acquisti 6.000
VF +		VF –

Capitalizzazione indiretta dei fattori produttivi generici ad evidenziazione del macchinario costruito

VE -			VE +
Macchinari	9.700	Macchinari in costruzione	6.000
		Incrementi per macchinari costruiti in economia	3.700
VF +			VF -

Caso 2

In un'azienda industriale si sta svolgendo la costruzione interna di un impianto specifico. Il valore dell'impianto in costruzione alla fine dell'esercizio precedente era di € 1.900,00. Nel corso dell'esercizio sono stati sostenuti i seguenti costi:

- acquisto materiali e servizi € 12.500,00 di cui € 2.850,00 destinati all'impianto;
- costi del personale € 15.000,00 di cui € 4.150,00 destinati all'impianto;
- costi generali industriali € 8.000,00 di cui € 1.000,00 destinati all'impianto;
- servizi generali € 5.000,00 di cui € 500,00 destinati all'impianto.

L'impianto viene ultimato nell'esercizio successivo nel corso del quale vengono sostenuti i seguenti costi da capitalizzare:

- acquisto materiali e servizi € 1.400,00;
- costi del personale € 2.300,00;
- costi generali e industriali € 250,00.

Capitalizzazione indiretta, ad evidenziazione dell'impianto in costruzione, dei costi sostenuti

VE -			VE +
Impianti in costruzione	8.500	Incrementi per impianti costruiti in economia	8.500
VF +			VF -

Capitalizzazione indiretta, ad evidenziazione dell'impianto costruito, dei costi inerenti

VE -			VE +
Impianti	14.350	Impianti in costruzione	10.400
		Incrementi per impianti costruiti in economia	3.950
VF +			VF -

10.4. *L'acquisizione in leasing*

Il leasing finanziario costituisce un contratto atipico (non regolato quindi dal codice civile) ed è definito dalla normativa speciale nella legge 3 maggio 1976, n. 183: «per operazioni di locazione finanziaria si intendono le operazioni di locazione di beni mobili e immobili, acquistati o fatti costruire dal locatore, su scelta e indicazione del conduttore, che ne assume tutti i rischi, e con facoltà per quest'ultimo di divenire proprietario dei beni locati al termine della locazione, dietro versamento di un prezzo prestabilito».

Il leasing così come è stato precisato, è, dal punto di vista economico-finanziario, un'operazione di finanziamento e non di investimento anche se, come contratto atipico, ha altresì elementi del contratto di vendita con patto di riservato dominio e del contratto di locazione. Nel complesso è regolato dalle parti secondo il principio dell'autonomia contrattuale di cui all'art. 1323 c.c., dovendosi comunque precisare che la prassi del settore, ormai ampiamente praticata, conosce una tipologia di accordi completa e sperimentata.

Senza addentrarci nei diversi tipi contrattuali, si vuole richiamare la natura del leasing operativo, poiché diverso da quello finanziario e del tutto simile invece alla locazione. Nel menzionato schema negoziale infatti, il noleggio, che riguarda solamente beni strumentali, ha durata inferiore alla loro vita economica e viene praticato dalle stesse aziende produttrici, accompagnato in genere da servizi di assistenza tecnica e manutenzione; il locatario inoltre può recedere in qualsiasi momento dal contratto e, al termine dell'operazione, non è previsto alcun diritto di riscatto.

La nostra dottrina economico-aziendale ha da tempo messo in luce come il leasing sia assimilabile ad un acquisto abbinato ad un finanziamento e come tale dovrebbe essere trattato contabilmente, anche in relazione alle distorsioni che, in caso contrario, si produrrebbero nei diversi quozienti attraverso i quali, nell'ambito delle analisi di bilancio, si indaga sugli andamenti economici, patrimoniali e finanziari dell'impresa. Coerentemente con questa impostazione andrebbe rilevato il valore del cespite acquisibile, per un importo corrispondente alla somma delle quote ricomprese nei canoni relativi all'intero contratto, in contropartita di un debito da estinguersi parzialmente ad ogni pagamento. Eventualmente si potrebbe rilevare fra i debiti anche l'importo globale degli interessi pattuiti, da riscontare annualmente in funzione delle quote non di competenza del singolo esercizio (analogamente all'acquisto con patto di riservato dominio abbinato ad un finanziamento a medio termine).

L'impostazione contabile però che al momento deve essere seguita, coerentemente ai principi contabili e di revisione adottati in Italia ed alla normativa fiscale, privilegia gli aspetti contrattuali delle operazioni di leasing, senza con-

siderare né l'impegno ad acquistare né l'aspetto connesso al finanziamento, ma con l'opportuno rilievo dato, attraverso i conti d'ordine, all'esistenza di beni di terzi presso l'impresa. Peraltro, nella nota integrativa al bilancio le imprese devono inserire, a norma dell'art. 2427, n. 22, c.c., un apposito prospetto numerico nel quale debbono esporsi numerosi dati per fornire all'utilizzatore del bilancio la rappresentazione contabile che si sarebbe prodotta ove si fosse proceduto alla rilevazione delle operazioni di leasing mediante la suddetta impostazione contabile propugnata dalla dottrina economico-aziendale; pertanto, deve concludersi che i lettori del bilancio possono ritrarre le informazioni utili in ordine alla "corretta contabilizzazione" delle operazioni di leasing dall'analisi del suddetto prospetto numerico.

Con riferimento ad una operazione di leasing, si distinguono i seguenti momenti contabilmente rilevanti:

1. il sostenimento delle spese di istruttoria;
2. il pagamento del canone nell'ambito di un rapporto contrattuale che prevede il numero dei canoni da pagare, le scadenze, gli importi;
3. il riscatto al termine del rapporto.

1. Sostenimento delle spese di istruttoria

I costi iniziali per la stipulazione del contratto di leasing, se assumono un certo rilievo, costituiscono spese da ammortizzare, cioè immobilizzazioni immateriali. Dovranno essere quindi sottoposte ad ammortamento in funzione della durata del contratto. Viceversa, se di importo limitato, potranno figurare tra i costi dell'esercizio in cui sono state sostenute.

Le rilevazioni sono quelle indicate a proposito dell'acquisizione di immobilizzazioni immateriali cui si fa riferimento.

2. Pagamento del canone

Il canone di leasing costituisce un tipico costo dell'esercizio, misurato dall'esborso finanziario corrispondente e soggetto ad IVA nella misura che è propria del bene ricevuto.

Il leasing presuppone, accanto alla rilevazione dei canoni come costi dell'esercizio, che i beni presi in leasing vengano rilevati nei conti d'ordine, tra gli "Impegni", per la sommatoria dei canoni di leasing non scaduti e ancora dovuti al concedente in forza del contratto. Per tal via, il lettore del bilancio ottiene l'informazione in ordine all'esposizione debitoria che l'impresa ha in essere alla data di chiusura dell'esercizio nei confronti della società concedente.

Caso 1

Stipulato un contratto di leasing per l'acquisizione di un macchinario alle seguenti condizioni:

- durata 36 mesi;
- canone iniziale € 2.000,00 + IVA 20%;
- canone mensile € 500,00 + IVA 20%.

Liquidazione fattura del canone iniziale

VE -				VE +
Leasing macchinari	2.000			
IVA a credito	400		Fornitori di servizi	2.400
VF +				VF -

Sistema degli impegni: importo complessivo del contratto (canoni mensili da pagare)

Macchinari in leasing	18.000	Impegni per canoni di leasing	18.000
-----------------------	--------	-------------------------------	--------

Liquidazione fattura del canone mensile

VE -				VE +
Leasing macchinari	500			
IVA a credito	100		Fornitori di servizi	600
VF +				VF -

Sistema degli impegni: storno del canone pagato e riduzione degli impegni

Impegni per canoni di leasing	500	Macchinari in leasing	500
-------------------------------	-----	-----------------------	-----

Pertanto nel bilancio di esercizio, in calce allo stato patrimoniale, verranno esposti gli impegni contrattuali per canoni di leasing ancora da versare per l'importo di € 17.500.

3. Riscatto al termine del leasing

La rilevazione del riscatto del bene acquistato in leasing deve evidenziare l'inserimento in contabilità dell'immobilizzazione materiale tra le attività del capitale.

Caso 2

Riscatto di un macchinario acquistato in leasing per € 8.400,00 + IVA 20%.

Riscatto macchinario acquisito in leasing

VE -				VE +
Macchinari	8.400			
IVA a credito	1.680	Fornitori di servizi	10.080	
VF +				VF -

In fase di determinazione del capitale di funzionamento e del reddito di esercizio il costo del canone di leasing deve partecipare al risultato di periodo nel rispetto del principio della competenza economica.

