

Domande di riepilogo sui concetti chiave

1. Che funzione assolvono le *scritture d'integrazione*?
2. Quali sono le principali classi di *scritture d'integrazione*?
3. Cosa sono i *ratei passivi* e come si compongono le scritture contabili per la loro rilevazione?
4. Cosa sono i *ratei attivi* e come si compongono le scritture contabili per la loro rilevazione?
5. Quali sono le differenze tra il *criterio del tempo fisico* e il *criterio del tempo economico* utilizzabili per la valutazione dei ratei attivi e passivi? Quando occorre applicare il criterio del tempo economico?
6. Come si compone la scrittura contabile in caso di operazioni di acquisto effettuate entro la data di chiusura dell'esercizio per le quali non si è ancora ricevuta la fattura del fornitore a fine anno?
7. Come si compone la scrittura contabile in caso di operazioni di vendita effettuate entro la data di chiusura dell'esercizio per le quali non si è ancora emessa la fattura a fine anno?
8. Quali sono, con riferimento all'I.V.A., le differenze tra le fatture da emettere e le fatture da ricevere?
9. Cosa sono le variazioni in aumento e in diminuzione che devono essere apportate al reddito risultante dal bilancio d'esercizio per la determinazione del reddito imponibile ai fini IRES?
10. Come si determina la base imponibile IRAP?
11. Come si contabilizzano le imposte correnti a fine esercizio?
12. Come si contabilizzano gli acconti d'imposta corrisposti durante l'esercizio?
13. Dove si rappresentano in bilancio i crediti tributari e i debiti tributari?
14. Cosa sono i *fondi rischi e oneri*? Quali sono le analogie e quali le differenze tra i *fondi oneri* e i *fondi rischi*?
15. Come si contabilizzano gli accantonamenti ai *fondi oneri*?
16. Come si contabilizzano gli accantonamenti ai *fondi rischi*?
17. Dove si rappresentano in bilancio gli *accantonamenti ai fondi rischi e oneri*?
18. Dove si rappresentano in bilancio i *fondi rischi e oneri*?
19. Cos'è il *trattamento di fine rapporto*? Come si determina l'importo del trattamento di fine rapporto maturato dai dipendenti nell'esercizio?
20. Come si contabilizza il trattamento di fine rapporto mantenuto in azienda nelle imprese con meno di 50 dipendenti?
21. Come si contabilizza il trattamento di fine rapporto destinato a fondi pensione esterni?
22. Quali sono le differenze tra il *procedimento analitico* e il *procedimento sintetico* di valutazione dei crediti?
23. Come si contabilizzano le svalutazioni dei crediti a fine esercizio?
24. Dove si rappresentano in bilancio i *fondi svalutazione crediti*?

CAPITOLO

13

Sommario del capitolo

- 13.1 La logica di fondo delle scritture di rettifica
- 13.2 Ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali
- 13.3 Il test di impairment e l'eventuale svalutazione delle immobilizzazioni
- 13.4 Le rimanenze finali e il ciclo del magazzino
- 13.5 Risconti attivi e passivi
- 13.6 Contributi in conto impianti
- 13.7 La capitalizzazione dei costi per generazione endogena delle immobilizzazioni

Le scritture di rettifica

di Antonio Del Pozzo

Le *scritture di rettifica*, al pari delle scritture d'integrazione, sono svolte nella fase di assestamento dei conti.

L'obiettivo perseguito con queste rilevazioni è quello di **rettificare i ricavi e i costi già contabilizzati in conseguenza degli scambi monetari per ricondurli, in quanto in parte relativi a esercizi successivi, alla loro competenza economica**.

I valori da rilevare influenzano significativamente il bilancio di esercizio e pertanto i criteri di valutazione sono disciplinati dai principi contabili e dalla normativa civilistica sul bilancio.

13.1 La logica di fondo delle scritture di rettifica

Alla fine dell'anno, in sede di scritture di assestamento, ci rendiamo conto che vi sono alcuni conti accesi ai valori economici di reddito che riportano saldi eccedenti rispetto alla **competenza economica**. Ciò in quanto i componenti negativi o positivi di reddito rilevati in **conseguenza delle transazioni eseguite con i terzi, riguardando fenomeni congiunti nel tempo e a cavallo di più esercizi, non rappresentano il valore dell'attività economica svolta nell'anno**.

Il **problema contabile** che si deve affrontare riguarda, pertanto, la necessità di ricondurre i componenti negativi o positivi di reddito, già **riportati nei conti, alla loro competenza economica e di considerare quale patrimonio** (tra le attività o le passività) la parte eccedente di tali costi e ricavi. Considerata tale finalità, queste rilevazioni contabili sono definite *scritture di rettifica*.

Ricompriamo tra le scritture di storno anche quelle di *svalutazione*.¹ In tali casi si tratta di prendere atto che un'attività non è più in grado di generare benefici economici futuri, cioè non si può più ipotizzare che contribuirà a produrre in futuro flussi di cassa in entrata. Essa va quindi *svalutata* per tenere conto della perdita di valore subita.

¹ Escluse, per quanto chiarito nei capitoli precedenti, le svalutazioni dei crediti.

Le principali scritture di rettifica sono le seguenti:

- ammortamenti;
- svalutazioni e *test di impairment* delle immobilizzazioni materiali e immateriali;
- rimanenze finali di:
 - a. materie prime, merci e materie sussidiarie e di consumo
 - b. prodotti finiti, semilavorati;
 - c. opere su commessa e di durata ultrannuale
- risconti attivi e passivi;
- capitalizzazione dei costi per generazione endogena di immobilizzazioni;
- contributi in conto impianti;
- svalutazione delle partecipazioni;
- valutazione delle rimanenze finali di titoli



La svalutazione delle partecipazioni e la valutazione delle rimanenze finali di titoli saranno trattate nei capitoli successivi del testo.

Le scritture di rettifica, dal punto di vista della tecnica contabile, presentano una caratteristica del tutto peculiare: la movimentazione che eseguiamo sia in *dare* sia in *avere* è costituita da valori economici, negativi e positivi. Le scritture di rettifica costituiscono, pertanto, c.d. *permutazioni economiche*.

All'interno delle scritture di rettifica possiamo individuare dei sotto-gruppi che presentano similitudini sul piano della logica delle rilevazioni.

Costi sospesi

Schema concettuale che si applica alle **rimanenze finali**, ai **risconti attivi** e alle **capitalizzazioni dei costi**. Si tratta di costi sospesi, cioè da rinviare al futuro, in quanto di competenza in parte di esercizi successivi. La rilevazione consiste nel contabilizzare un componente positivo di reddito (in *avere*, che rettifica il costo già sostenuto) e una corrispondente attività patrimoniale (in *dare*, si tratta proprio del costo sospeso, che cederà utilità in futuro).

Ricavi sospesi

Per i ricavi sospesi, da rinviare al futuro, schema concettuale che si applica ai **risconti passivi** e ai **contributi pubblici in conto impianti**, la rilevazione consiste nel contabilizzare un componente negativo di reddito (in *dare*, che rettifica il ricavo già contabilizzato) e una corrispondente passività (in *avere*, si tratta proprio del ricavo sospeso di competenza degli esercizi successivi).

Ammortamento dei costi pluriennali

Per i **costi pluriennali** riguardanti le immobilizzazioni materiali e immateriali, procediamo idealmente con questi tre passaggi:

- la parte già contabilizzata la consideriamo un'attività dello stato patrimoniale;
- annotiamo la parte di costo di competenza economica tra i componenti negativi di reddito (gli ammortamenti, in *dare*);
- in contropartita contabilizziamo una diminuzione del costo pluriennale, in *avere* come fondo ammortamento, che costituisce dunque una sua rettifica del valore dell'attivo.

Svalutazioni

La rettifica delle attività per svalutazioni consiste nel considerare il costo di competenza economica dell'esercizio conseguente alla perdita di valore dei cespiti (ad es. per la **svalutazione delle immobilizzazioni**) che si rileva in *dare* e, di conseguenza, si provvede a diminuire il valore delle attività (in *avere*) creando un apposito fondo svalutazione.

Più avanti, con gli opportuni esempi, renderemo maggiormente comprensibili questi schemi di riferimento di massima.

13.2 Ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali

L'ammortamento è la procedura tecnico-contabile mediante la quale si effettua la ripartizione del costo di acquisto di un'immobilizzazione materiale o immateriale nel periodo della sua vita economica stimata.

