

- la vita utile del macchinario, così assegnando al macchinario il *minore valore positivo* che in quel momento è possibile e corretto attribuire ad esso in funzione della sua presunta vita utile. L'inosservanza del principio in parola avrebbe condotto a determinare la vita utile del macchinario in 9 o 10 anni e a stimare quindi un ammortamento annuo di € 8.888,89 (80.000 / 9) o di € 8.000 (80.000 / 10);
- d. *Credito*: € 20.000; tale valore è il risultato delle seguenti determinazioni: *valore nominale del credito* 100.000 x *percentuale di presumibile recupero* 20% = 20.000; il principio di prudenza impone infatti di iscrivere il credito al *minore valore positivo* che in quel momento è possibile e corretto assegnare ad esso in funzione della presunzione di incasso.

3. La competenza economica dei costi e dei ricavi

Nel corso del 20x5, *Gamma S.r.l.*, impresa commerciale che opera nel settore ortofrutticolo, pone in essere una serie di operazioni, tra le quali si segnala, in data 1° dicembre, l'acquisto in contanti di 1.000 kg di meloni al prezzo di 1 € al kg.

Si proceda ad identificare i costi e i ricavi di competenza dell'esercizio avendo cura di evidenziare tutte le poste di Conto economico 20x5 interessate nelle seguenti ipotesi alternative di gestione:

- tutti i meloni sono rivenduti antecedentemente alla chiusura dell'esercizio ad un prezzo di 2 € al kg; l'incasso delle vendite avviene nel gennaio 20x6;
- tutti i meloni risultano avariati prima della fine dell'esercizio;
- si presume di rivendere in contanti i meloni nell'esercizio successivo ad un prezzo di 1,80 € al kg;
- l'impresa raggiunge con i due suoi principali clienti un accordo di massima per la vendita nell'esercizio successivo di tutti i meloni in magazzino ad un prezzo medio di 1,5 € al kg;
- si presume di rivendere in contanti i meloni nell'esercizio successivo ad un prezzo medio di 0,80 € al kg;
- soltanto il 70% dei meloni saranno rivenduti nell'esercizio successivo (al prezzo di 2,20 € al kg), mentre il restante 30% è giudicato invendibile.

Con riguardo alle situazioni ipotizzate si evidenzii altresì il risultato di esercizio ascrivibile ai fatti intervenuti e si dia conto di come il *principio di competenza economica* orienta tali determinazioni.

Traccia di soluzione

L'identificazione dei componenti reddituali che concorrono a formare il risultato economico d'esercizio richiede l'applicazione del principio di *competenza economica* contenuto nel disposto normativo di cui all'art. 2423-bis, punto 3) del primo comma.

Il principio di *competenza economica* si estrinseca nella *ragionata attribuzione* di costi e ricavi alla successione degli esercizi lungo i quali si svolge l'attività d'impresa.

In particolare, il risultato di esercizio determinato in aderenza alla disciplina del codice civile è il frutto della contrapposizione di:

- *ricavi di competenza*, identificativi di beni ceduti e servizi erogati nell'esercizio; ciò che rileva, ai fini del "riconoscimento" del ricavo all'esercizio, è il momento di realizzazione dello scambio; non ha invece rilievo il momento della manifestazione numeraria dell'operazione (di cessione del bene o di erogazione del servizio), cioè il momento del regolamento monetario della compravendita;
- *costi di competenza*, che vengono attribuiti all'esercizio in correlazione al corrispondente ricavo di competenza (*costi "correlati"*); anche per i costi non ha rilievo il momento della manifestazione numeraria dell'operazione, che può essere passata, contestuale o futura. I costi privi del corrispondente ricavo sono, invece, di competenza dell'esercizio nel quale gli stessi si manifestano. In sintesi, i costi di competenza si riferiscono a beni e servizi impiegati ai fini della generazione del corrispondente ricavo (*costi "correlati"*) o a beni e servizi sprecati (o svaniti), e come tali non rinviabili agli esercizi successivi.