A tale scopo l'ammontare complessivo dei canoni dovrà essere ripartito nei periodi interessati secondo il riferimento temporale.

Il costo anticipato – sotto forma di primo canone maggiorato, canoni anticipati, canoni di importo differenziato – costituisce pertanto una rimanenza di fattore produttivo acquisito ed ancora da utilizzare, la cui valutazione viene determinata in derivazione del periodo di riferimento.

Caso 3

Stipulato nel mese di novembre un contratto di leasing relativo ad un macchinario alle seguenti condizioni:

- canone iniziale € 28.800,00;
- canoni mensili € 4.800,00;
- durata del contratto 24 mesi.

Al termine dell'esercizio il costo dei canoni di leasing viene rettificato per competenza.

Canone iniziale	28.800,00
Canoni mensili (4.800,00 × 24)	115.200,00
Totale canoni	144.000,00

Canone di competenza dell'esercizio:

$$\frac{144.000,00 \times 2 \text{ (mesi novembre e dicembre)}}{24} = 12.000,00$$

Il conto leasing macchinari è stato addebitato dei seguenti importi:

– canone iniziale	28.800,00
– canone novembre	4.800,00
– canone dicembre	4.800,00
Saldo del conto	38.400,00
Canone di competenza	12.000,00
Rettifica della quota di costo non di competenza	26.400,00

Rettifica di costi non di competenza

VE –			VE +
Risconti attivi	26.400	Leasing macchinari	26.400
VF +			VF –

10.5. *L'acquisizione delle immobilizzazioni immateriali*

La categoria delle immobilizzazioni immateriali si può scomporre in due raggruppamenti:

a) le immobilizzazioni immateriali in senso stretto (*beni immateriali*) che comprendono: brevetti, marchi, diritti di concessione, *know how*, diritti di utilizzo delle opere dell'ingegno, avviamento;

b) gli altri *costi ad utilizzazione pluriennale*, la cui iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale è collegata con l'esigenza di ripartirne il costo in più esercizi. Essi comprendono: spese d'impianto e di ampliamento, costi per studi e ricerche, costi di pubblicità, costi di manutenzione e riparazione.

10.5.1. *I beni immateriali*

A) *L'avviamento*

L'avviamento è trattato nell'ambito del finanziamento con capitale proprio (paragrafo 14.1).

B) *I brevetti*

Il brevetto è un tipo di tutela giuridica destinata ad agire sulle "invenzioni",

intendendo con questo termine ogni creazione intellettuale consistente nella soluzione di un problema tecnico.

Il diritto di brevetto può riguardare invenzioni industriali, in particolare:

- un prodotto;
- una macchina, uno strumento, un utensile;
- un metodo o un processo di lavorazione industriale;
- un'applicazione tecnica di un principio scientifico suscettibile di immediati risultati industriali.

Il diritto di brevetto può riguardare inoltre modelli di utilità e disegni ornamentali, ovvero elementi atti a conferire a macchine e parti di esse, strumenti, utensili od oggetti, particolare efficacia e comodità di applicazione e di impiego.

Il diritto di brevetto può essere acquisito nei seguenti modi:

a) *Acquisizione dall'esterno per cessione.*

Con il contratto di cessione si realizza il trasferimento della titolarità del brevetto, che passa dal patrimonio dell'alienante a quello del compratore che ne acquisisce i diritti.

Il trasferimento del brevetto può avvenire anche con l'apporto dello stesso in sede di costituzione o di aumento di capitale, oppure con la fusione.

In ogni caso l'operazione si qualifica come *acquisto di un fattore produttivo che cederà la propria utilità in più di un esercizio*. Esso determina un *costo pluriennale* che deve essere inserito nell'ambito della classe patrimoniale "Immobilizzazioni immateriali".

b) *Acquisizione all'esterno per licenza.*

Con il contratto di licenza il titolare del diritto di brevetto concede al licenziatario il diritto di godimento sull'invenzione verso corrispettivo di un compenso rapportato alla quantità di beni prodotti o commercializzati.

Tale compenso, denominato *royalty* o *redevance*, rappresenta un *costo di esercizio*. L'operazione non ha alcun riflesso dunque sulla classe patrimoniale "Immobilizzazioni immateriali".

c) *Realizzazione interna.*

In questo caso il brevetto rappresenta il risultato di studi e ricerche condotte internamente all'azienda.

Nell'ipotesi di realizzazione interna è necessario procedere alla *capitalizzazione dei costi* relativi che dovranno essere iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale e quindi ammortizzati quali immobilizzazioni immateriali.

La capitalizzazione dei costi sostenuti per studi e ricerche deve formare oggetto di una attenta valutazione da parte degli amministratori per evitare l'indebita sospensione di costi di esercizio.

Da un punto di vista contabile, nel corso dell'esercizio i costi sostenuti quali studi e ricerche verranno rilevati per natura, mentre in sede di redazione del bilancio, o a conclusione della realizzazione del brevetto, si procederà alla capitalizzazione.

Caso 1

L'azienda Alfa acquista un diritto di brevetto per la produzione di una particolare materia plastica al prezzo di € 90.000,00.

Liquidazione della fattura d'acquisto a titolo di proprietà del brevetto

VE -			VE +
Brevetti	90.000		
IVA a credito	18.000	Fornitori di immobilizzazioni	108.000
VF +			VF -

Caso 2

L'azienda Beta ottiene la licenza per la produzione di un particolare tessuto.

Le *royalties* vengono determinate nella misura pari al 5% della produzione realizzata, valutata a prezzi di vendita. Esse rappresentano un costo di esercizio, pertanto l'operazione non ha alcun riflesso sulla classe patrimoniale "immobilizzazioni immateriali". Il pagamento delle *royalties* ha cadenza semestrale in riferimento alla produzione realizzata nel periodo precedente.

Per ipotesi è data una produzione di € 150.000,00; l'ammontare del compenso che l'azienda Beta deve corrispondere al licenziatario è pari quindi a € 7.500,00 + IVA 20%.

Liquidazione della fattura di royalties su brevetti in licenza

VE -			VE +
Royalties	7.500		
IVA a credito	1.500	Fornitori di servizi	9.000
VF +			VF -

Caso 3

Dalla contabilità analitica al 31/12 si rilevano costi dell'esercizio imputati ad attività di ricerca tecnico-produttiva per un importo pari a € 28.000,00. Si ritiene che tali costi, per € 13.000,00, non trovino contropartita nei ricavi dell'esercizio e costituiscano quindi una riserva di utilità che produrrà i suoi effetti negli esercizi futuri.

Capitalizzazione di costi per ricerca e sviluppo

VE -			VE +
Spese di ricerca e sviluppo da ammortizzare	13.000	Spese di ricerca e sviluppo capitalizzate	13.000
VF +			VF -

C) I marchi

Il marchio consiste in un emblema o in una denominazione con cui l'impresa intende distinguere i propri prodotti e/o servizi; di conseguenza il diritto sul marchio è considerato quale diritto di proprietà.

Sotto il profilo della tutela giuridica, sia il codice civile che le leggi speciali assicurano, in presenza di determinate condizioni, l'uso esclusivo del marchio da parte dell'impresa che ne è titolare.

In particolare l'art. 2569 c.c. dispone che «chi ha registrato nelle forme stabilite dalla legge un nuovo marchio, costituito da un emblema o da una denominazione e destinato a distinguere merci od altri prodotti della propria impresa, ha diritto di valersene in modo esclusivo per le cose per le quali è stato registrato».

Il marchio per poter essere registrato deve possedere i seguenti requisiti di validità:

- la liceità intesa nel senso di non contrarietà alla legge, all'ordine pubblico o al buon costume;
- l'originalità consistente nella capacità distintiva del marchio, ovvero nell'attitudine del segno ad identificare un certo prodotto o servizio;
- la novità intesa come assenza di notorietà del segno derivante da un uso anteriore da parte di terzi per contraddistinguere prodotti o servizi dello stesso tipo;
- la estraneità al prodotto in quanto non possono costituire oggetto di brevetto, per l'uso esclusivo le figure o i segni in cui il carattere distintivo è inscindibilmente connesso con quello di utilità e di forma.

L'acquisizione di un marchio può essere "interna" o "esterna" all'azienda. Il primo caso si realizza quando l'impresa, a seguito di studi e ricerche, sia tecniche

che di mercato, realizza il marchio con cui intende contraddistinguere i propri prodotti (o una linea di prodotti) o i propri servizi e ne richiede la registrazione.