La ripartizione deve rispondere al principio della competenza economica e consentire la misurazione del costo dei cespiti in relazione all'utilità che hanno ceduto nel corso dell'esercizio. Ciò presuppone la definizione preventiva di un metodo sistematico e razionale di valutazione che consenta di determinare attendibilmente l'utilità che il bene cede durante l'esercizio. Tale metodo trova concretizzazione nel c.d. *piano di ammortamento*.

Solo per completezza si precisa, in premessa, che l'ammortamento non risponde a esigenze di carattere finanziario di ripartizione dell'eventuale debito assunto per il finanziamento dell'acquisto dell'immobilizzazione (che avrà vita autonoma nel passivo dello stato patrimoniale). È tuttavia vero che l'ammortamento, essendo un c.d. *costo non monetario*, consente indirettamente di autofinanziare l'impresa. In ciascun esercizio al quale viene addebitato in conto economico, infatti, l'ammortamento non produce un'uscita di denaro (questa si è verificata in sede di acquisto del cespite dal fornitore, oppure è stato contratto eventualmente un finanziamento per l'esborso), ma riduce la possibilità di ripartizione degli utili ai soci. L'effetto è dunque di potenziare le risorse finanziarie, trattenendole, a disposizione dell'impresa.

Il piano di ammortamento è caratterizzato dal *driver* (potremmo dire, traducendo dall'inglese, il *fattore*) che consente di determinare l'utilità ceduta dal bene pluriennale all'attività economica svolta durante l'esercizio. Esso viene ricondotto, anche dai principi contabili, alle seguenti variabili principali:

- la *durata* (il tempo in cui un bene viene normalmente utilizzato);
- il *consumo fisico* (l'utilità in termini di servizi che il bene può cedere usualmente lungo la sua esistenza);
- l'*obsolescenza del bene*, cioè la sua possibilità di concreto sfruttamento economico dovuta sia a fattori economici di varia natura, di ambiente e di mercato (innovazione tecnologica, cambiamento dei gusti dei consumatori, progresso tecnologico, che può rendere del tutto improduttivo, per anti-economicità, un impianto).

I criteri generali di valutazione degli ammortamenti sono esplicitati dal legislatore civilistico il quale, all'articolo 2426 numero 2 del Codice Civile, prevede che «il costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve

Il piano di ammortamento

essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione».

Le stesse previsioni sono ribadite dal principio contabile OIC 16, Paragrafo 49 e seguenti.

Tutti i cespiti materiali e immateriali aventi utilità pluriennale sono ammortizzati, tranne quelli la cui utilità non si esaurisce (es. i terreni non destinati a finalità agricole, le opere d'arte). Di conseguenza, non sono soggetti ad ammortamento i beni la cui utilizzazione non è limitata nel tempo.

L'ammortamento è calcolato non appena il cespite entra in funzione, e quindi inizia a essere utilizzato. Al momento dell'acquisizione di un cespite pluriennale, occorre dunque definire un piano di ammortamento che tenga conto:

- del costo di acquisto del cespite;
- del fattore e del correlativo parametro che consente di determinare la cessione di utilità del cespite in relazione alla residua possibilità di utilizzazione;
- del c.d. *terminal value*, cioè il valore di probabile dismissione alla fine del periodo di detenzione.

Il valore da ammortizzare è costituito dalla differenza tra il costo storico e il valore alla fine della detenzione; di conseguenza, tratteremo insieme i punti a) e c).

a) e c) Il valore di riferimento sul quale eseguire l'ammortamento

L'ammortamento va determinato tenendo conto sia del costo storico del bene sia dell'eventuale *terminal value*.

Il costo storico del bene è quello riportato nella fattura di acquisto o, in caso di costruzione interna, il *costo di produzione*.

Il *terminal value* riguarda invece l'eventuale valore probabile di dismissione del bene. Ad esempio, vi può essere un mercato dei beni usati nel quale può risultare facile vendere il bene alla fine del suo ciclo di utilizzo. Ciò riguarda, in particolare, gli automezzi o alcuni macchinari industriali.

Le incertezze legate alla stima del *terminal value*, tuttavia, comportano spesso, anche in ossequio al principio di prudenza, che l'ammortamento venga determinato semplicemente sul costo storico di acquisto del cespite.

b) Il fattore e il correlativo parametro che consente di determinare la cessione di utilità del cespite in relazione alla residua possibilità di utilizzazione.

L'art. 2426 C.C. prevede che l'ammortamento sia definito tenendo conto del residuo valore di utilizzazione dei cespiti. Di conseguenza, è come se, periodo per periodo, si valutasse l'utilità che il bene ancora può cedere, e l'ammortamento assume il significato di valore dell'utilità ceduta nel corso dell'esercizio.

Tale perdita di utilità deve essere stabilita preventivamente al momento della definizione del piano di ammortamento, salvo sua modifica da motivare in nota integrativa nel corso dei diversi esercizi.

La determinazione del fattore che consente di calcolare la quota di ammortamento è aspetto particolarmente complesso. Il criterio più utilizzato, privilegiato anche dal punto di vista fiscale, è quello di calcolare l'ammortamento considerando il tempo quale fattore di deperimento di utilità del bene.

In relazione al tempo, assumendo dunque che nel periodo di utilizzo il consumo del bene sia costante, si determina una quota di ammortamento. Ad esempio, ipotizzando una

durata di un cespite di 5 anni, posto pari al 100% il valore complessivo del bene, si giunge a stabilire che il bene subisce un deperimento per una quota del 20% annuo.

Occorre chiarire che gli ammortamenti devono essere calcolati secondo i predetti criteri civilistici. L'amministrazione finanziaria, ai fini fiscali, come si vede dal riquadro di Approfondimento 13.1, stabilisce delle aliquote di ammortamento presuntive che non possono essere superate ai fini fiscali. Ciò per evitare che le imprese che hanno elevata redditività sfruttino gli ammortamenti per ridurre il carico fiscale.

APPROFONDIMENTO 13.1

L'amministrazione finanziaria stabilisce presuntivamente, con le tabelle dei coefficienti di ammortamento di cui al D.M. del 31.12.1988, le aliquote di riferimento suddivise per settore merceologico (articolati per gruppo di industrie e specie) e tipologia di bene.

TABELLE MINISTERIALI AMMORTAMENTO PER SETTORE DI ATTIVITÀ ECONOMICA Gruppo 5 - Industrie manifatturiere alimentari

Specie 1a - Brillatura del riso, pilatura e altre lavorazioni di cereali e legumi, esclusa la molitura

- Fabbricati destinati all'industria (edifici, opere idrauliche fisse, silos, strade e piazzali, fognature, vasche e serbatoio) 3%
- Silos in materiale ferroso 8%
- Silos in materiale plastico 10%
- Costruzioni leggere (tettoie, baracche, ecc.) 10%
- Macchinari operatori e impianti 10%
- Macchine per la preparazione degli alimenti 12,5%
- Attrezzatura varia e minuta 20%
- Mobili e macchine ordinarie d'ufficio 12%
- Macchine d'ufficio elettromeccaniche ed elettroniche compresi i computers e i sistemi telefonici elettronici 20%
- Autoveicoli da trasporto (autoveicoli pesanti in genere carrelli elevatori, mezzi di trasporto interno, ecc.) 20%
- Autovetture, motoveicoli e simili 25%

Implicitamente, la normativa fiscale assume, di conseguenza, che l'ammortamento dei cespiti dipenda dal fattore tempo che viene parametrato alla durata fisiologica dei beni.

Sarà possibile, tuttavia, documentare un ammortamento maggiore di quello medio, oppure minore. In tali casi è necessario/opportuno acquisire una perizia tecnica che dimostri il maggiore o minore deperimento fisico ed economico del cespite.

Altri driver per la determinazione dell'ammortamento possono essere costituiti dall'operatività svolta (numero dei pezzi lavorati, chilometri percorsi, ecc.). È frequente, al riguardo, che le autovetture o gli automezzi vengano ammortizzati in funzione dei chilometri percorsi, assumendo una percorrenza massima di normale utilizzo. Ad esempio, un'autovettura può essere mediamente utilizzata per 200.000 km e, di conseguenza, il costo annuo può essere calcolato in proporzione ai chilometri percorsi.