Ragionando in termini *differenziali* (cioè in termini di *margini, utili, ecc.*, frutto della contrapposizione tra componenti positivi e negativi di reddito), ne deriva che partecipano alla determinazione del risultato di esercizio — per effetto del principio di *realizzazione* — gli *utili* e le *perdite "realizzati"*, frutto della contrapposizione tra ricavi "realizzati" e i costi "correlati" e "svaniti" e, — per effetto del principio di *prudenza* — le *perdite "presunte"*, frutto della contrapposizione tra ricavi "attesi" e i costi "correlati".

Alla luce di questa premessa, si procede ora a costruire il Conto economico 20x5 nelle diverse situazioni ipotizzate, così da identificare il risultato di esercizio ascrivibile all'operazione.

Ipotesi a)

In Conto economico trova iscrizione il ricavo di competenza relativo alla cessione dei meloni. Allo stesso modo, trova iscrizione il corrispondente costo di competenza relativo all'acquisto dei meloni.

Conto economico 20x5

A)	Valore della produzione	
1)	ricavi delle vendite e delle prestazioni (2 x 1.000)	2.000
B)	Costi della produzione	
6)	per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci (1 x 1.000)	1.000
	<i>Risultato di esercizio ascrivibile all'operazione</i>	<i>1.000</i>

Ipotesi b)

A fronte di quanto intervenuto, in Conto economico non trova iscrizione alcun componente positivo di reddito, posto che: 1. i meloni acquistati non sono stati venduti e quindi non si rileva alcun ricavo di vendita; 2. i meloni, essendo avariati, hanno un valore pari a zero e quindi non vengono valorizzati come rimanenze di magazzino.

In Conto economico trova iscrizione, come costo di competenza, il costo di acquisto dei meloni, in quanto è nell'esercizio che tale costo si manifesta. Peraltro, tale costo non concorrerà in futuro a generare nessun ricavo: si tratta di un cd. *costo sperato*, come tale non rinviabile agli esercizi futuri.

Conto economico 20x5

A)	Valore della produzione	
	1) ricavi delle vendite e delle prestazioni	0
B)	Costi della produzione	
	6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci (1 x 1.000)	1.000
	11) variazione delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci (rim. iniziali - rim. finali)	0
	<i>Risultato di esercizio ascrivibile all'operazione</i>	<i>-1.000</i>

Ipotesi c)

In Conto economico non trova iscrizione il ricavo di vendita, posto che la vendita, stando alle attese, si perfezionerà soltanto nell'esercizio successivo.

Trova invece iscrizione, come costo di competenza, il costo di acquisto dei meloni.

Le informazioni a disposizione lasciano presumere che i meloni verranno rivenduti nell'esercizio successivo: il costo di acquisto sostenuto non è un costo sperato, bensì un costo il cui corrispondente ricavo si manifesta in un esercizio successivo. In questa situazione, la logica contabile sottesa alla redazione del Bilancio di esercizio conduce ad iscrivere come componente negativo di reddito il costo di acquisto e come componente positivo di reddito le giacenze di magazzino che sono rappresentate dai meloni disponibili per la vendita.

Il rispetto dei principi di realizzo e di prudenza induce ad assegnare alle rimanenze finali di meloni un *valore non superiore al loro costo di acquisto*.

Conto economico 20x5

A)	Valore della produzione	
	1) ricavi delle vendite e delle prestazioni	0
B)	Costi della produzione	
	6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci (1 x 1.000)	1.000
	11) variazione delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci (rim. iniziali - rim. finali) (0 - 1.000)	-1.000
	<i>Risultato di esercizio ascrivibile all'operazione</i>	<i>0</i>

Ipotesi d)

Questa ipotesi di gestione alimenta i medesimi componenti positivi e negativi di reddito dell'ipotesi di cui al precedente punto c).

Peraltro, sebbene ci si attenda che i due clienti acquistino i meloni ad un valore superiore al costo di acquisto sostenuto, il rispetto dei principi di realizzo e di prudenza induce anche in questo caso ad assegnare alle rimanenze finali di meloni un valore non superiore al loro costo di acquisto.