L'acquisizione "esterna" del marchio può avvenire per cessione o in base ad un contratto di licenza d'uso.

Nell'ipotesi di contratti di licenza d'uso la titolarità del marchio rimane al licenziante.

Le modalità di determinazione delle *royalties* variano in dipendenza delle diverse previsioni contrattuali: si può prevedere una *royalty* calcolata in percentuale sul fatturato netto dei prodotti contraddistinti dal marchio, ovvero il pagamento da parte della licenziataria di una somma per ogni prodotto contrassegnato dal marchio, oppure, ancora, possono essere stabilite *royalties* minime da corrispondersi indipendentemente dal volume di vendita. Esse rappresentano un costo di esercizio, pertanto l'operazione non ha alcun riflesso sulla classe patrimoniale "Immobilizzazioni immateriali".

Il pagamento delle *royalties* viene generalmente effettuato secondo scadenze periodiche (trimestrali, semestrali, annuali), previo calcolo degli effettivi volumi di vendita realizzati.

10.5.2. I costi ad utilizzazione pluriennale

A) Le spese di impianto e di ampliamento

Le spese d'impianto o di costituzione (le due denominazioni vengono usate alternativamente nella prassi contabile, dal momento che esprimono lo stesso significato) rappresentano un investimento a lungo ciclo di utilizzo la cui durata, in linea strettamente teorica, dovrebbe coincidere con l'intera vita dell'azienda nel suo assetto giuridico-organizzativo originario.

Più precisamente, esse possono essere definite come un fattore produttivo preliminare, senza il quale la combinazione economica non sarebbe in grado di operare per il raggiungimento dei propri fini.

Il carattere di immobilizzazione delle spese d'impianto, al di là del fatto che costituiscono una componente strutturale del complesso aziendale, deriva dall'impossibilità di essere disinvestite per dismissione prima del loro esaurimento.

Esse infatti producono utilità ed hanno un valore solo se la combinazione economica per cui sono state sostenute (e solo quella) vive e svolge la propria attività. Le spese d'impianto sono quindi un investimento irreversibile per il quale non si può ipotizzare alcun cambiamento di destinazione e il cui ritorno in forma liquida avviene esclusivamente per quote, attraverso i ricavi conseguiti dall'azienda nei vari esercizi amministrativi.

Il carattere di immaterialità delle spese d'impianto deriva dalla loro utilizzazione che non si acquisisce attraverso la proprietà di un oggetto tangibile, ma risulta da una serie di atti di tipo giuridico o tecnico-amministrativo che creano le condi-

zioni necessarie ed ottimali per lo svolgimento dell'attività aziendale. Le spese d'impianto rappresentano il costo di tali atti, un costo pluriennale destinato a incidere sulla formazione del reddito di più esercizi e il cui valore è misurato dall'entità dei mezzi monetari erogati ai soggetti dai quali provengono gli atti stessi.

Un altro elemento del capitale di funzionamento del tutto assimilabile a quello che abbiamo descritto è rappresentato dalle spese di ampliamento che possono essere sostenute dall'azienda in fase di ristrutturazione organizzativa generalmente coincidente con processi di fusione o di trasformazione.

I costi classificabili come spese d'impianto sono numerosi e assai diversi l'uno dall'altro, soprattutto se si considerano i soggetti nei confronti dei quali sono stati sostenuti, ma tutti quanti concorrono allo scopo di avviare l'attività del complesso aziendale.

Prendendo come modello una società per azioni in fase di costituzione, i costi di impianto possono essere sostanzialmente distinti in due gruppi:

- costi di tipo giuridico-fiscale, relativi al compenso corrisposto al notaio che ha curato la redazione dell'atto costitutivo, alle spese per la stampa delle azioni, alle imposte e tasse sostenute per il deposito dell'atto costitutivo presso l'ufficio del registro delle imprese, ecc.

- costi di tipo tecnico-organizzativo, come quelli sostenuti per le indagini di mercato e per le campagne pubblicitarie collegate con le prime fasi dell'attività aziendale, o quelli relativi allo studio di modelli organizzativi, di sistemi contabili ottimali, ecc.

Alcuni di questi costi sono soggetti ad IVA, altri no.

Caso 4

Ricevuta la parcella del notaio relativa alla costituzione della società: spese rimborsabili anticipate per nostro conto € 6.750,00, (costituite per € 5.000,00 da imposte di registro e per € 1.750,00 da imposte e tasse deducibili) onorari € 1.620,00 + IVA 20%; regolata la parcella con assegno bancario.

Liquidazione della fattura del notaio

VE -	VE +								
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 40%; border-right: 1px dashed black; padding: 5px;">Spese di costituzione e d'impianto</td> <td style="width: 10%; text-align: right; padding: 5px;">8.370</td> <td style="width: 40%; border-right: 1px dashed black; padding: 5px;"></td> <td style="width: 10%; padding: 5px;"></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px dashed black; padding: 5px;">IVA a credito</td> <td style="text-align: right; padding: 5px;">324</td> <td style="border-right: 1px dashed black; padding: 5px;">Fornitori di servizi</td> <td style="text-align: right; padding: 5px;">8.694</td> </tr> </table>	Spese di costituzione e d'impianto	8.370			IVA a credito	324	Fornitori di servizi	8.694	
Spese di costituzione e d'impianto	8.370								
IVA a credito	324	Fornitori di servizi	8.694						
VF +	VF -								

Regolamento del pagamento del notaio e della ritenuta fiscale

VE -		VE +	
Fornitori di servizi	8.694	Banche c/c	8.370
		Erario c/ritenute su redditi di lavoro autonomo	324
VF +		VF -	

Versamenti all'Erario della ritenuta fiscale

VE -		VE +	
Erario c/ritenute su redditi di lavoro autonomo	324	Cassa contanti	324
VF +		VF -	

Rilevazione alternativa

In alternativa è possibile procedere alla rilevazione analitica delle singole spese d'impianto, secondo la loro natura, per poi riepilgarle una volta ultimata la fase della costituzione.

In questo caso la prima registrazione diventa:

VE -		VE +	
Spese legali e notarili	1.620		
Imposte di registro	5.000		
Imposte e tasse diverse deducibili	1.750		
IVA a credito	324	Fornitori di servizi	8.694
VF +		VF -	

Gli altri due articoli, riguardanti il pagamento della parcella e il versamento successivo della ritenuta d'acconto all'Erario, rimangono invariati rispetto alla soluzione precedente.

Ultimata la costituzione, i costi rilevati vengono riepilogati con un articolo di questo tipo.

VE -			VE +
Spese di costituzione e d'impianto	8.370	Spese legali e notarili Imposte di registro Imposte e tasse diverse deducibili	1.620 5.000 1.750
VF +			VF -

Caso 5

Pagamento di oneri tributari per € 900,00 per la fase di costituzione (se le spese d'impianto consistono nel pagamento di oneri tributari e quindi derivano da un'operazione esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, il documento originario è rappresentato da un semplice attestato di pagamento).

Pagamento di oneri tributari per la fase di costituzione

VE -			VE +
Spese di costituzione e d'impianto	900		
		Cassa contanti	900
VF +			VF -

B) *Le altre spese da ammortizzare*

Le spese diverse da ammortizzare sono costi pluriennali che vengono sostenuti dall'azienda ogni qualvolta essa investa delle risorse in un progetto di sviluppo, tecnico-produttivo o commerciale, nella prospettiva di una crescita reddituale non circoscritta al breve periodo.

I costi che si presentano più frequentemente nella realtà operativa sono i seguenti:

- a) spese di ricerca e sviluppo da ammortizzare;
- b) spese di pubblicità da ammortizzare;
- c) spese di manutenzione da ammortizzare.

Tali costi sono aggregati complessi in cui possono entrare a far parte numerosi componenti elementari relativi, sia ai fattori produttivi esterni sia ai fattori produttivi integrati nella combinazione aziendale.

I costi in oggetto hanno in comune la caratteristica di rappresentare degli investimenti atti a creare i presupposti indiretti della crescita reddituale futura.

La rilevazione in contabilità generale delle spese diverse da ammortizzare, come costo pluriennale da inserire nell'attivo patrimoniale, viene fatta nella fase dell'assestamento di fine esercizio per due ragioni:

1. solo in questa sede è possibile avere un quadro completo dei costi da capitalizzare (si pensi alle quote di ammortamento dei beni strumentali utilizzati esclusivamente o promiscuamente in una attività di ricerca);

2. solo alla fine dell'esercizio è possibile valutare se i costi sostenuti (iscritti in voci diverse, ma tutti funzionali a un determinato obiettivo di sviluppo) siano in parte di utilità futura e quale sia l'entità della parte da rimandare ai successivi esercizi.