Sul piano dei valori che sorgono per effetto dell'operazione, dobbiamo considerare che la rilevazione degli ammortamenti esprime l'esigenza di attribuire a ciascun esercizio la quota di costo relativa al deperimento fisico o economico che il bene pluriennale ha subito nell'esercizio e, al tempo stesso, rettificare il valore riportato nello stato patrimoniale. Il valore dell'ammortamento corrisponde, infatti, anche alla diminuzione del residuo valore di utilizzo del cespite.

Un esempio di scrittura contabile di rilevazione degli ammortamenti è riportato nell'Esempio 13.1.

ESEMPIO 13.1



A fine esercizio 200nn, l'impresa, dopo aver determinato in € 1.500,00 la quota di ammortamento del cespite XY, procede alla rilevazione dell'ammortamento in Contabilità Generale.

Libro giornale

Data	Conto	Variazione	Dare	Avere
31/12/20nn	Ammortamento bene XY	VE-	1.500,00	
31/12/20nn	F.do ammortamento bene XY			1.500,00

L'ammortamento costituisce una variazione economica negativa in quanto misura il costo dell'esercizio riguardante il cespite pluriennale. L'accrescersi del fondo ammortamento costituisce una variazione economica positiva in quanto rettifica il costo pluriennale già annotato e da iscriversi tra le attività (al netto appunto del fondo ammortamento).

In bilancio, il costo storico delle immobilizzazioni immateriali e materiali deve essere rappresentato nella macro-classe B) (al numero I. le "Immobilizzazioni immateriali" e al numero II. le "Immobilizzazioni materiali").

Gli ammortamenti dell'esercizio costituiscono componente del costo della produzione.

Il fondo ammortamento, che movimentiamo in avere, andrà nel tempo a sommare tutte le diverse quote di ammortamento effettuate negli anni.

Mentre dal punto di vista contabile, il fondo ammortamento funziona in *avere* (come passività), lo schema civilistico di bilancio per lo stato patrimoniale prevede che l'iscrizione delle voci dell'attivo avvenga al netto delle rettifiche di valore. I fondi di ammortamento di conseguenza (lo stesso avviene per le altre poste rettificative, ad esempio, i fondi svalutazione) vengono rappresentati in bilancio con segno negativo, a diretta diminuzione del cespite cui si riferiscono.

Nel bilancio, dunque, nell'attivo dello stato patrimoniale del bilancio rappresenteremo il c.d. *valore residuo contabile* (anche conosciuto con il nome inglese di *book value*, valore di libro), pari alla somma algebrica del costo storico meno il fondo ammortamento.

ESEMPIO 13.2

Calcolo del *book value* (da riportare nell'attivo dello stato patrimoniale civilistico)

- Impianto € 100.000,00 (A)
- Fondo ammortamento impianto € 80.000,00(B)
- *Book value* = € 20.000,00 (A-B)



Il libro cespiti

La normativa fiscale (DPR 600/1973), al fine di poter dedurre dal reddito d'esercizio le quote di ammortamento, che devono comunque essere imputate a conto economico, prevede la tenuta del registro dei beni ammortizzabili (c.d. *libro cespiti*). Nel registro devono essere indicati separatamente, predisponendo per ciascun bene una singola scheda, i beni immobili e i beni mobili iscritti in pubblici registri (ad esempio, le autovetture). Le altre tipologie di beni materiali e immateriali ammortizzabili possono essere annotati o singolarmente o raggruppati per categorie omogenee, per anno di acquisizione o per coefficiente di ammortamento. Norme particolari d'iscrizione sono inoltre previste per i beni materiali strumentali utilizzati per l'esercizio delle attività regolate di distribuzione e trasporto di gas naturale e di energia elettrica.

Nel registro, per ciascun bene o categoria omogenea devono essere indicati:

- a) la descrizione del bene;
- b) l'anno di acquisizione del bene e/o di entrata in funzione (da cui decorre l'ammortamento);
- c) il costo originario;
- d) eventuali rivalutazioni e/o svalutazioni;
- e) il fondo di ammortamento raggiunto nel periodo precedente;
- f) il coefficiente di ammortamento effettivamente praticato nel periodo d'imposta;
- g) la quota annuale di ammortamento;
- h) le eliminazioni dal processo produttivo, con evidenza dei componenti di reddito realizzati.

Nel registro devono essere indicati, inoltre, i beni di costo non superiore a € 516,46, se non sono stati direttamente imputati a conto economico (per i quali sul fronte fiscale è possibile dedurre integralmente il costo nell'esercizio di sostenimento).

Con gli stessi criteri si procede all'ammortamento delle immobilizzazioni immateriali. Posto che il Codice Civile si pone nella prospettiva di tutelare i terzi, l'art. 2426, ai punti 5 e 6, stabilisce criteri particolarmente stringenti per la capitalizzazione dei costi delle immobilizzazioni immateriali (argomento che tratteremo più avanti) e per l'ammortamento delle stesse.

In particolare, si richiede che i costi di impianto e di ampliamento debbano essere ammortizzati entro 5 anni. I costi di sviluppo devono essere ammortizzati secondo la loro vita utile (e in un periodo non superiore a cinque anni quando questa non possa essere determinata). Ciò in quanto, in caso di insolvenza, si tratterebbe di beni intangibili e di conseguenza di difficile recupero da parte dei creditori.

Anche per l'avviamento, che può essere rappresentato nell'attivo solo se acquisito a titolo oneroso, si chiede di stabilire un periodo di ammortamento coincidente con la vita utile dello stesso. Il piano di ammortamento coincide, di conseguenza, con gli anni in cui si prevede una capacità dell'azienda acquisita di generare sovra-reddito. Tuttavia, se la vita utile non può essere determinata, l'avviamento deve essere ammortizzato entro un periodo non superiore a dieci anni.

Articolo 2426 comma 1, punti 5) e 6) Codice Civile

«Nelle valutazioni devono essere osservati i seguenti criteri:

- 5) i costi di impianto e di ampliamento e i costi di sviluppo aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale. I costi di impianto e ampliamento devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni. I costi di sviluppo sono ammortizzati secondo la loro vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, sono ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni. Fino a che l'ammortamento dei costi di impianto e ampliamento e di sviluppo non è completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati;
- 6) l'avviamento può essere iscritto nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale, se acquisito a titolo oneroso, nei limiti del costo per esso sostenuto. L'ammortamento dell'avviamento è effettuato secondo la sua vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, è ammortizzato entro un periodo non superiore a dieci anni. Nella nota integrativa è fornita una spiegazione del periodo di ammortamento dell'avviamento».

Anche per le immobilizzazioni immateriali è prassi procedere alla creazione di un fondo ammortamento che rettifica indirettamente il valore dei cespiti.

L'ammortamento delle immobilizzazioni materiali

È stata abbandonata, di conseguenza, la vecchia prassi di contabilizzare gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali direttamente in conto. Tale procedura di ammortamento, si ribadisce oramai abbandonata, viene detta c.d. *diretta*.

ESEMPIO 13.3

La società ha acquistato un software per € 10.000 che viene ammortizzato nella percentuale del 20%.

Libro giornale

Data	Conto	Variazione	Dare	Avere
31/12/20nn	Ammortamento software	VE-	2.000,00	
31/12/20nn	F.do ammortamento software			2.000,00

La prassi di procedere alla rilevazione dell’ammortamento con *metodo indiretto* risponde all’esigenza di potere descrivere in nota integrativa (vedi più avanti) il totale degli ammortamenti calcolati in passato.

Si ribadisce che le immobilizzazioni immateriali non sempre trovano rappresentazione in bilancio a causa della difficoltà di dare un valore a quelle create internamente dalle imprese (vedi più avanti, la capitalizzazione dei costi).

13.3 Il test di impairment e l’eventuale svalutazione delle immobilizzazioni

Sovente l’ammortamento viene assimilato alla verifica di perdita durevole di valore, o come viene denominata nei principi contabili internazionali, al *test di impairment*.

Si tratta, invece, di rilevazioni contabili che colgono aspetti diversi. Con l’ammortamento, abbiamo visto, si addebita una quota del costo pluriennale dei cespiti materiali e immateriali in funzione della residua possibilità di utilizzazione.

Con il test di *impairment*, invece, si procede alla verifica di funzionalità duratura del cespite. Il bene pluriennale, infatti, può divenire inservibile per una serie di cause sopravvenute non previste in sede di definizione del piano di ammortamento.