Conto economico 20x5

A)	Valore della produzione
	1) ricavi delle vendite e delle prestazioni 0
B)	Costi della produzione
	6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci (1 x 1.000) 1.000
	11) variazione delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci (rim. iniziali - rim. finali) (0 - 1.000) -1.000

Risultato di esercizio ascrivibile all'operazione 0

Ipotesi e)

Questa ipotesi di gestione alimenta i medesimi componenti positivi e negativi di reddito delle ipotesi di cui ai precedenti punti c) e d).

Il rispetto dei principi di realizzo e di prudenza induce ad assegnare alle rimanenze finali di meloni un *valore inferiore al loro costo di acquisto*, dato che si attende le vendite genereranno ricavi inferiori ai costi sostenuti. In questo modo, per ragioni di prudenza, si anticipano all'esercizio in chiusura le perdite (soltanto presunte) di competenza economica dell'esercizio successivo.

Conto economico 20x5

A)	Valore della produzione
	1) ricavi delle vendite e delle prestazioni 0
B)	Costi della produzione
	6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci (1 x 1.000) 1.000
	11) variazione delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci (rim. iniziali - rim. finali) (0 - 1.000 x 0,80) -800

Risultato di esercizio ascrivibile all'operazione -200

Ipotesi f)

Questa ipotesi di gestione alimenta i medesimi componenti positivi e negativi di reddito delle ipotesi di cui ai precedenti punti c), d) ed e).

Peraltro, nella situazione in esame si presume di vendere soltanto il 70% dei meloni in rimanenza a fine esercizio. Ne consegue che:

- il 30% del costo di acquisto va considerato come *costo spercato*, non rinviabile agli esercizi successivi come rimanenza di magazzino;

- i principi di realizzo e di prudenza inducono ad assegnare al restante 70% delle rimanenze finali di meloni un valore pari al loro costo di acquisto, anche se ci si attende che le vendite garantiranno ricavi superiori ai costi sostenuti.

Conto economico 20x5

A) Valore della produzione	
1) ricavi delle vendite e delle prestazioni	0
B) Costi della produzione	
6) costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci (1 x 1.000)	1.000
11) variazione delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci (rim. iniziali - rim. finali) (0 - 70% x 1.000)	-700
Risultato di esercizio ascrivibile all'operazione	-300

4. La valutazione separata degli elementi eterogenei ricompresi nella stessa voce

Delta S.p.A. commercializza tre diverse tipologie di merci (A, B e C), che hanno contenuti dissimili sia sotto il profilo tecnico sia relativamente al mercato di riferimento.

L'inventario fisico effettuato al termine del 20x4 ha consentito di verificare la consistenza delle giacenze di magazzino.

Si proceda ad iscrivere in Bilancio il valore delle giacenze di tali merci tenendo conto delle seguenti informazioni circa i costi di acquisto e i valori di presumibile realizzo:

Tipologia di merci	Costo di acquisto	Valore di presumibile realizzo
A	50	40
B	40	47
C	30	33
Totale	120	120

Traccia di soluzione

Secondo il disposto normativo di cui all'art. 2423-bis, punto 5) del primo comma, l'iscrizione nella medesima posta di Bilancio di elementi eterogenei richiede che gli stessi vengano valutati separatamente, al fine di evitare, nel rispetto del principio di prudenza di cui al punto 2) del medesimo articolo, compensazioni tra perdite presunte e utili presunti.

Nel caso in esame, il rispetto del principio di separata valutazione di elementi eterogenei iscritti nella medesima posta conduce ad iscrivere le tre tipologie di merci ai seguenti valori:

4 Principi gener.

Tipologia di m

A
B
C
Totale

Il rispetto del principio di prudenza impone di forzare al quale il presumibile realizzo in Bilancio, a cui il presumibile realizzo in Bilancio deve riflettere in Bilancio. Il mancato iscrivere in Bilancio, valutando il