Durante lo svolgimento della gestione vengono quindi rilevati soltanto i costi relativi ai fattori produttivi impiegati nell'attività di potenziamento tecnico o commerciale. Tali fattori possono essere "interni" o "esterni" e, mentre i costi dei primi vengono iscritti in contabilità generale in base alla loro natura (costi del personale, quote di ammortamento, ecc.), quelli dei secondi, se si riferiscono all'acquisizione di servizi specifici (ad esempio, la pubblicità), possono essere immediatamente definiti secondo un criterio funzionale utilizzando le opportune articolazioni previste dal piano dei conti.

Per tali registrazioni si rinvia pertanto a quanto detto a proposito dell'acquisizione di materie e di servizi.

A fine esercizio si procede alla capitalizzazione delle spese da ammortizzare, per l'ammontare determinato sulla base dei dati desunti dalla contabilità analitica per centri costo, accreditando un conto rappresentativo di una generica rettifica economica positiva.

Per quanto riguarda le spese di ricerca e sviluppo i principali componenti di costo sono i seguenti:

- stipendi, salari e altri costi relativi al personale;
- costo dei materiali e dei servizi utilizzati;
- ammortamento degli impianti e delle attrezzature;
- quote ragionevoli di spese generali;
- altri costi come l'ammortamento di brevetti e licenze.

I presupposti necessari per procedere alla capitalizzazione possono essere così sintetizzati:

- chiara identificazione del prodotto o del processo;
- fattibilità tecnica;

- intenzione di produrre e commercializzare il prodotto o il processo;
- esistenza di un futuro mercato o di una futura utilità strumentale all'interno dell'azienda;
- adeguate risorse per completare il progetto e procedere alla commercializzazione.

Il differimento dei costi di sviluppo di un progetto deve essere limitato all'importo che, tenuto conto delle ulteriori spese di sviluppo, dei correlativi costi di produzione, delle spese di vendita e amministrazione che saranno direttamente sostenute per la commercializzazione del prodotto, è ragionevole attendersi che verrà recuperato mediante i ricavi.

Le spese di manutenzione possono essere considerate oneri pluriennali solo se sono di natura incrementativa, cioè se determinano un aumento della potenzialità produttiva della immobilizzazione a cui si riferiscono.

È necessario, a tal riguardo, distinguere due casi:

A) manutenzioni incrementative realizzate sui beni propri: devono essere considerate come "incremento del valore del bene" a cui sono applicate e pertanto confluiscono tra le immobilizzazioni materiali;

B) manutenzioni incrementative realizzate sui beni di terzi (può trattarsi, ad esempio, delle spese di ristrutturazione di immobili condotti in locazione): devono essere considerate immobilizzazioni immateriali.

Caso 6

L'azienda Gamma ha sostenuto nell'esercizio spese per ricerca e sviluppo finalizzate alla realizzazione di una particolare fibra sintetica. Queste sono per lo più composte da costi per retribuzioni ai ricercatori e costi dei materiali e macchinari utilizzati. Si stima un valore complessivo di € 7.500,00 che non trova contropartita nei ricavi dell'esercizio e costituisce quindi una riserva di utilità che produrrà i suoi effetti negli esercizi successivi.

Capitalizzazione di spese di ricerca e sviluppo

VE –	VE +								
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px dashed black; padding: 5px;">Spese di ricerca e sviluppo da ammortizzare</td> <td style="width: 50%; padding: 5px;">7.500</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px dashed black; padding: 5px;"> </td> <td style="padding: 5px;"> </td> </tr> </table>	Spese di ricerca e sviluppo da ammortizzare	7.500			<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px dashed black; padding: 5px;">Spese di ricerca e sviluppo capitalizzate</td> <td style="width: 50%; padding: 5px;">7.500</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px dashed black; padding: 5px;"> </td> <td style="padding: 5px;"> </td> </tr> </table>	Spese di ricerca e sviluppo capitalizzate	7.500		
Spese di ricerca e sviluppo da ammortizzare	7.500								
Spese di ricerca e sviluppo capitalizzate	7.500								
VF +	VF –								

Caso 7

L'azienda Gamma ha eseguito nell'esercizio opere di ristrutturazione edile e di messa a norma degli impianti degli uffici adibiti a sede sociale condotti in locazione, sostenendo spese per un importo di € 23.000. Si ritiene che tali costi eccedano il valore degli interventi necessari per la normale manutenzione del fabbricato e procurino un incremento della vita utile del fabbricato.

Capitalizzazione di costi per spese di manutenzione

VE -	VE +
Spese da ammortizzare su beni di terzi	Spese di manutenzione capitalizzate
23.000	23.000
VF +	VF -

Caso 8

Dalla contabilità analitica al 31/12 si rilevano costi dell'esercizio imputati ad attività pubblicitaria per il lancio di un nuovo prodotto per € 12.000,00. Si considera che tali costi, per € 8.000,00, siano da riferirsi a un potenziamento delle vendite nei prossimi esercizi.

Capitalizzazione di costi per pubblicità

VE -	VE +
Spese di pubblicità da ammortizzare	Spese di pubblicità capitalizzate
8.000	8.000
VF +	VF -

10.6. *L'incidenza economica delle immobilizzazioni ed il processo di ammortamento*

Dopo la loro acquisizione e durante la loro permanenza nel sistema aziendale, le immobilizzazioni tecniche incidono sul risultato economico in varie forme:

- quote di ammortamento;
- costi di manutenzione e riparazione ordinaria;

- quote di accantonamento ai fondi di rinnovo;
- costi diretti di funzionamento (personale, materiali, energia);
- quote di spese generali;
- interessi passivi sui capitali investiti.

Accanto a queste forme di incidenza “ordinaria” vi è anche una incidenza “straordinaria”, relativa a svalutazioni, rivalutazioni e fatti accidentali (incendi, esplosioni, alluvioni, terremoti, ecc.).

Il processo di ammortamento rappresenta la forma principale di incidenza ordinaria a contenuto essenzialmente economico con rilevanti effetti finanziari e patrimoniali.

Le quote di ammortamento si possono considerare secondo tre aspetti:

- sotto l’aspetto “economico” realizzano un trasferimento graduale del valore dei fattori pluriennali sulle varie produzioni svolte e sul risultato esprimendo costi di competenza da considerare per la formazione del risultato o per il calcolo dei costi;
- sotto l’aspetto “finanziario” rappresentano la graduale ricostituzione, tramite i ricavi, delle risorse finanziarie impiegate nell’acquisizione dei fattori pluriennali;
- sotto l’aspetto “patrimoniale” esprimono una graduale diminuzione di valore delle immobilizzazioni esplicando un processo di valutazione “indiretto” in funzione della dinamica delle quote con la quale si viene a determinare in effetti il valore residuo da ammortizzare.

L’ammortamento non si accompagna con una automatica reintegrazione economica dei fattori pluriennali, né con una vera e propria accumulazione di mezzi liquidi da destinare al rinnovo degli investimenti in immobilizzazioni.

La reintegrazione economica degli investimenti in immobilizzazioni si realizza, come è noto, tramite i ricavi di vendita, quando viene assicurata la copertura dei costi comprese le quote di ammortamento. È questo il concetto di ammortamento “economico”. *In altri termini non basta calcolare e imputare le quote, è necessario verificare la loro copertura con i ricavi conseguiti.* In questo senso si realizza sostanzialmente l’ammortamento.

Sotto un profilo finanziario l’ammortamento “economico” consente un adeguato riafflusso di mezzi finanziari, con i ricavi conseguiti in modo da permettere i rinnovi in tempo utile senza ricorrere in misura eccessiva alle fonti esterne.

In realtà, anche gli effetti finanziari conseguenti alla capacità di copertura dei ricavi, risentono del modo in cui sono conteggiate le quote, poiché solo quando queste sono calcolate con riferimento ai “costi di riacquisto” del bene viene mantenuta l’integrità del capitale. Il riferimento, invece, al costo di acquisto originario può determinare un riafflusso insufficiente di risorse finanziarie.

Da un punto di vista contabile, l’ammortamento è un processo di ripartizione del valore di una immobilizzazione tra gli esercizi in cui si esplica la sua vita utile.

L’ammortamento si realizza con un “piano” che implica la conoscenza dei seguenti elementi:

- a) il valore da ammortizzare;
- b) la durata utile;
- c) i criteri ed i metodi di ripartizione.