Occorre verificare, di conseguenza, che il valore contabile delle immobilizzazioni (materiali, immateriali e finanziarie) non sia inferiore al maggiore di questi due valori:

- il *valore d’uso del bene*, cioè il valore attuale del contributo che il bene arreca alla produzione dei futuri esercizi;
- il *fair value*, o più semplicemente il valore astratto di mercato del cespite nelle condizioni in cui si trova.

In sintesi, si valuta il maggiore tra valore d’uso e valore astratto di mercato del bene e ci si assicura che tale valore non sia inferiore al valore del cespite riportato in contabilità. Il valore contabile del cespite (*book value*) è, come abbiamo visto, pari al costo storico del cespite meno i fondi di ammortamento.

ESEMPIO 13.4

Valori di riferimento per il test di *impairment*

Ipotesi 1

- Impianto € 100.000,00 (A)
- Fondo ammortamento impianto € 80.000,00 (B)
- *Book value* = € 20.000,00 (A-B)
- *Fair value* = € 15.000,00
- Valore d’uso = € 30.000,00

In questo caso si può mantenere il valore contabile.

Ipotesi 2

- Impianto € 100.000,00 (A)
- Fondo ammortamento impianto € 80.000,00 (B)
- *Book value* = € 20.000,00 (A-B)
- *Fair value* = € 15.000,00
- Valore d’uso = € 18.000,00

In questo caso si deve svalutare di € 2.000,00 riconducendo il valore contabile netto a € 18.000,00.

La scrittura contabile è la seguente

Libro giornale

Data	Conto	Variazione	Dare	Avere
31/12/20nn	Svalutazione per perdita durevole di valore impianto	VE-	2.000,00	
31/12/20nn	F.do svalutazione per perdita di valore impianto			2.000,00

La determinazione del valore d’uso richiede l’individuazione prospettica dei flussi di cassa che il cespite può generare nel tempo. Questo riferimento rende evidente che i saldi di bilancio non sono statici ma dipendono dalle prospettive dell’attività economica futura, e dunque sono dinamici. Il *fair value* richiede invece una valutazione astratta del valore di mercato del cespite.

Un altro esempio può chiarire ulteriormente il concetto. Nei bilanci delle società di calcio, tra le immobilizzazioni immateriali figurano come voce particolarmente significativa i c.d. *diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori*. Si tratta di una posta patrimoniale pluriennale di natura immateriale rappresentata dal diritto per la società di calcio di usufruire della prestazione sportiva. A tale prestazione si possono correlare gli incrementi dei ricavi riconducibili alla vendita dei biglietti, alla cessione dei diritti televisivi, alle sponsorizzazioni, alla pubblicità e al *merchandising*. Sono equiparabili ai diritti di concessione e simili (voce B.I.4 dello Stato Patrimoniale). Infatti, la società sportiva sfrutta in esclusiva le prestazioni del calciatore per un periodo determinato di tempo, cui deve pertanto essere correlato l’ammortamento.

Se un calciatore per il quale è stata corrisposta questa indennità (che consente alla squadra di calcio di sfruttarne le prestazioni sportive) smette per qualsiasi motivo di giocare (vuole ritirarsi, un infortunio, ecc.) si pone evidentemente il problema del recupero dell’investimento eseguito.

Il test di *impairment* condurrà pertanto alla conclusione che il predetto diritto va svalutato in conseguenza della perdita di valore che ha subito. Si constata infatti che:

- a. non sono più recuperabili i flussi finanziari dell'investimento **eseguito** nell'**acquisto** (termine del tutto **improprio** ma di utilizzo comune nel mondo **giornalistico**) del calciatore;
- b. non si può realizzare alcunché con la cessione del diritto ad altre squadre (il calciatore non gioca, quindi non sarebbe possibile).

13.4 Le rimanenze finali e il ciclo del magazzino

Il principio di **competenza economica** richiede che vengano attribuiti a ciascun esercizio i costi che riguardano i fattori **produttivi** impiegati e consumati per l'ottenimento della produzione, cioè che sono serviti per generare gli *output* ottenuti per effetto dell'attività economica.

Alla fine dell'anno si verifica normalmente che vi sono rimanenze di varia natura che ancora non sono stati impiegate e consumate; si tratta di beni che sono stati acquistati o prodotti ma per i quali non si è **completato** il ciclo di utilizzazione economica.

Si pone il **problema**, di conseguenza, di dare un valore alle rimanenze finali.

Le rimanenze, dal punto di vista civilistico di bilancio, vanno opportunamente ricondotte per *natura* ai seguenti grandi gruppi:

I gruppo - Rimanenze che incidono sui costi di produzione

- rimanenze di materie prime, tipiche delle imprese industriali;
- rimanenze di merci, tipiche delle aziende della distribuzione commerciale e in ogni caso prodotti che possono essere venduti e che non hanno subito e non devono subire un processo di trasformazione;
- materie di consumo utilizzate per completare i prodotti (es. imballaggi);

II gruppo - Rimanenze di prodotti finiti e semilavorati

- rimanenze di prodotti finiti, l'*output* delle imprese industriali;
- rimanenze di semilavorati, *output* intermedio delle imprese industriali;

III gruppo - Rimanenze di opere e servizi di durata ultrannuale su commessa

Riferiamo il ragionamento che segue alle rimanenze del primo gruppo.

Dobbiamo fare una premessa. I fattori produttivi che l'impresa utilizza durante l'esercizio sono costituiti dalle rimanenze iniziali dell'anno precedente più tutti gli acquisti eseguiti durante l'anno. Se vi sono beni in rimanenza alla fine del periodo amministrativo, dobbiamo tenerne conto per rettificare i componenti negativi di reddito, in quanto una parte dei costi sopportati non è di competenza dell'esercizio ma lo diventerà nell'esercizio successivo (o negli esercizi successivi). Anche intuitivamente dovremo, di conseguenza, se vogliamo determinare il costo di competenza dell'esercizio, eseguire una somma algebrica, come mostrato nella Tabella 13.1

Rimanenze che incidono sui costi di produzione

Tabella 13.1

Descrizione		Valore
+	Rimanenze iniziali merci dell'anno precedente	1.000,00 €
+	Acquisti merci dell'esercizio	5.500,00 €
-	Rimanenze finali merci alla fine dell'esercizio	800,00 €
=	Costo del venduto	5.700,00 €

Per gli analisti finanziari questo è un aggregato fondamentale per interpretare la dinamica dei costi dell'esercizio, e assume la configurazione di *costo del venduto* (*cost of good sold*) che consente di determinare l'incidenza del costo di un determinato fattore produttivo sul valore della produzione. Si tratta di un tipico *costo variabile* e d'incidenza tendenzialmente costante in quanto il peso del costo variabile sui ricavi tende a rimanere stabile con piccole oscillazioni dovute a maggiore efficienza o a sconti ottenuti in relazione ad acquisti di rilevante entità. Quest'ultima va sempre attentamente monitorata, perché significative oscillazioni possono essere indicative di gravi anomalie gestionali o contabili.

Ad esempio, le verifiche fiscali condotte dall'Agenzia delle Entrate possono disconoscere l'efficacia probatoria delle scritture contabili ai fini della dichiarazione dei redditi proprio in conseguenza di una eccessiva volatilità del costo del venduto.

Nell'esempio che abbiamo riportato nella Tabella 13.1, le rimanenze finali di € 800,00 non sono con tutta evidenza un costo dell'esercizio. Le dobbiamo, anzi, considerare un componente positivo di reddito, in modo da ricondurre i costi delle merci alla loro competenza economica. Si tratta di un costo che dovremo sospendere e considerare, al tempo stesso, un'attività dello stato patrimoniale, che ridiventerà di conseguenza costo delle merci nell'esercizio successivo.

La valutazione e la rilevazione delle rimanenze finali permette, di conseguenza, di rettificare nel conto economico il valore degli acquisti dei fattori produttivi, per ricondurli al costo di competenza dell'esercizio. Al tempo stesso, ci consente di annotare un'attività dello stato patrimoniale nell'esercizio in chiusura, che ridiventerà un costo nell'esercizio successivo.

Le scritture contabili per la rilevazione delle rimanenze consistono nell'annotare tra i componenti positivi di reddito le rimanenze finali a rettifica dei costi d'acquisto (VE+). Il corrispondente costo sospeso (VE-) dovremo considerarlo, invece, tra le attività dello stato patrimoniale.