5. Il cambi:

Epsilon S.p.A. è entrata a far parte del Gruppo. Fin dall'inizio della produzione delle merci (first out) di presumibile realizzo. Tuttavia, l'iscrizione in Bilancio a mezzo del metodo Fifo (First in, First out) non si conforma al principio di prudenza del capogruppo irraggiungibile alla produzione e non si realizza mai. Non si tratta di un ammortamento, ma di un costo che sono collegate alla produzione. Si proceda ad iscrivere in Bilancio il valore di presumibile realizzo del magazzino e

- la valori di presumibile realizzo sono 1.230.000

Tipologia di merci	Costo di acquisto	Valore di presumibile realizzo	Valore selezionato per l'iscrizione in Bilancio
A	50	40	40
B	40	47	40
C	30	33	30
<i>Totale</i>	<i>120</i>	<i>120</i>	<i>110</i>

Il rispetto del principio in parola consente di rispettare il principio di prudenza, in forza al quale gli *utili sperati* — frutto della differenza positiva tra valore di presumibile realizzo e costo di acquisto o di produzione — non devono trovare iscrizione in Bilancio, a differenza delle *perdite presunte* — derivanti da un valore di presumibile realizzo inferiore al costo di acquisto o di produzione — che, invece, devono essere riflesse in Bilancio nell'esercizio in cui se ne ha conoscenza.

Il mancato rispetto del principio di separata valutazione avrebbe condotto ad iscrivere in Bilancio le merci A, B e C per un valore complessivo di 120, con ciò sovrastimando il reddito dell'esercizio.

5. Il cambiamento del criterio di valutazione

Epsilon S.p.A., azienda impegnata nella costruzione di *box doccia*, nel corso del 20x4 è entrata a far parte del *Gruppo Kappa*, leader del settore nel quale opera *Epsilon*.

Fin dall'inizio della propria attività, *Epsilon S.p.A.* ha proceduto alla valorizzazione delle proprie giacenze di magazzino secondo il metodo di calcolo *Lifo* (*Last in, first out*) di periodo.

Tuttavia, l'ingresso nel *Gruppo Kappa*, in cui tutte le società redigono il proprio Bilancio valorizzando le giacenze di magazzino secondo il metodo di calcolo *Fifo* (*First in, first out*), impone a *Epsilon* di utilizzare quest'ultimo metodo, così da conformarsi alle politiche di Bilancio già seguite da tutte le altre società del gruppo, capogruppo inclusa. Questa scelta appare peraltro particolarmente opportuna in relazione alla predisposizione del Bilancio consolidato, che la capogruppo *Kappa S.p.A.* redige ormai da dieci anni.

Non si tratta, peraltro, dell'unico cambiamento apportato per effetto dell'ingresso nel Gruppo: *Epsilon*, a partire dal 20x4, procede infatti a modificare le percentuali di ammortamento in relazione al mutamento del piano di utilizzazione del fabbricato ove sono collocati gli uffici amministrativi.

Si proceda ad iscrivere nel Bilancio di esercizio 20x4 il valore delle rimanenze di magazzino e del fabbricato sapendo che:

- la valorizzazione delle giacenze di magazzino in aderenza al *Fifo* è pari ad € 1.230.000 mentre le stesse giacenze valorizzate secondo il *Lifo di periodo* assumono un valore di € 1.200.000; peraltro, il valore iniziale delle rimanenze

- secondo il metodo *Fifo* è pari a € 800.000, mentre la valorizzazione di tali rimanenze con il metodo *Lifo di periodo* è pari a € 780.000;
- il fabbricato, il cui costo storico ammonta a € 2.000.000 e il fondo ammortamento a fine 20x3 è pari a € 1.000.000, era ammortizzato applicando un'aliquota annua del 10%, aggiornata al 20% a fronte delle diverse politiche aziendali che *Epsilon* perseguirà a seguito del suo ingresso nel *Gruppo Kappa*.

Traccia di soluzione

L'art. 2423-bis del codice civile, al punto 6) del primo comma, vieta il cambiamento del criterio di valutazione da un esercizio all'altro. Tuttavia, il secondo comma dello stesso articolo prevede che tale principio sia derogabile quando ricorrono casi eccezionali.