Tali elementi vengono determinati superando molte incertezze e sono intesi con significati non sempre convergenti dalla dottrina contabile.

a) Il valore da ammortizzare è dato dal costo di acquisizione della immobilizzazione aumentato degli oneri accessori di diretta imputazione e diminuito del valore residuo di eliminazione.

In considerazione del fatto che la determinazione all'inizio del processo di ammortamento del valore residuo di eliminazione, costituisce una previsione troppo estesa nel tempo che potrebbe rendere inattendibile il risultato, si preferisce solitamente rinunciare a tale calcolo, facendo pari a zero il valore stesso, in modo da ripartire l'intero costo di acquisizione.

In relazione alle ipotesi più comuni di acquisizione delle immobilizzazioni, il valore da ammortizzare è costituito da:

- il costo di acquisto quando vi è stato un rapporto di scambio con fornitori;
- il valore capitalizzato per le realizzazioni interne;
- il valore stimato nei conferimenti in natura.

In considerazione dell'esigenza di mantenere l'“integrità” del capitale, non è sufficiente che i ricavi reintegrino i costi storici, ma occorre invece considerare la correlazione tra ricavi e costi di riproduzione dei fattori.

Per le immobilizzazioni ciò significa poter impostare il calcolo delle quote non sui costi storici, ma sui costi di rinnovo giungendo così ad un ampliamento dell'ammortamento “economico” che deve estendersi per consentire una copertura dei ricavi non solo a fronte delle quote di ammortamento sui costi storici, ma a fronte dell'intera incidenza delle immobilizzazioni sul risultato.

Per aderire a questo principio si può continuare a commisurare le quote di ammortamento sui costi storici e parallelamente accantonare in anticipo i presunti maggiori costi di rinnovo.

L'imputazione sul risultato di questo tipo di accantonamento equivale all'aumento di incidenza dovuto alle maggiori quote di ammortamento calcolata sui costi di rinnovo.

In alternativa la formazione dei fondi di rinnovo può avvenire in sede di destinazione del reddito.

b) La durata “economica” o “vita utile” delle immobilizzazioni non corrisponde alla loro durata “fisica” e va intesa come il periodo in cui si esplica la loro “utilità economica” ossia come il periodo in cui possono essere utilizzate con convenienza economica.

Nella previsione della durata utile si incontrano difficoltà e incertezze molto più consistenti rispetto alla determinazione del valore da ammortizzare, tanto da rendere molto probabili successive rettifiche di aggiustamento.

Più agevole si presenta la determinazione della durata fisica, detta anche vita tecnicamente ammissibile, che viene eseguita da tecnici specializzati in base alle caratteristiche e alle modalità di utilizzo della immobilizzazione.

Nella determinazione della vita utile si devono considerare diversi elementi in aggiunta al semplice “logorio fisico” quali:

- l’obsolescenza intesa sia in senso tecnico, cioè come superamento tecnologico, che in senso commerciale, cioè riferita al prodotto che non è più in linea col mercato;
- i rapporti con le altre immobilizzazioni e le interdipendenze dovute a una “struttura” di fattori pluriennali in cui si deve procedere a rinnovi parziali per ottenere il ripristino della integrale funzionalità della struttura composta da più unità tecniche;
- i piani aziendali per il rinnovo dei fattori pluriennali e le relazioni con le risorse finanziarie disponibili;
- i fattori ambientali quali, ad esempio i vincoli ecologici;
- le condizioni di utilizzo e le politiche di manutenzione che tendono a prolungare o ridurre la vita utile del fattore;
- gli altri fattori economici e giuridici che impongono dei limiti allo sfruttamento del fattore.

Tra questi elementi l’obsolescenza riveste un ruolo determinante nella previsione della durata utile sconvolgendo spesso la previsione stessa.

L’obsolescenza è provocata sia da condizioni interne d’azienda che da condizioni esterne di mercato e di ambiente in generale. Tra le prime vi è la convenienza a variare la dimensione, cioè la capacità produttiva, sia per incrementare i ricavi di vendita che per conseguire riduzioni di costi legati allo sfruttamento di economie di scala.

c) I criteri di ammortamento sono le “ipotesi” secondo le quali viene istituita la correlazione tra il valore da ammortizzare e la partecipazione del fattore pluriennale alle produzioni di impresa.

Le quote di ammortamento, derivando dall’assunzione di tali ipotesi, costituiscono dei valori “congetturati”. Per questa loro natura esse potranno essere giudicate esclusivamente sul piano della attendibilità e correttezza, ma non si potrà accertare la loro veridicità.

I metodi o ritmi di ammortamento indicano, invece, le modalità secondo le quali sono calcolate e imputate le quote di ammortamento.

I metodi possono essere “rigidi” o “flessibili” a seconda che vincolino il calcolo a formule “matematiche” od “economiche”.

Le formule matematiche legano il calcolo direttamente alla durata e possono essere a quote costanti, crescenti e decrescenti.

Le formule economiche o irregolari utilizzano parametri economici quali ad esempio i ricavi di vendita, i volumi di produzione, gli impieghi di materie, ecc.

I criteri fondamentali che forniscono i parametri utili cui correlare le quote di ammortamento sono i seguenti:

- criterio dell'*utilizzo del fattore pluriennale*, per il quale il parametro viene individuato in un certo volume di atti di servizio erogati dal fattore pluriennale;
- criterio della *possibile utilizzazione futura*, in base al quale il parametro viene individuato in un certo volume di atti di servizio che il fattore pluriennale potrà erogare negli esercizi successivi;
- criterio dei *risultati ottenuti*, in base al quale il parametro viene individuato nelle quantità fisiche realizzate;
- criterio dell'*impiego di fattori complementari*, dove il parametro viene individuato nelle quantità di materie o di lavoro impiegate.

La vecchia normativa civilistica (antecedente al D.Lgs. n. 127/1991) era orientata al criterio dell'uso del fattore pluriennale per le immobilizzazioni materiali ed indicava la necessità di correlare le quote di ammortamento al deperimento ed al consumo del fattore stesso.

Con la nuova normativa il legislatore ha, invece, optato per il criterio della possibile utilizzazione futura, prevedendo la correlazione del costo sospeso con la residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione.

Per le immobilizzazioni immateriali, invece, non essendo possibile configurare un indice di consumo o di utilizzazione, fa riferimento alla durata come parametro di correlazione.

L'ammortamento a quote costanti, benché si presti a pesanti critiche sul piano teorico, è molto diffuso nella formazione dei bilanci non solo perché in linea con la normativa fiscale, ma anche perché risulta di facile applicazione e agevola il processo di interpretazione dei bilanci favorendo i confronti.

Da un punto di vista contabile, le quote di ammortamento sono rilevate come "rettifiche di storno distinto" mediante l'uso di conti economici "con ripresa di saldo".

Tale impostazione permette di evitare che i fattori pluriennali vengano epilogati nel conto economico per il loro intero costo con contestuale storno della quota di costo relativa alla futura utilizzazione.

Sotto il profilo formale si può riscontrare una certa somiglianza tra la rilevazione in oggetto e le rettifiche di "imputazione". Va peraltro sottolineato come queste ultime si riferiscano a costi e ricavi con manifestazione finanziaria "futura", mentre la rilevazione delle quote di ammortamento si colleghi a un costo "passato".

La rappresentazione contabile del processo di ammortamento può essere impostata utilizzando due procedimenti alternativi:

- il *procedimento “in conto”*, in cui la quota di competenza dell’esercizio viene accreditata nello stesso conto acceso al fattore pluriennale;
- il *procedimento “fuori conto”*, in cui la quota di competenza viene accreditata in un conto acceso ad un “fondo ammortamento”.

Nel fondo ammortamento si raccolgono le quote che annualmente partecipano al risultato di esercizio evidenziando, col totale delle quote accumulate, la parte del costo originario già trasferita negli esercizi trascorsi.

Sotto il profilo aritmetico si ottiene lo stesso effetto: entrambi i procedimenti consentono, infatti, la partecipazione del fattore al risultato e nel contempo la sua diminuzione di valore.

Col procedimento fuori conto si ottiene una maggiore efficacia informativa in quanto consente la conoscenza del costo originario e del livello raggiunto dal processo di ammortamento.

Il conto acceso al fondo ammortamento assume natura economica di riflesso in correlazione alla rispettiva immobilizzazione e funziona da “posta rettificativa”, intesa a correggere il valore iniziale con le quote che via, via si succedono.