ESEMPIO 13.5

A fine esercizio 200nn, l'impresa rileva rimanenze di merci per € 800,00.

Libro giornale

Data	Conto	Variazione	Dare	Avere
31/12/20nn	Rimanenze di merci	VE-	800,00	
31/12/20nn	Merci c/rimanenze finali			800,00



Libro mastro

Rimanenze di merci	Merci c/rimanenze finali
800,00	800,00
Costo sospeso da rappresentare a stato patrimoniale	Componente positivo del reddito, da epilgare a conto economico di rettifica dei costi di acquisto delle merci e del costo per rimanenze iniziali di merci

I criteri di valutazione

Per la **valutazione delle rimanenze finali** vige il principio generalissimo del costo specifico, che tuttavia deve essere temperato con il *principio di prudenza*.

Il criterio di base previsto dall'art. 2426 del Codice Civile è, infatti, che le rimanenze devono essere valutate al costo di acquisto o di produzione, o al valore di mercato, se minore, in ossequio al principio di prudenza. Se, infatti, il valore delle rimanenze diminuisce in conseguenza delle dinamiche dei prezzi, è probabile che al momento della cessione dell'output l'impresa subisca tale diminuzione di valore. Sempre in ossequio al principio di prudenza, non si terrà conto, invece, dei prezzi di mercato se il loro andamento è maggiore dei costi di acquisto; ciò in quanto non è possibile rilevare utili solo sperati. Soprattutto per i beni ad avanzata tecnologia, si può verificare che i prezzi di mercato scendano così tanto da essere inferiori ai costi che nel passato l'impresa ha sostenuto per la loro acquisizione.

ESEMPIO 13.6

Ipotesi 1

Costo di acquisto	€ 100,00	
Prezzo di mercato	€ 150,00	
Valutazione merci	€ 100,00	(al costo di acquisto)

Ipotesi 2

Costo di acquisto	€ 100,00	
Prezzo di mercato	€ 70,00	
Valutazione merci	€ 70,00	(al prezzo di mercato, in quanto inferiore al costo)

Nell'anno successivo, il valore delle rimanenze finali ritornerà a essere considerato tra i costi della gestione e costituirà, quindi, il valore delle rimanenze iniziali dell'esercizio.

La valutazione al costo storico richiede l'individuazione del c.d. *costo specifico* dei beni cui si riferisce. Occorre quindi individuare analiticamente i beni oggetto di valutazione e correlare a questi i costi specifici di acquisto. Ad esempio, sarà possibile determinare con

esattezza il costo di un quadro, di un'autovettura, di un televisore, di un computer, di un elettrodomestico. Tale possibilità è accentuata dalle tecnologie moderne dei sistemi informativi, che consentono di trattare grandi quantità di dati relativi.

Non sempre però, come vedremo per i beni fungibili e per le opere ultrannuali, è possibile individuare facilmente tale costo.

Il c.d. *costo specifico* dei beni oggetto di valutazione, come detto, va poi confrontato con i valori desumibili dai prezzi di mercato.

Esempio numerico

Poiché si tratta di un argomento essenziale per comprendere il principio di competenza economica, nelle note che seguono presentiamo un esempio di valutazione.

Un'azienda commerciale che opera nel campo dell'informatica per la vendita personal computer è, nell'esercizio 20nn, al suo primo anno di attività.

In questo primo esercizio di attività acquista n. 10 computer al prezzo di € 1.000,00 oltre I.V.A. Di questi, ne vende n. 7 al prezzo di € 2.000,00. Supponiamo, per semplicità di analisi, che questa impresa non svolga altre attività e non abbia altri costi. Nell'anno 20nn, il conto economico si presenterebbe, prima della rilevazione delle rimanenze, in questo modo (Figura 13.1).

Figura 13.1

Conto economico provvisorio - Anno 20nn			
Componenti negativi del reddito		Componenti positivi del reddito	
Merci c/acquisti (relativi a n. 10 computer acquistati a 1.000,00 € ciascuno)	10.000,00	Ricavi delle vendite (Ottenuti dalla vendita di n. 7 computer a € 2.000,00 ciascuno)	14.000,00

Senza considerare le rimanenze finali, violeremmo il principio di competenza economica. L'utile sarebbe determinato in € 4.000,00 (Ricavi di vendita € 14.000,00 meno Acquisti merci € 10.000,00), che non corrisponde all'attività economica dell'esercizio 20nn. L'utile lordo derivante dalla vendita di ciascun computer è, infatti, € 1.000,00 e, considerato che l'attività economica si è conclusa con la vendita di n. 7 computer, dovremmo attenderci un utile lordo di € 7.000,00.

Provvedendo alla rilevazione del valore delle rimanenze finali di computer per € 3.000,00 (valutazione al costo di acquisto), il bilancio recepirà una situazione corretta, come mostrato dal prospetto della Figura 13.2.

Figura 13.2

Conto economico provvisorio - Anno 20nn			
Componenti negativi del reddito		Componenti positivi del reddito	
Merci c/acquisti (relativi a n. 10 computer acquistati a 1.000,00 € ciascuno)	10.000,00	Ricavi delle vendite (Ottenuti dalla vendita di n. 7 computer a € 2.000,00 ciascuno)	14.000,00
		Merci c/rimanenze finali (relative a n. 3 computer valutati al costo di acquisto)	3.000,00

Esempio di valutazione

Il conto economico evidenzia così il risultato dell'attività economica svolta nell'esercizio (utile provvisorio di € 7.000,00, corrispondente al *guadagno* ottenuto dalla vendita di ciascun computer – pari a € 1.000,00 – moltiplicato per le vendite eseguite).

Il patrimonio aziendale, al 31.12.20nn, sarà invece influenzato dal valore delle rimanenze finali come attività (Figura 13.3).

Figura 13.3

Stato patrimoniale provvisorio - Anno 20nn			
Attività		Passività	
Rimanenze finali	3.000,00	...	
...			

Si omette di riportare l'utile provvisorio tra i componenti negativi di reddito e tra il netto patrimoniale perché non si è tenuto conto di tutti i valori che sorgono dalle operazioni (i movimenti finanziari di entrata e di uscita di denaro, della dinamica dei crediti e dei debiti commerciali, ecc.).

Nell'esercizio successivo, che indichiamo con $20nn+1$, le rimanenze all'inizio dell'anno, e cioè quelle finali dell'esercizio precedente 20nn (vige il principio di continuità dei valori), in conseguenza dell'apertura dei conti e della ripresa a competenza (vedi diffusamente più avanti) ritornano a essere considerate costi dell'esercizio.

Ipotizziamo, a questo punto, che nel $20nn+1$ l'azienda compri altri 8 computer al prezzo di acquisto sempre di € 1.000,00 e ne venda n. 9 a un prezzo di € 1.900,00, leggermente minore rispetto all'anno precedente; a fine anno, quindi, rimangono due computer in rimanenza.

Il conto economico si presenterà con questi valori (Figura 13.4).

Figura 13.4

Conto economico provvisorio - Anno 20nn+1			
Componenti negativi del reddito		Componenti positivi del reddito	
Merci c/rimanenze iniziali	3.000,00	Ricavi delle vendite (Ottenuti dalla vendita di n. 9 computer a € 1.900,00 ciascuno)	17.100,00
Merci c/acquisti (relativi a n. 8 computer acquistati a 1.000,00 € ciascuno)	8.000,00	Merci c/rimanenze finali (relative a n. 2 computer valutati al costo di acquisto di € 1.000,00)	2.000,00

L'utile provvisorio può essere quantificato in € 8.100,00 (totale componenti positivi di reddito pari a € 19.100,00 meno totale componenti negativi di reddito pari a € 11.000,00), che corrisponde a € 900,00 di utile lordo su ciascun computer per le 9 vendite effettuate.

Lo stato patrimoniale riporterà tra le rimanenze finali n. 2 computer valutati per € 2.000,00 (Figura 13.5).

Figura 13.5

Stato patrimoniale provvisorio - Anno 20nn+1			
Attività		Passività	
Rimanenze finali	2.000,00	...	
...			