Non si tratta, ad evidenza, dei casi eccezionali di cui al 5° comma dell'art. 2423 c.c. — per i quali si ricorre alla *disapplicazione* dei criteri di redazione e di valutazione previsti dagli articoli successivi allo stesso 2423 —, quanto invece di casi per i quali il *cambiamento* — e non, lo si ribadisce, la *disapplicazione* — del criterio di valutazione è reso opportuno dall'*ingresso della società in un gruppo* che adotta politiche di Bilancio differenti o dal *cambiamento dell'attività dell'impresa stessa*, per la quale le precedenti scelte di Bilancio mal si presterebbero a rappresentare adeguatamente la situazione patrimoniale e finanziaria nonché il risultato di esercizio che "scaturiscono" dalle nuove attività esercitate.

Peraltro, si legge nella seconda parte del secondo capoverso, nel caso in cui si proceda alla deroga, "*la nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico*".

Nel caso in esame, *Epsilon*:

- per conformarsi alle scelte di Bilancio già perseguite da tutte le altre società del gruppo, procede a valutare le giacenze di magazzino secondo il metodo applicativo *Fifo*, così configurando un cambiamento del criterio di valutazione *ex art. 2423-bis c.c.*, 2° comma;
- procede all'applicazione della nuova percentuale di ammortamento del 20%. Tale cambiamento del piano di ammortamento, si badi bene, non si configura come un cambiamento del criterio di valutazione *ex art. 2423-bis c.c.*, 2° comma, bensì come un "normale" adeguamento del processo di ammortamento motivato dalla modificazione del periodo di utilizzabilità del fabbricato, in aderenza a quanto disposto al punto 2) del primo comma dell'art. 2426 c.c.¹. In tale caso è comunque necessario motivare in Nota integrativa la modifica apportata alla percentuale di ammortamento.

¹ Così recita il comma 1, punto 2) dell'art. 2426 c.c.: "*il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa*".

4 Principi ger

Di seguito
messate dalle

Stato patrimon

Attivo

B) Immobili
II. Mat
1)

C) Attivo cir
I. Rim
4)

Conto econom

A) Valore de
2) vari
450.

B) Costi dell
10) am
b)

Il princ (Ias/Ifr:

Al termine de
renza ai prin
genti eleme

a) prodotti
valore di

b) merci: te
presumil
€ 27.000

c) titoli azi
mercato
acquista
acquista

d) investim
un immo

² L'importo dell
aggio" dal val
delle rimanenze

Di seguito si espongono le poste di Stato patrimoniale e di Conto economico interessate dalle operazioni descritte.

Stato patrimoniale 20x4

Attivo

- B) Immobilizzazioni
 - II. Materiali
 - 1) terreni e fabbricati [*costo storico* 2.000.000 – *fondo ammortamento* (1.000.000 + 400.000)] 600.000
- C) Attivo circolante
 - I. Rimanenze
 - 4) prodotti finiti e merci 1.230.000

Conto economico 20x4

- A) Valore della produzione
 - 2) variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti 450.000²
- B) Costi della produzione
 - 10) ammortamenti e svalutazioni
 - b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali 400.000

6. Il principio di prudenza nell'ottica dei principi contabili internazionali (Ias/Ifrs)

Al termine dell'esercizio 20x6, *Zeta S.p.A.*, società che redige i propri Bilanci in aderenza ai principi contabili internazionali (Ias/Ifrs), deve iscrivere in Bilancio i seguenti elementi:

- a. *prodotti finiti*: il costo di produzione di tali prodotti è pari a € 50.000, mentre il valore di presumibile realizzo è di € 65.000;
- b. *merci*: tali merci sono state acquistate ad inizio 20x6 per € 30.000; il valore di presumibile realizzo, tenuto conto dei prezzi del mercato di riferimento, è pari a € 27.000;
- c. *titoli azionari*: tali titoli, acquistati con finalità speculative, hanno un valore di mercato di € 12.000; tale valore è determinato moltiplicando la quantità di titoli acquistati da *Zeta* per la quotazione di Borsa degli stessi. Tali titoli sono stati acquistati nel 20x5 a € 9.000;
- d. *investimenti immobiliari*: al termine del 20x5 *Zeta* ha acquistato a € 150.000 un immobile non strumentale al processo produttivo; la vita utile dell'immobi-

² L'importo della variazione delle rimanenze iscritta in Bilancio (450.000) esprime la misura del "passaggio" dal valore iniziale delle rimanenze valutate con il vecchio criterio (780.000) e il valore finale delle rimanenze valutate con il nuovo criterio (1.230.000).