Peraltro, la natura sostanziale del fondo ammortamento non può essere colta se non si ha riguardo, da un lato, al valore residuo da ammortizzare e, dall’altro, ai ricavi prospettici conseguenti alle vendite dei prodotti o servizi che dovranno permettere di reintegrare i costi non ancora ammortizzati. Pertanto la funzione rettificativa del fondo ammortamento può anche non esprimere il valore attribuibile alle immobilizzazioni in relazione alla capacità di ammortamento della futura gestione.

Sulla base di questa divergenza il fondo ammortamento può essere fonte di “annacquamento di capitale” quando il suo valore è al di sotto di quello ritenuto congruo; oppure può contenere una “riserva occulta” quando è stato alimentato con quote elevate ed ha raggiunto un livello più alto di quello ritenuto in linea con la capacità di copertura assicurata dal flusso dei ricavi prospettici.

Come si è detto in precedenza, le immobilizzazioni materiali ed immateriali possono incidere sul risultato economico in forma “straordinaria”, mediante l’imputazione – tra i componenti negativi del conto economico – di svalutazioni del relativo costo pluriennale. L’ipotesi ricorre allorquando alla chiusura dell’esercizio si configura il caso che i ricavi degli esercizi futuri non saranno in grado di coprire integralmente gli ammortamenti residui dell’immobilizzazione, talché si rende necessario – a norma dell’art. 2426, n. 3, c.c., – rettificare in diminuzione il costo pluriennale al fine di ridurre il valore che verrà posto a carico degli esercizi successivi mediante gli ammortamenti. Per tal via, si riconosce implicitamente che gli ammortamenti già imputati al conto economico negli esercizi precedenti risultano insufficienti e si provvede alla correzione nell’esercizio corrente, mediante imputazione al conto economico di una svalutazione che costituisce, di fatto, una sorta di “ammortamento straordinario” ad integrazione di quelli fatti negli esercizi precedenti.

Caso 1

Fabbricati industriali acquistati per € 100.000,00 vengono ammortizzati del 5%.

Rettifica di costi non di competenza – Ammortamento fuori conto

VE -	VE +
Ammortamento fabbricati industriali 5.000	Fondo ammortamento fabbricati industriali 5.000
VF +	VF -

Caso 2

Un impianto specifico del costo storico di € 20.000,00 è soggetto all'ammortamento con un'aliquota annua del 15%.

Rettifica di costi non di competenza – Ammortamento fuori conto

VE -	VE +
Ammortamento impianti 3.000	Fondo ammortamento impianti 3.000
VF +	VF -

Caso 3

Un brevetto acquistato per € 8.000,00 viene ammortizzato di 1/5.

Rettifica di costi non di competenza – Ammortamento fuori conto

VE -	VE +
Ammortamento brevetti 1.600	Fondo ammortamento brevetti 1.600
VF +	VF -

Caso 4

Spese di pubblicità capitalizzate nel precedente esercizio per € 9.000,00 vengono ammortizzate di 1/3.

Rettifica di costi non di competenza – Ammortamento fuori conto

VE -	VE +
Ammortamento spese di pubblicità	Fondo ammortamento spese di pubblicità
3.000	3.000
VF +	VF -

Rilevazione alternativa

Rettifica di costi non di competenza – Ammortamento in conto

VE -	VE +
Ammortamento spese di pubblicità	Spese di pubblicità da ammortizzare
3.000	3.000
VF +	VF -

10.7. La dismissione delle immobilizzazioni materiali

La dismissione di un cespite può avvenire per eliminazione, vendita o permuta.

a) *La dismissione per eliminazione dal processo produttivo del cespite che viene ceduto come rottame.*

Tale operazione assume un diverso significato a seconda che il cespite sia già stato completamente ammortizzato o meno.

Nel primo caso il cespite non ha alcun valore contabile; nel secondo, il valore contabile è pari alla differenza fra il costo storico e quello del relativo fondo ammortamento, valore che dovrà essere eliminato rilevando per il medesimo ammontare una perdita straordinaria, ascrivibile alla categoria delle sopravvenienze passive.

Si deve altresì tenere presente che la prospettata operazione potrà deter-

minare un ricavo dalla vendita del rottame e/o uno specifico costo per lo smaltimento configurabile come sopravvenienze, rispettivamente, attive e passive (si veda il Capitolo 15 *La determinazione dei componenti straordinari del reddito*).

Le operazioni di vendita dei beni come rottame sono soggette ad IVA con aliquota zero, a norma dell'art. 74 del D.P.R. n. 633/1972 sull'IVA.

b) *La dismissione per vendita del cespite.*

In tale eventualità il confronto fra il prezzo di vendita pattuito al netto dell'IVA ed il valore contabile (pari al costo storico meno il fondo ammortamento), determinerà una differenza, positiva o negativa, che rappresenta una componente straordinaria di reddito ascrivibile alla categoria delle plusvalenze e delle minusvalenze.

c) *La dismissione per permuta del cespite.*

In questa ultima ipotesi l'operazione è riconducibile ad una vendita con un prezzo pari al valore del cespite preso in permuta ed all'acquisto, contemporaneamente, del suddetto cespite preso in permuta; l'interpretazione è anche agevolata dalla normativa IVA che impone l'emissione e lo scambio di fatture nella direzione indicata.

Caso 1

Un fabbricato industriale acquistato per € 100.000,00, viene venduto dopo dieci anni per € 90.000,00 + IVA 20%. L'immobile è stato ammortizzato a quote costanti con l'aliquota del 5%.

Costo storico	100.000,00
Fondo ammortamento	50.000,00
Valore contabile	50.000,00
Ricavo di vendita	90.000,00
Plusvalenza patrimoniale	40.000,00

Utilizzo del fondo ammortamento per vendita del cespite

VE -	VE +
Fondo ammortamento fabbricati industriali	Fabbricati industriali
50.000	50.000
VF +	VF -

Vendita del fabbricato

VE -		VE +	
		Fabbricati industriali	50.000
		Plusvalenze realizzo	
		Immobilizzazioni materiali	40.000
Crediti diversi	108.000	IVA a debito	18.000
VF +		VF -	

Caso 2

Un macchinario del costo storico di € 5.700,00 è ormai fuori uso e si decide di recuperare, con la sua eliminazione, un minimo della parte di ferro che lo compone vendendolo come rottame per € 500,00.

Il cespite era stato completamente ammortizzato.

Utilizzo del fondo ammortamento per eliminazione del cespite

VE -		VE +	
Fondo ammortamento macchinari	5.700	Macchinari	5.700
VF +		VF -	

Vendita del macchinario come rottame

VE -		VE +	
		Sopravvenienze attive	500
Crediti diversi	500		
VF +		VF -	

Caso 3

Un incendio ha radicalmente danneggiato l'arredamento di un ufficio e si decide per lo smantellamento dello stesso.

L'arredamento è iscritto in contabilità per € 1.850,00 ed era stato ammortizzato per due anni ad un'aliquota del 20%.

Utilizzo del fondo ammortamento per eliminazione del cespite

VE -			VE +
Fondo ammortamento mobili e arredi	740	Mobili e arredi	740
VF +		VF -	

Evidenziazione della sopravvenienza passiva ed eliminazione del cespite

VE -			VE +
Sopravvenienze passive	1.110	Mobili e arredi	1.110
VF +		VF -	

Caso 4

Per motivi di obsolescenza si decide di vendere, al prezzo di € 150,00, delle macchine ordinarie d'ufficio del valore storico di € 620,00 ammortizzate per € 380,00.