Allo stesso risultato, ovviamente, si giunge se sommiamo agli acquisti dell'anno l'incremento o il decremento (cioè le variazioni) che le rimanenze di merci hanno subito nell'esercizio. L'incremento del valore del magazzino, nel caso di merci, avrà il significato di un minore costo di competenza dell'esercizio; il decremento farà invece aumentare i costi di competenza. Avremo di conseguenza (Tabella 13.2 e Tabella 13.3).

Tabella 13.2

Anno 20nn			
A)	Ricavi di vendita		14.000,00
	+ b.1) Acquisti merci esercizio	10.000,00	
	- b.2) Incremento magazzino	3.000,00	
B)	Costo del venduto (b.1-b.2)		7.000,00
C)	Utile provvisorio (A-B)		7.000,00

Tabella 13.3

Anno 20nn+1			
A)	Ricavi di vendita		17.100,00
	+ b.1) Acquisti merci esercizio	8.000,00	
	+ b.2) Decremento magazzino	1.000,00	
B)	Costo del venduto (b.1+b.2)		9.000,00
C)	Utile provvisorio (A-B)		8.100,00

13.4.1 La valutazione dei beni fungibili: costo medio ponderato, metodo F.i.f.o. continuo e L.i.f.o. continuo e a scatti

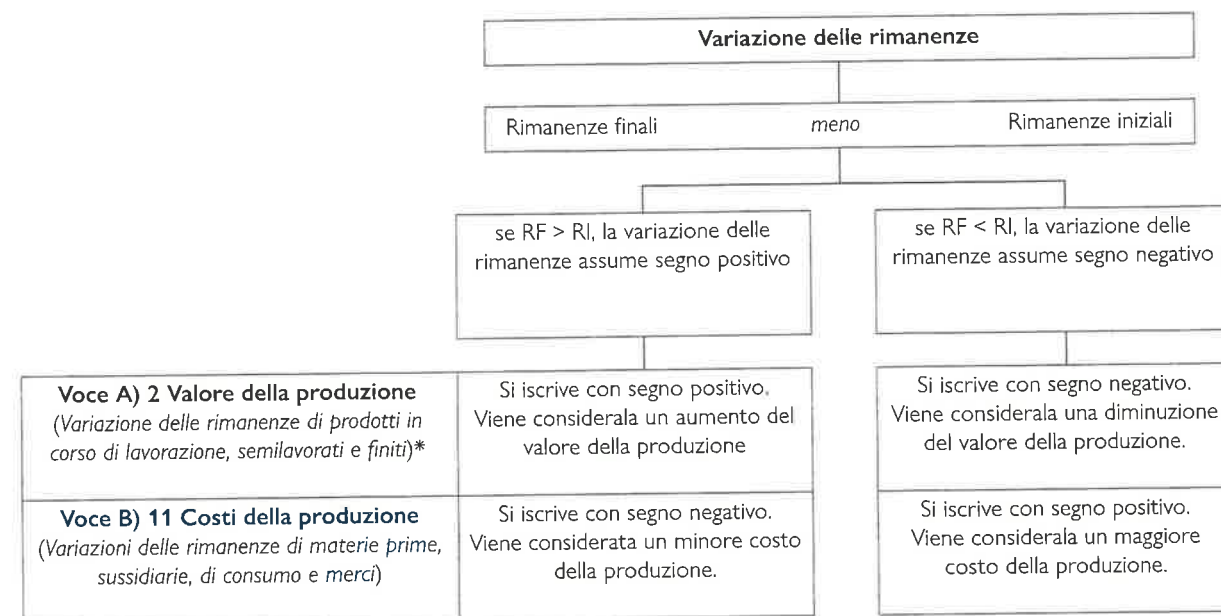
Come abbiamo detto, il principio base della valutazione delle rimanenze è il costo storico, che si declina nella individuazione dei costi specifici sostenuti per i beni in rimanenza.

Non sempre, però, è possibile correlare con certezza i costi di acquisto ai beni in rimanenza. La difficoltà sorge, in particolare, per i c.d. *beni fungibili*.

Vengono ricompresi nei beni fungibili² quei beni che possono essere sostituiti indifferentemente nella produzione o nel consumo in quanto le loro caratteristiche sono identiche

I beni fungibili

² Il bene fungibile per eccellenza, negli studi di economia, è il denaro.



* La stessa logica di esposizione dei segni vale per la voce A3) Variazioni dei lavori in corso su ordinazione

Figura 13.6

Viceversa, se le rimanenze iniziali sono maggiori di quelle finali, la variazione avrà segno negativo in quanto è indicativa della circostanza che una parte dei ricavi di vendita riguarda prodotti già realizzati negli esercizi precedenti.

Nella variazione si include anche, secondo quanto previsto dall'OIC 12, con segno negativo, l'eventuale svalutazione delle rimanenze derivante dal valore desumibile dall'andamento di mercato (se inferiore rispetto al costo).

Identiche considerazioni valgono per le "Variazioni dei lavori in corso su ordinazione".

Le rimanenze finali, contemporaneamente rilevate come attività di stato patrimoniale, verranno sempre rappresentate nella macro-classe C.I) dell'attivo circolante.

La Figura 13.6 espone un quadro riepilogativo sulla problematica dei segni algebrici da inserire nelle diverse voci del conto economico per le variazioni delle rimanenze.

13.5 Risconti attivi e passivi

Tra le scritture di rettifica più complesse sul piano concettuale vi sono i risconti attivi e passivi. Si tratta di **costi o di ricavi** comuni a due o più esercizi già rilevati in quanto la loro manifestazione finanziaria si è già verificata per effetto delle operazioni di scambio monetario (si è determinata cioè l'entrata o l'uscita finanziaria o il sorgere di un credito o di un debito), ma di cui una quota è di competenza economica di esercizi successivi.

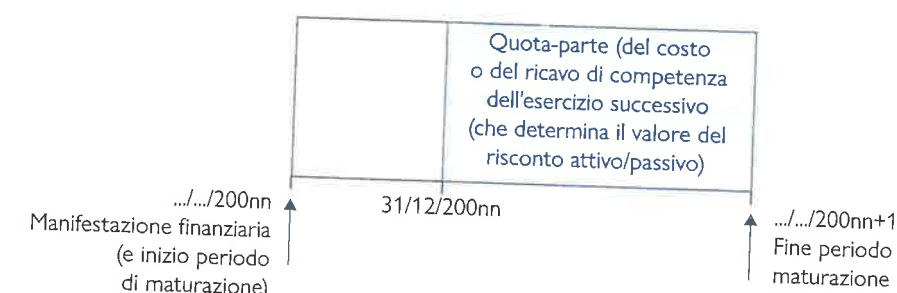


Figura 13.7

Il costo o il ricavo comune a due o più esercizi deve essere suddiviso per l'intero periodo di riferimento; ad esempio, si potrà calcolare la quota mensile o il *dietim* giornaliero. Tale importo deve essere **ragguagliato al periodo di competenza dell'esercizio successivo** (Figura 13.7).

La valutazione dei risconti, al pari dei ratei, avviene sulla base di una specificazione del principio di competenza economica, la c.d. *competenza temporale*.

Per gli approfondimenti sul criterio di competenza temporale si rimanda a quanto detto nel Paragrafo 12.2.

Il risconto si contabilizza:

- come *costo sospeso*, se si tratta di costi comuni a due o più esercizi, e dunque tra i "risconti attivi". Deve essere rappresentato tra le attività in quanto si tratta di un costo che ancora deve cedere utilità;
- come *ricavo sospeso*, se si tratta di ricavi comuni a due o più esercizi, e dunque tra i "risconti passivi". Si rappresenta tra le passività in quanto l'entrata finanziaria si è già verificata anche se il componente positivo ancora deve manifestare la sua utilità.

Un esempio può chiarire il concetto.

Il 1° novembre 20nn l'impresa paga un premio assicurativo annuale. Al 31 dicembre, il responsabile contabile deve tenere presente che parte di questo costo, pur se già sostenuto finanziariamente, è in parte di competenza dell'esercizio successivo. Occorre determinare, di conseguenza, la quota di costo di competenza dell'anno successivo. Posto, ipoteticamente, che il premio annuale sia pari a € 1.460,00, che l'anno non sia bisestile, il *dietim* giornaliero sarà pari a € 1.460,00/365, e cioè € 4,00 giornalieri.