- quote di ammortamento delle immobilizzazioni immateriali, collocate nella posta B)10)a) *ammortamento delle immobilizzazioni immateriali*;
- quote di ammortamento delle immobilizzazioni materiali, collocate nella posta B)10)b) *ammortamento delle immobilizzazioni materiali*;
- svalutazioni delle immobilizzazioni materiali e immateriali, collocate nella posta B)10)c) *altre svalutazioni delle immobilizzazioni*;
- minusvalenze da alienazione, collocate nella posta B)14) *oneri diversi di gestione*.

3.3. L'iscrizione delle immobilizzazioni in Bilancio: gli effetti della mancata capitalizzazione

Si faccia riferimento alla realizzazione — nel gennaio 20x3 — di immobilizzazioni “in economia”, immateriali (€ 100.000 per *costi di sviluppo*) e materiali (€ 200.000 per *attrezzature industriali e commerciali*), a fronte dell'acquisizione di beni materiali (€ 100.000), di servizi esterni (€ 40.000), al sostenimento di costi di personale (€ 90.000) e di altri oneri (€ 70.000).

Relativamente all'iscrizione di tali immobilizzazioni e al loro ammortamento (25% per le immateriali, 10% per le materiali), si proceda ad illustrare:

- a. le *poste* di Stato patrimoniale e di Conto economico interessate dalle suddette operazioni nell'esercizio in cui si effettua la capitalizzazione e in quelli successivi; per il primo anno, quello cioè della capitalizzazione, si individuino altresì i valori iscritti negli schemi di Bilancio;
- b. l'effetto che determina sul *risultato* di Bilancio la prospettata capitalizzazione, illustrando altresì come il risultato economico si modificherebbe se i costi di sviluppo fossero invece ritenuti non capitalizzabili; con riguardo a tale ultima fattispecie, si rideterminino altresì i valori delle poste di cui al punto a.

Traccia di soluzione

Punto a.

Anno della capitalizzazione

Nell'anno della capitalizzazione le poste interessate dai fatti qui richiamati sono sia quelle dello Stato patrimoniale che accolgono distintamente le immobilizzazioni immateriali e materiali sia quelle del Conto economico, nel quale tra i componenti negativi di reddito vengono iscritti tutti i costi sostenuti per la realizzazione delle immobilizzazioni in parola, mentre tra i componenti positivi di reddito — in particolare nella voce 4) *incrementi di immobilizzazioni per lavori interni* della macroclasse A) *Valore della produzione* — trovano iscrizione i costi capitalizzati inerenti le immobilizzazioni.

Stato patrimoniale (in ipotesi di capitalizzazione)

B)I.2) costi di sviluppo: *costi di sviluppo al netto del fondo ammortamento* $(100.000 - 100.000 \times 25\%) 75.000$

B)II.3) attrezzature industriali e commerciali: *attrezzature industriali e commerciali al netto del fondo ammortamento* $(200.000 - 200.000 \times 10\%) 180.000$

Conto economico (in ipotesi di capitalizzazione)

A)4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni: *costi capitalizzati nell'esercizio* $(100.000 + 200.000) 300.000$

B)6) costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci: *beni materiali* 100.000

B)7) costi per servizi: *servizi esterni* 40.000

B)9) costi per il personale: *personale* 90.000

B)10)a) ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali: *quota di ammortamento dell'esercizio* $(100.000 \times 25\%) 25.000$

B)10)b) ammortamenti delle immobilizzazioni materiali: *quota di ammortamento dell'esercizio* $(200.000 \times 10\%) 20.000$

B)14) oneri diversi di gestione: *altri oneri* 70.000

Anni successivi

Negli anni successivi, nello Stato patrimoniale trovano collocazione le stesse poste già indicate in precedenza, mentre nel Conto economico trovano iscrizione soltanto le quote annuali di ammortamento.