Utilizzo del fondo ammortamento per vendita del cespite

VE -			VE +
Fondo ammortamento macchine ordinarie d'ufficio	380	Macchine ordinarie d'ufficio	380
VF +		VF -	

Vendita delle macchine ordinarie d'ufficio

VE -			VE +
Minusvalenze realizzo immobilizzazioni materiali	90	Macchine ordinarie d'ufficio	240
Crediti diversi	180	IVA a debito	30
VF +		VF -	

Caso 5

Un mezzo di trasporto interno viene ceduto in cambio di un'attrezzatura di magazzino alle seguenti condizioni:

Mezzo di trasporto:	
– costo storico	8.500,00
– fondo ammortamento	7.000,00
– valore contabile	1.500,00
– prezzo di vendita	3.000,00
Attrezzatura di magazzino:	
– prezzo di acquisto	6.700,00

Utilizzo del fondo ammortamento per permuta del cespite

VE –	VE +								
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; padding: 5px;">Fondo ammortamento mezzi di trasporto interni</td> <td style="width: 10%; text-align: center; padding: 5px;">7.000</td> <td style="width: 10%; border-left: 1px dashed black; padding: 5px;">Mezzi di trasporto interni</td> <td style="width: 10%; text-align: right; padding: 5px;">7.000</td> </tr> </table>	Fondo ammortamento mezzi di trasporto interni	7.000	Mezzi di trasporto interni	7.000	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; padding: 5px;"> </td> <td style="width: 10%; padding: 5px;"> </td> <td style="width: 10%; border-left: 1px dashed black; padding: 5px;"> </td> <td style="width: 10%; padding: 5px;"> </td> </tr> </table>				
Fondo ammortamento mezzi di trasporto interni	7.000	Mezzi di trasporto interni	7.000						
VF +	VF –								

Liquidazione fattura di vendita del mezzo di trasporto interno

VE –	VE +												
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; padding: 5px;"> </td> <td style="width: 10%; padding: 5px;"> </td> <td style="width: 10%; border-left: 1px dashed black; padding: 5px;">Mezzi di trasporto interni</td> <td style="width: 10%; text-align: right; padding: 5px;">1.500</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;"> </td> <td style="padding: 5px;"> </td> <td style="border-left: 1px dashed black; padding: 5px;">Plusvalenza realizzo immobilizzazioni materiali</td> <td style="text-align: right; padding: 5px;">1.500</td> </tr> </table>			Mezzi di trasporto interni	1.500			Plusvalenza realizzo immobilizzazioni materiali	1.500	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; padding: 5px;">Crediti diversi</td> <td style="width: 10%; text-align: center; padding: 5px;">3.600</td> <td style="width: 10%; border-left: 1px dashed black; padding: 5px;">IVA a debito</td> <td style="width: 10%; text-align: right; padding: 5px;">600</td> </tr> </table>	Crediti diversi	3.600	IVA a debito	600
		Mezzi di trasporto interni	1.500										
		Plusvalenza realizzo immobilizzazioni materiali	1.500										
Crediti diversi	3.600	IVA a debito	600										
VF +	VF –												

Liquidazione fattura d'acquisto attrezzature di magazzino

VE –	VE +								
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; padding: 5px;">Attrezzature di magazzino</td> <td style="width: 10%; text-align: center; padding: 5px;">6.700</td> <td style="width: 10%; border-left: 1px dashed black; padding: 5px;"> </td> <td style="width: 10%; padding: 5px;"> </td> </tr> </table>	Attrezzature di magazzino	6.700			<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; padding: 5px;"> </td> <td style="width: 10%; padding: 5px;"> </td> <td style="width: 10%; border-left: 1px dashed black; padding: 5px;"> </td> <td style="width: 10%; padding: 5px;"> </td> </tr> </table>				
Attrezzature di magazzino	6.700								
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; padding: 5px;">IVA a credito</td> <td style="width: 10%; text-align: center; padding: 5px;">1.340</td> <td style="width: 10%; border-left: 1px dashed black; padding: 5px;">Fornitori di immobilizzazioni</td> <td style="width: 10%; text-align: right; padding: 5px;">8.040</td> </tr> </table>	IVA a credito	1.340	Fornitori di immobilizzazioni	8.040	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; padding: 5px;"> </td> <td style="width: 10%; padding: 5px;"> </td> <td style="width: 10%; border-left: 1px dashed black; padding: 5px;"> </td> <td style="width: 10%; padding: 5px;"> </td> </tr> </table>				
IVA a credito	1.340	Fornitori di immobilizzazioni	8.040						
VF +	VF –								

Conguaglio debito – credito di permuta

VE -			VE +
Fornitori di immobilizzazioni	3.600	Crediti diversi	3.600
VF +			VF -

10.8. La rappresentazione delle immobilizzazioni nel bilancio civilistico

I dati contabili relativi alle immobilizzazioni, raccolti e classificati in rapporto alle operazioni aziendali (rilevazioni di esercizio), rielaborati a fine esercizio (rilevazioni di assestamento) e rappresentati nei prospetti del capitale e del reddito di stretta derivazione contabile (rilevazioni di riepilogo e chiusura dei conti), devono essere ulteriormente elaborati ai fini della comunicazione esterna obbligatoria e riclassificati ai fini delle analisi gestionali interne.

Ai fini della comunicazione esterna obbligatoria, in particolare, gli schemi di stato patrimoniale e di conto economico sono quelli previsti agli artt. 2424 e 2425 c.c.

La corrispondenza tra i valori contabili ed i valori del bilancio civilistico può realizzarsi *per aggregazione* (più valori contabili corrispondenti al singolo valore di bilancio) oppure *per scissione* (più valori di bilancio derivati dal singolo valore contabile in relazione alle esigenze civilistiche non rappresentate direttamente nel piano dei conti, quale, ad esempio, l'esigenza di rappresentare distintamente nel bilancio civilistico gli importi esigibili entro ed oltre l'anno dei crediti e debiti sia di funzionamento che di finanziamento) oppure *per coincidenza* (*corrispondenza uno ad uno* tra valori contabili e valori di bilancio).

Le relazioni di corrispondenza tra valori contabili e valori di bilancio possono essere efficacemente definite in un apposito prospetto a carattere extracontabile.

Una soluzione alternativa è quella di effettuare le scissioni e le aggregazioni direttamente in contabilità, nell'ambito delle rilevazioni di assestamento, prima dell'epilogo dei valori nei prospetti contabili di stato patrimoniale e di conto

economico. Ad esempio, per rappresentare i valori delle immobilizzazioni al netto delle poste rettificative, le rilevazioni di assestamento per la rettifica dei costi non di competenza possono essere effettuate direttamente nei conti accessi alle immobilizzazioni (*ammortamento in conto*), nei termini seguenti:

VE -	VE +
Ammortamento immobilizzazione materiale/immateriale	Immobilizzazione materiale/immateriale
VF +	VF -

10.8.1. *Lo stato patrimoniale civilistico*

I valori numerario-finanziari ed i valori economico-patrimoniali relativi alle immobilizzazioni trovano rappresentazione nell'ambito delle seguenti voci di primo livello (lettere maiuscole), secondo livello (numeri romani) e terzo livello (numeri arabi) dello stato patrimoniale civilistico:

– per l'*attivo*:

B) I) IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

- 1) Costi di impianto e di ampliamento
- 2) Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità
- 3) Diritti di brevetto industriale e di utilizzazione delle opere dell'ingegno
- 4) Concessioni, licenze, marchi e diritti simili
- 5) Avviamento
- 6) Immobilizzazioni in corso e acconti
- 7) Altre

B) II) IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

- 1) Terreni e fabbricati
- 2) Impianti e macchinario
- 3) Attrezzature industriali e commerciali
- 4) Altri beni
- 5) Immobilizzazioni in corso e acconti

– per il *passivo*:

- D) 7) Debiti verso fornitori.

La voce *B) II) 4) Altri beni (materiali)*, in accordo con le attuali disposizioni civilistiche, *potrebbe essere ulteriormente suddivisa (senza eliminazione della voce complessiva e dell'importo corrispondente)*, es. per evidenziare distintamente i costi pluriennali riferiti a *Mobili e macchine d'ufficio e/o Automezzi* (non indicati in maniera specifica dal legislatore).

Si riporta di seguito uno schema parziale di stato patrimoniale con l'indicazione delle *voci contabili* utilizzate nel presente Capitolo in corrispondenza delle suddette *voci del bilancio civilistico*. Nel conto *B) II) 1) Terreni e fabbricati*, ad esempio, sono comprese le seguenti voci contabili: Terreni, Fabbricati industriali, Fabbricati civili, Fondo ammortamento fabbricati industriali. Le voci di bilancio sono riportate in grassetto ai quattro livelli previsti dalla normativa civilistica.