Alla fine dell'anno, pertanto, si deve considerare il risconto attivo corrispondente ai 305 giorni ricadenti nell'esercizio successivo per i quali abbiamo già sostenuto finanziariamente il costo. Moltiplicheremo, di conseguenza, il *dietim* giornaliero di 4,00 € per il numero dei giorni dell'esercizio successivo in cui il costo manifesta i suoi effetti, ottenendo un importo di 1.220,00 € che si configura come **risconto attivo**.

Alla fine dell'anno rettifichiamo, quindi, l'importo dei premi assicurativi già contabilizzati al momento del pagamento, riportandoli tra i risconti attivi. In tal senso, i risconti attivi si comportano come *costi sospesi*.

La rettifica dei costi costituisce un valore economico positivo, da annotare in *avere*, mentre il corrispondente costo sospeso, da annotare conseguentemente in *dare*, troverà rappresentazione nell'attivo dello stato patrimoniale in chiusura di anno. Nell'anno successivo ritornerà a costituire costo dell'esercizio.



Le riprese a competenza dei costi sospesi saranno esaminate nel Capitolo 15.

La scrittura contabile, al momento del pagamento del premio assicurativo (1 novembre) è pertanto:

Libro giornale

Data	Conto	Variazione	Dare	Avere
01/11/20nn	Premi assicurativi	VE–	1.460,00	
01/11/20nn	Fornitori			1.460,00
Data	Conto	Variazione	Dare	Avere
01/11/20nn	Fornitori	VF+	1.460,00	
01/11/20nn	Banca c/c			1.460,00

Il 31 dicembre rettificheremo questo costo con la seguente scrittura contabile:

Libro giornale

Data	Conto	Variazione	Dare	Avere
31/12/20nn	Risconti attivi	VE–	1.220,00	
31/12/20nn	Premi assicurativi			1.220,00

Per effetto della rilevazione dei risconti attivi, nel conto “Premi assicurativi” rimane, di conseguenza, solo la parte del premio di competenza dell’esercizio (nell’esempio, il conto avrà un saldo *dare* di € 240,00, corrispondente ai € 4,00 giornalieri per i giorni già trascorsi dell’anno al 31 dicembre, cioè per 60 giorni).

Lo stesso ragionamento va condotto per i risconti passivi, se, per ipotesi, abbiamo riscosso finanziariamente un ricavo che è in parte di competenza, in quanto comune, a esercizi successivi.

ESEMPIO 13.9

Il 1° novembre dell’anno 20nn incassiamo un fitto trimestrale anticipato di € 3.000,00, pari a un fitto di € 1.000,00 al mese riferito ai mesi di novembre e dicembre dell’anno in corso e al mese di gennaio dell’anno successivo. Il 31 dicembre abbiamo la necessità di rilevare la quota di fitto di competenza dell’anno successivo, che costituisce un ricavo sospeso, tra i risconti passivi. In sede di scritture di assestamento, pertanto, rettifichiamo il fitto attivo, già contabilizzato per l’importo di € 3.000,00, con la seguente scrittura contabile, che produce l’effetto di determinare un importo dei fitti attivi di competenza dell’anno in € 2.000,00 e di rimandare all’esercizio successivo la quota di fitto che deve ancora maturare (€ 1.000).

Libro giornale

Al momento dell’incasso del fitto

Data	Conto	Variazione	Dare	Avere
01/11/20nn	Crediti v/clienti	VF+	3.000,00	
01/11/20nn	Fitti attivi			3.000,00

Data	Conto	Variazione	Dare	Avere
01/11/20nn	Banca	VF+	3.000,00	
01/02/20nn	Crediti v/clienti			3.000,00

Alla fine dell’anno

Data	Conto	Variazione	Dare	Avere
31/12/20nn	Fitti attivi	VE–	1.000,00	
31/12/20nn	Risconti passivi			1.000,00

Libro mastro

Fitti attivi		Banca c/c		Crediti v/clienti	
	3.000,00	3.000,00		3.000,00	
1.000,00					3.000,00
Risconti passivi					
	1.000,00				

13.6 Contributi in conto impianti

Lo Stato, nelle sue diverse articolazioni istituzionali (Ministeri, Regioni, Comuni, ecc.) incoraggia in differenti forme l’attività economica delle imprese. Le principali forme di aiuto finanziario sono costituite dai contributi in conto esercizio, in conto capitale e in conto impianti. Quando si è certi del loro ottenimento, possono essere iscritti in bilancio.

Nei contributi in **conto esercizio** il sostegno finanziario è costituito dalla reintegrazione di parte dei costi sostenuti in quanto l’attività economica svolta, per differenti ragioni, non consente il pareggio economico o va in ogni caso sostenuta per ragioni sociali.

Ad esempio, godono di agevolazione con contributi in conto esercizio le imprese di trasporto per i costi dei carburanti. Il contributo si configura come un componente positivo del valore della produzione.

Nella struttura civilistica del Codice Civile, data la temporaneità che può assumere il sostegno concesso dallo Stato (ogni anno dovrà essere riassegnato per confermare la volontà politica degli obiettivi sottesi al riconoscimento dell’agevolazione), si prevede che i contributi in conto esercizio vengano evidenziati separatamente nella voce “*Altri ricavi e proventi*”. L’ottenimento di un contributo in conto esercizio viene trattato contabilmente, di conseguenza, come un qualsiasi (altro) ricavo di esercizio, adattando opportunamente il conto interessato.

I **contributi in conto capitale** si descrivono sinteticamente solo per completezza, in quanto sono in disuso le leggi agevolative che li prevedevano. Si tratta di aiuti al rafforzamento del capitale dell’impresa agevolata che si concretizzano in un aumento del patrimonio

Conto esercizio

Conto capitale

netto. A fronte di un progetto di investimento complesso, lo Stato concede un contributo a fondo perduto, senza dunque una contro-partita. Di conseguenza, vengono rilevati contabilmente iscrivendo un credito verso lo Stato e in contropartita un fondo di riserva del capitale netto.

Conto impianti

I contributi in **conto impianti** hanno lo scopo di rendere conveniente l’acquisto di immobilizzazioni materiali o immateriali, per mezzo di un contributo finanziario commisurato a una percentuale dell’investimento eseguito.

Le leggi che prevedono tali agevolazioni sono numerosissime e molto complesse. In via generale, si prevede che l’investimento debba rientrare in una determinata categoria (ammodernamento, espansione, sostituzione, ristrutturazione) e che sia costituito dall’acquisto di beni materiali o immateriali ritenuti meritevoli di agevolazione (investimenti c.d. ammissibili). A volte si prevede che il beneficiario mantenga determinati *standard* occupazionali per un certo periodo di tempo, con un’oscillazione massima consentita. Lo scopo ultimo dell’aiuto pubblico è, infatti, quello del mantenimento o dell’incremento dei livelli di occupazione.

Nei principi contabili sono ammesse **due modalità di trattamento dei contributi** in conto impianti (si veda anche il principio contabile OIC12).

Con la prima si procede direttamente a rettificare il contributo finanziario ricevuto come costo di acquisto degli investimenti agevolati.

Con la seconda si procede, invece, a riportare i contributi tra i risconti passivi, e ad attribuirli a ciascun esercizio per quote parti tenendo conto degli ammortamenti calcolati sui beni agevolati e della percentuale di agevolazione ottenuta.

Infatti, poiché nell’attivo si riporta il valore dei cespiti e questi sono soggetti ad ammortamento, man mano che si addebitano a conto economico le quote di ammortamento, si deve procedere allo storno della quota di competenza dei risconti passivi. Anche la quota parte di competenza dei contributi in c/impianti andrà rappresentata tra gli *altri ricavi* del valore della produzione.

In conseguenza di questa impostazione, il conto economico riceverà tra i costi l’ammortamento di competenza del cespite agevolato e tra gli altri ricavi lo storno del risconto passivo riconducibile alla quota agevolata dell’investimento (ovviamente parametrata all’ammortamento, che nella Tabella 13.8 di esempio è pari a € 40).