Stato patrimoniale (in ipotesi di capitalizzazione)

B)I.2) di sviluppo e di pubblicità: *costi di sviluppo al netto del fondo ammortamento*

B)II.3) attrezzature industriali e commerciali: *attrezzature industriali e commerciali al netto del fondo ammortamento*

Conto economico (in ipotesi di capitalizzazione)

B)10)a) ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali

B)10)b) ammortamenti delle immobilizzazioni materiali

Punto b.

La capitalizzazione dei costi comporta l'iscrizione in A)4) di un componente positivo di reddito pari al valore dei costi sostenuti: $100.000 + 40.000 + 90.000 + 70.000 = 300.000$.

Peraltro a fine esercizio devono essere imputati in B)10)a) e in B)10)b) gli ammortamenti delle immobilizzazioni costruite "in economia": $100.000 \times 25\% = 25.000$; $200.000 \times 10\% = 20.000$.

La capitalizzazione comporta quindi l'iscrizione di componenti positivi di reddito per 300.000 e l'iscrizione di componenti negativi di reddito per 45.000.

In caso di mancata capitalizzazione dei costi di sviluppo, gli effetti sul risultato dell'esercizio sono i seguenti:

- “decremento” dei componenti positivi di reddito: 100.000, pari al valore delle immobilizzazioni immateriali che in tale ipotesi non vengono capitalizzate;
- “decremento” di componenti negativi di reddito: 25.000 (100.000 x 25%), per effetto della mancata iscrizione dell'ammortamento delle immobilizzazioni immateriali, dato che le stesse non sono capitalizzate;
- “effetto diminutivo netto” pari a $100.000 - 25.000 = 75.000$.

Peraltro, sia in caso di capitalizzazione che di mancata capitalizzazione, trovano iscrizione tra i componenti negativi di reddito i valori dei costi sostenuti nell'esercizio per la realizzazione o il tentativo di realizzazione di tali studi e ricerche.

3.4. L'iscrizione in Bilancio delle rimanenze di prodotti finiti

Relativamente all'iscrizione in Bilancio di rimanenze di materie prime, di prodotti finiti e di prodotti in corso su ordinazione, si proceda ad individuare:

- a. tutte le poste di Stato patrimoniale e di Conto economico che accolgono tali rimanenze, precisando macroclassi, classi e voci;
- b. le poste in cui sono accolte eventuali svalutazioni di tali rimanenze;
- c. l'effetto che si determinerebbe sul risultato di Bilancio dell'esercizio 20x2 e dell'esercizio 20x3 se nel Bilancio 20x2 le “rimanenze di prodotti finiti” venissero valutate a costo (€ 150.000) anziché — come occorrerebbe fare in aderenza a corretti principi di Bilancio — in base al presunto realizzo (€ 100.000), sapendo che:
 - all'inizio del 20x2 il valore delle “rimanenze di prodotti finiti” era pari a zero;
 - nel 20x3 le stesse rimanenze verranno effettivamente cedute ad € 130.000;
 - non sono stati sostenuti ulteriori costi relativamente a tali beni nel 20x3.

A questo riguardo si presentino gli schemi di Stato patrimoniale e di Conto economico relativi ai due esercizi 20x2 e 20x3, contenenti tutti i valori interessati, compreso il risultato ascrivibile all'operazione.

Traccia di soluzione

Punto a.

Le poste di Stato patrimoniale e di Conto economico che accolgono rimanenze di materie prime, di prodotti finiti e di prodotti in corso su ordinazione sono di seguito indicate.

Stato patrimoniale

-
- C)I. Rimanenze
1. materie prime, sussidiarie e di consumo
 3. lavori in corso su ordinazione
 4. prodotti finiti e merci