STATO PATRIMONIALE

ATTIVO <i>Voci di bilancio e conti utilizzati</i>	PASSIVO <i>Voci di bilancio e conti utilizzati</i>
<p>B) IMMOBILIZZAZIONI</p> <p>I. IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI</p> <p>1. Costi di impianto e di ampliamento Spese di costituzione e di impianto Spese di ampliamento (-) Fondi ammortamento</p> <p>2. Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità Spese di ricerca e sviluppo da ammortizzare Spese di pubblicità da ammortizzare (-) Fondi ammortamento</p> <p>3. Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno Brevetti Know-how Software (-) Fondi ammortamento</p> <p>4. Concessioni, licenze, marchi e diritti simili Concessioni e licenze Marchi (-) Fondi ammortamento</p> <p>5. Avviamento Avviamento (-) Fondo ammortamento avviamento</p> <p>6. Immobilizzazioni in corso e acconti</p> <p>7. Altre immobilizzazioni immateriali Spese di manutenzione da ammortizzare Spese da ammortizzare su beni di terzi (-) Fondi ammortamento</p> <p>II. IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI</p> <p>1. Terreni e fabbricati Terreni Fabbricati industriali Fabbricati commerciali Fabbricati amministrativi Fabbricati civili (-) Fondi ammortamento fabbricati</p>	<p>B) FONDI PER RISCHI ED ONERI</p> <p>3. Altri fondi Fondo manutenzioni e riparazioni</p> <p>D) DEBITI</p> <p>7. Debiti verso fornitori Fornitori di immobilizzazioni</p>

(continua)

STATO PATRIMONIALE

ATTIVO <i>Voci di bilancio e conti utilizzati</i>	PASSIVO <i>Voci di bilancio e conti utilizzati</i>
<p>2. Impianti e macchinario Impianti Macchinari (-) Fondo ammortamento impianti (-) Fondo ammortamento macchinari</p> <p>3. Attrezzature industriali e commerciali Attrezzature industriali Attrezzature di magazzino (-) Fondi ammortamento attrezzature</p> <p>4. Altri beni (materiali) Mobili e arredi Macchine ordinarie d'ufficio Macchine elettroniche d'ufficio Autoveicoli Mezzi di trasporto interno (-) Fondi ammortamento</p> <p>5. Immobilizzazioni in corso e acconti Fabbricati in costruzione Impianti in costruzione Macchinari in costruzione Anticipi a fornitori di immobilizzazioni</p> <p>D) RATEI E RISCONTI ATTIVI Risconti attivi (relativi a canoni di leasing)</p> <p>CONTI D'ORDINE Macchinari in leasing Automezzi in leasing Computer in leasing</p>	<p>CONTI D'ORDINE Cedenti macchinari in leasing Cedenti automezzi in leasing Cedenti computer in leasing</p>

10.8.2. Il conto economico civilistico

Si riporta di seguito uno schema parziale di conto economico con l'indicazione delle voci contabili utilizzate nel presente Capitolo in corrispondenza delle voci del bilancio civilistico.

CONTO ECONOMICO

A) VALORE DELLA PRODUZIONE

4. Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni

Spese di ricerca e sviluppo capitalizzate
Spese di pubblicità capitalizzate
Spese di software capitalizzate
Spese di manutenzione capitalizzate
Incrementi per fabbricati costruiti in economia
Incrementi per impianti costruiti in economia
Incrementi per macchinari costruiti in economia

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

7. Costi per servizi

Manutenzioni e riparazioni attrezzature
Manutenzioni e riparazioni automezzi
Manutenzioni e riparazioni mobili e macchine d'ufficio

8. Costi per godimento di beni di terzi

Leasing macchinari
Leasing automezzi
Leasing computer
Royalties

10. Ammortamenti e svalutazioni

a) Ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali

Ammortamento spese di costituzione e di impianto
Ammortamento spese di modifiche statutarie
Ammortamento spese di ampliamento
Ammortamento spese di R&S
Ammortamento spese di pubblicità
Ammortamento brevetti
Ammortamento know-how
Ammortamento software
Ammortamento concessioni e licenze
Ammortamento marchi
Ammortamento avviamento
Ammortamento spese di manutenzione pluriennali
Ammortamento spese su beni di terzi

b) Ammortamento delle immobilizzazioni materiali

Ammortamento fabbricati industriali
Ammortamento fabbricati commerciali
Ammortamento fabbricati amministrativi

(continua)

CONTO ECONOMICO

Ammortamento fabbricati civili
Ammortamento impianti
Ammortamento macchinari
Ammortamento attrezzature industriali
Ammortamento attrezzature di magazzino
Ammortamento mobili e arredi
Ammortamento macchine ordinarie d'ufficio
Ammortamento macchine elettroniche d'ufficio
Ammortamento autoveicoli
Ammortamento mezzi di trasporto interno

c) Svalutazioni delle immobilizzazioni

Svalutazioni delle immobilizzazioni materiali
Svalutazioni delle immobilizzazioni immateriali

13. Altri accantonamenti

Accantonamento al fondo manutenzioni e riparazioni

E) PROVENTI E ONERI STRAORDINARI

20. Proventi straordinari

Plusvalenze realizzo immobilizzazioni immateriali
Plusvalenze realizzo immobilizzazioni materiali
Sopravvenienze attive

21. Oneri straordinari

Minusvalenze realizzo immobilizzazioni immateriali
Minusvalenze realizzo immobilizzazioni materiali
Sopravvenienze passive

10.9. L'interpretazione gestionale del bilancio civilistico: dal margine operativo lordo al reddito operativo caratteristico

La rappresentazione nel conto economico è ottenuta per riclassificazione dei valori di costi e di ricavo in rapporto alla produzione realizzata. La sintesi economica della gestione caratteristica è fornita dal risultato operativo caratteristico, come differenza tra il margine operativo lordo ed i costi per ammortamenti e svalutazioni.

La rappresentazione nel conto economico si completa poi con la considerazione dei componenti straordinari del reddito.

Il Risultato operativo caratteristico si avvicina significativamente alla differenza A) – B), prevista dal nuovo schema civilistico di conto economico, tra *va-*

lore e costi della produzione (si veda il paragrafo 18.3. La rappresentazione dei valori prevista dalla normativa civilistica).

Con riferimento al primo elemento (*il valore della produzione*), prescindendo dagli specifici problemi valutativi (mentre le voci 1 e 5 sottintendono valori di ricavo, le voci 2 e 4 fanno riferimento a valori di costo di produzione e la voce 3 implica la determinazione della quota di «corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza»), cioè senza entrare nelle problematiche relative alla non omogeneità sostanziale dei valori, le esigenze di riclassificazione ai fini di analisi gestionale sono legate essenzialmente alla voce «Altri ricavi e proventi», la quale dovrebbe essere depurata dai componenti extracaratteristici (ad esempio, gli affitti attivi da riferire alla gestione accessoria immobiliare).

I *costi di produzione* da sottrarre, ai fini di analisi gestionale sono quelli stessi indicati ai punti che vanno dal 6 al 14 del nuovo schema di conto economico civilistico, escludendo eventuali componenti extracaratteristici inclusi nella voce 14, i quali più propriamente possono essere inseriti nella parte successiva dello schema assieme ai proventi accessori e/o straordinari, e tenendo presente il diverso grado di oggettività dei valori:

- i valori oggettivi legati all’acquisizione esterna di beni e servizi ed all’utilizzazione del fattore «lavoro dipendente»;
- i valori soggettivi connessi agli ammortamenti ed agli accantonamenti operativi.

Lo schema di analisi gestionale è il seguente:

MARGINE OPERATIVO LORDO

(–) Ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali

(–) Svalutazioni dei crediti e delle altre attività operative

(–) Accantonamenti per rischi e oneri diversi operativi

RISULTATO OPERATIVO CARATTERISTICO

Lo schema completo di conto economico gestionale riferito alle immobilizzazioni è il seguente:

CONTO ECONOMICO (gestione caratteristica)

VALORE DELLA PRODUZIONE (A) <i>Ricavi delle vendite e delle prestazioni</i> <i>Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti</i> <i>Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni</i> Spese di ricerca e sviluppo capitalizzate Spese di pubblicità capitalizzate Spese di manutenzione capitalizzate Incrementi per fabbricati costruiti in economia Incrementi per impianti e macchinari costruiti in economia <i>Altri ricavi e proventi della gestione</i>
COSTI DELLA PRODUZIONE: BENI E SERVIZI ESTERNI (B₁) <i>Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci</i> <i>Variazione delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci</i> <i>Costi per servizi</i> <i>Costi per godimento beni di terzi</i> Leasing macchinari Leasing automezzi Royalties
COSTI DELLA PRODUZIONE: LAVORO DIPENDENTE (B₂)
MARGINE OPERATIVO LORDO (M.O.L.) (A) – (B₁) – (B₂)
COSTI DELLA PRODUZIONE: AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI (B₃) <i>Ammortamenti immobilizzazioni immateriali</i> Ammortamento spese di costituzione e d'impianto Ammortamento spese di ricerca e sviluppo Ammortamento spese di pubblicità Ammortamento brevetti Ammortamento avviamento Ammortamento spese di manutenzione <i>Ammortamenti immobilizzazioni materiali</i> Ammortamento fabbricati Ammortamento impianti e macchinari Ammortamento attrezzature Ammortamento mobili e macchine d'ufficio Ammortamento automezzi
RISULTATO OPERATIVO CARATTERISTICO (A) – (B) = (Roc)