Tabella 13.8

Esempio “Contributi in conto impianti”		
	Importo	Conto di riferimento
Costo di acquisto	1.000,00 €	Impianti
Contributo 60% ottenuto	600,00 €	Risconto passivo pluriennale
Ammortamento in 10 anni	100,00 €	Ammortamento a conto economico
Altri ricavi, storno 60% ammortamenti	60,00 €	Altri ricavi a conto economico

Le scritture contabili saranno le seguenti.
Al momento del ricevimento del contributo:

Libro giornale

Data	Conto	Variazione	Dare	Avere
nn/nn/20nn	Crediti diversi verso Ente XXX	VF+	600,00	
nn/nn/20nn	Contributo c/impianti			600,00

Data	Conto	Variazione	Dare	Avere
nn/nn/20nn	Banca c/c	VF+	600,00	
nn/nn/20nn	Crediti diversi verso Ente XXX			600,00

A fine esercizio, dopo aver contabilizzato l’ammortamento di € 100,00:

Libro giornale

Data	Conto	Variazione	Dare	Avere
31/12/20nn	Contributo c/impianti	VE–	540,00	
31/12/20nn	Risconti passivi pluriennali per contributi in conto impianti			540,00

13.7 La capitalizzazione dei costi per generazione endogena delle immobilizzazioni

A fine esercizio vi può essere necessità di svolgere la procedura contabile c.d. di *capitalizzazione dei costi*. Si prende atto, in sostanza, che vi sono costi di esercizio che hanno determinato l’accrescimento di un elemento delle immobilizzazioni materiali o immateriali, dunque del patrimonio aziendale.

I costi che possono essere capitalizzati – se hanno contribuito a generare in via *endogena* un’immobilizzazione materiale o immateriale – sono costituiti, di norma, da materie prime, materie di consumo, costi per servizi, costi del lavoro direttamente impiegato per la realizzazione del bene. Anche gli interessi passivi relativi alle linee di credito direttamente utilizzate per la realizzazione del bene possono essere capitalizzati.

Durante l’anno questi costi hanno interessato conti accesi al reddito di esercizio. L’imputazione in conto economico senza rettifiche comporterebbe, di conseguenza, una violazione del principio di competenza economica, perché questi costi impatterebbero per intero sulla determinazione del reddito di esercizio.

Si tratta, in sintesi, della produzione interna di immobilizzazioni materiali o immateriali (c.d. immobilizzazioni endogene), che può avvenire in *economia* utilizzando altri beni acquistati o personale interno.

Per l’individuazione dei costi rilevanti occorrerà classificare i costi sostenuti in *diretti* e *indiretti*. Possono essere capitalizzati tutti i costi diretti più una quota ragionevole di costi indiretti. I costi diretti sono quelli riferibili all’*oggetto specifico* che viene a esistenza; di conseguenza: impianti, macchinari, attrezzature, software, ecc.



Per l'individuazione dei costi capitalizzabili, le imprese devono tenere una contabilità analitica con schede individuali relative ai cespiti in via di formazione. In tali schede troveranno sintesi i dati provenienti dalla *distinta base* con la quale si terrà conto delle ore lavorate e dei materiali utilizzati per la generazione endogena delle immobilizzazioni.

Contabilmente, i costi di esercizio che hanno svolto la funzione di determinare l'accrescimento patrimoniale permangono nel conto economico. Si rileva, però, la rettifica, costituita da un componente positivo di reddito di valore esattamente uguale a tali costi e vengono aumentate le attività dello stato patrimoniale con i beni materiali o immateriali a utilizzo pluriennale che sono venuti a esistenza (è proprio per questo che si dice che i costi vengono *capitalizzati* o *patrimonializzati*).

Il valore che riportiamo nello stato patrimoniale costituisce un costo per immobilizzazioni materiali o immateriali, variazione economica negativa, e di conseguenza annotata in *dare*. L'importo della rettifica da annotare nel conto economico, invece, costituisce un componente positivo di reddito da annotare in *avere*. Tale componente positivo di reddito annullerà di fatto l'impatto sul conto economico dei costi che sono serviti a creare le immobilizzazioni endogene (Esempio 13.10).

Ai fini della rappresentazione negli schemi di bilancio previsti dal Codice Civile, l'ammontare della rettifica costituisce un valore da annotare nel conto economico nel Valore della produzione alla voce come "A4) Incremento delle immobilizzazioni per lavori interni". Tale componente positivo di reddito ha un'evidenza specifica onde evitare una compensazione di partite tra i costi dell'esercizio da capitalizzare e l'incremento delle immobilizzazioni per produzione interna (endogena).

ESEMPIO 13.10



L'impresa "Alfa S.p.a.", per rendere utile un periodo di stasi dei lavori edili in appalto, costruisce in economia, con le maestranze altrimenti inutilizzate, un immobile. Sostiene di conseguenza costi per cemento, ferro, ecc. (materie di consumo), costi per lavoro, interessi passivi che ritiene, sulla base delle schede di lavorazione, possano essere capitalizzati. Il totale dei costi che possono essere riportati tra le attività immobilizzate ammonta a € 150.000,00. A fine anno si procede, di conseguenza, alla capitalizzazione dei costi di esercizio riferibili all'incremento patrimoniale con la seguente scrittura.

Libro giornale

Data	Conto	Variazione	Dare	Avere
31/12/20nn	Immobili in corso di costruzione	VE-	150.000,00	
31/12/20nn	Incremento delle immobilizzazioni per lavori interni	VE+		150.000,00

Non sempre è facile individuare una correlazione tra i costi sostenuti nell'esercizio e la formazione di un'immobilizzazione materiale e immateriale. In particolare, per quelle immateriali, il legislatore pone numerosi vincoli alla capitalizzazione dei costi. Vincoli che vi sono anche se l'immobilizzazione venga acquistata da terzi.

Ad esempio, se pure l'attività svolta internamente dal personale può condurre alla generazione di un avviamento, vige la regola che esso potrà trovare rappresentazione solo

se acquisito da terzi a titolo oneroso, e dunque per effetto di operazioni straordinarie sul capitale (conferimenti, scissioni, fusioni, ecc.) o acquisto d'azienda.

Non possono altresì essere capitalizzati i costi di ricerca.

Proprio per superare questi limiti, negli Stati Uniti si ricorre di frequente a operazioni c.d. di *merges and acquisitions* (M&A), in modo da fare emergere gli elementi immateriali (oggi sempre più rilevanti per la conquista del vantaggio competitivo), che altrimenti non troverebbero rappresentazione nei bilanci.

Tra le limitazioni più importanti vi è quella di non poter capitalizzare, tra le immobilizzazioni immateriali, i costi di ricerca.

Domande di riepilogo sui concetti chiave

1. Qual è lo scopo principale delle *scritture di rettifica* da eseguire a fine anno?
2. Che cosa si intende per ammortamento?
3. Qual è la differenza tra ammortamento e fondo ammortamento?
4. Che cosa si intende per *book value* di un'immobilizzazione materiale o immateriale?
5. Qual è il principale *fattore* sulla base del quale si calcolano gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali?
6. Quali sono gli altri principali *driver* per calcolare gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali?
7. L'avviamento può essere rappresentato tra le immobilizzazioni immateriali? E se sì, a quali condizioni?
8. Dove si rappresentano, nel bilancio civilistico, i fondi ammortamento?
9. Dove si rappresentano, nel bilancio civilistico, i fondi svalutazione delle immobilizzazioni materiali o immateriali?
10. Che differenza vi è tra ammortamenti e svalutazioni delle immobilizzazioni materiali o immateriali?
11. Quali condizioni devono realizzarsi per procedere alla svalutazione delle immobilizzazioni materiali o immateriali?
12. Perché si dice che le rimanenze finali sono al tempo stesso rettifiche dei costi di competenza e costi sospesi da rinviare al futuro?
13. Che cosa si intende per "Variazioni delle rimanenze"?
14. Quali sono le variazioni delle rimanenze che influiscono sul *Valore della produzione*?
15. Quali sono le variazioni delle rimanenze che influiscono sul *Costo della produzione*?
16. Quando le rimanenze devono essere valutate con il metodo *L.i.f.o.*, *F.i.f.o.* o del *Costo medio ponderato*?
17. Come si calcola il *Costo medio ponderato*?
18. Qual è il ragionamento di fondo sotteso alla valutazione con il metodo *F.i.f.o.*?
19. In quali circostanze entra in gioco il *principio di prudenza* nella valutazione delle rimanenze? Quali effetti determina?
20. Perché il metodo *L.i.f.o.* non viene più accettato dai principi contabili internazionali?
21. Quali sono le caratteristiche di fondo dei risconti attivi? E dei risconti passivi?
22. Qual è il criterio di valutazione dei risconti?
23. Perché i contributi in conto impianti vengono rappresentati tra i risconti passivi? A quali condizioni possono essere imputati al conto economico?