

"RAGIONERIA GENERALE"

L'ACQUISIZIONE/UTILIZZO DELLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

Indice

- IMMOBILIZZAZIONI
- IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI
- ONERI ACCESSORI
- ACQUISIZIONE PER COSTRUZIONE INTERNA
- IL PROCESSO DI AMMORTAMENTO
- ACQUISIZIONE IN LEASING
- LA DISMISSIONE DELLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI
- RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO

Le immobilizzazioni

Le *immobilizzazioni* si identificano con i fattori produttivi a utilizzazione pluriennale, impiegati come «strumenti» del processo produttivo e non destinati alla vendita né alla trasformazione.

Essendo fattori acquisiti in anticipo rispetto allo svolgimento del processo produttivo, esse danno luogo a costi anticipati comuni a più esercizi.

Vengono definiti fattori pluriennali in quanto il loro valore si trasferisce gradualmente, per quote, sulla produzione svolta e sul reddito d'esercizio con il procedimento dell'ammortamento.

Le immobilizzazioni materiali



Le immobilizzazioni materiali (1)

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

I **beni immobili** comprendono:

- **Terreni** (non sono soggetti ad alcuna forma di logorio fisico e/o economico, quindi non trasferiscono gradualmente quote del loro valore ai processi produttivi pertanto, di regola, non vengono ammortizzati);
- **Fabbricati civili** (sono immobili non utilizzati né utilizzabili nel processo produttivo. Di regola, non vengono ammortizzati);
- **Fabbricati destinati all'industria** (partecipano al processo produttivo in senso fisico-tecnico e nell'ambito della funzione commerciale e amministrativa. Vengono ammortizzati).

Le immobilizzazioni materiali (2)

I beni mobili durevoli comprendono:

- **Impianti e macchinari** (sono opere non strutturali generiche, come gli impianti energetici, oppure specifiche, come i forni di verniciatura);
- **Attrezzature** (comprendono attrezzi vari, macchine utensili e attrezzature di magazzino come, ad esempio, i *pallets*);
- **Imballaggi a uso durevole**;
- **Mobili e macchine d'ufficio**;
- **Automezzi** (comprendenti sia mezzi di trasporto iscritti al P.R.A. che quelli di trasporto interno).

L'acquisizione delle immobilizzazioni materiali (1)

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

- 1. *Acquisto in senso stretto;***
- 2. *Permuta;***
- 3. *Conferimento da parte di soggetti proprietari;***
- 4. *Acquisizione in leasing;***
- 5. *Costruzione in economia.***

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 edificabili.

L'acquisizione delle immobilizzazioni materiali (2)

Per l'acquisto di autovetture e ciclomotori, l'IVA è **parzialmente detraibile**, secondo il principio generale di «inerenza» (cfr. art. 19 D.P.R. 633/72).

I seguenti soggetti costituiscono eccezione, in quanto l'IVA sugli autoveicoli è **integralmente detraibile**:

- *Imprese che hanno per oggetto il commercio di autoveicoli;*
- *Agenti e rappresentanti di commercio;*
- *Soggetti che adibiscono gli autoveicoli a uso pubblico;*
- *Soggetti per i quali gli automezzi costituiscono beni destinati ad essere esclusivamente utilizzati come strumenti all'attività propria dell'impresa (es. società di leasing).*

L'acquisizione delle immobilizzazioni materiali (3)

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 al processo di ammortamento.

Gli oneri accessori più comuni sono:

- Per gli **immobili**, le spese notarili, le tasse di registrazione dell'atto, gli onorari per la progettazione e i costi per opere di urbanizzazione;
- Per i **beni mobili durevoli**, le spese di progettazione, di trasporto, di installazione e di montaggio.

Le scritture di assestamento

Le scritture di storno

Capitalizzazioni

Le ***capitalizzazioni di costo*** considerano congiuntamente il problema dello storno di costi di esercizio sospesi e quello della riferibilità degli stessi a più periodi annuali (costi pluriennali).

Più precisamente, alcuni componenti negativi di reddito, considerati originariamente come costi d'esercizio, devono essere rettificati, a fine esercizio, per essere inseriti nell'area dei costi ad utilità pluriennale, in quanto correlati economicamente con i ricavi di più esercizi futuri.

Oneri accessori: Esempio (1)

Acquistato un terreno agricolo per € 100.000,00. Imposte di registro 15%, ipotecarie 2% e catastali 1% (per un totale di € 18.000,00). Il compenso al notaio ammonta a € 5.000,00 + IVA 22%. Gli oneri accessori sostenuti dal medesimo sono pari a € 1.000,00. La prima scrittura da rilevare è l'acquisto del terreno agricolo:

VE-	VE+
Terreni (c/acquisti) 100.000,00	
	Debiti v/fornitori (di terreni) 100.000,00
VF+	VF-

Oneri accessori: Esempio (2)

La seconda operazione da rilevare è la liquidazione delle imposte e della parcella del notaio:

VE-	VE+
Imposte di registro 18.000,00 Spese legali e notarili 6.000,00	
IVA a credito 1.100,00	Debiti v/fornitori (di servizi) 25.100,00
VF+	VF-

Oneri accessori: Esempio (3)

La terza e ultima operazione da rilevare sarà la capitalizzazione, ad incremento del terreno, dei costi accessori:

VE-			VE+
Terreni	24.000,00	Imposte di registro	18.000,00
		Spese legali e notarili	6.000,00
VF+			VF-

IVA indetraibile: Esempio

Acquistato un automezzo per € 2.000,00 + IVA 22%.
L'imposta è indetraibile:

VE-			VE+
Autoveicoli	2.440,00		
		Debiti v/fornitori	2.440,00
VF+			VF-

L'acquisizione per costruzione interna (1)

La costruzione in proprio di immobilizzazioni tecniche si collega a motivi di convenienza e di necessità.

L'azienda, quindi, servendosi di attrezzature, materiali e 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 nascono dal momento che i cespiti non hanno un costo facilmente determinabile, a causa della mancanza dello scambio con soggetti terzi.

L'acquisizione per costruzione interna (2)

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

La normativa fiscale, civilistica e i principi contabili sono orientati al costo di produzione, considerando eventuali costi amministrativi accanto a quelli per materie e manodopera.

Dal punto di vista contabile, la rilevazione potrebbe utilizzare in alternativa una delle seguenti opzioni:

- 1. Capitalizzazione diretta dei costi** (al momento del sostenimento degli stessi o a fine esercizio o, comunque, dopo aver completato la costruzione);
- 2. Capitalizzazione indiretta a fine esercizio** o, comunque, dopo il completamento della costruzione.

L'acquisizione per costruzione interna (2)

Per l'acquisizione 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 e acquisto di materiali ferrosi e vari per € 1.000,00 + IVA 22%. 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.

Capitalizzazione diretta al momento del sostenimento dei costi

Macchinari in costruzione	6.000		
IVA a credito	1.320	Fornitori di immobilizzazioni	7.320

Capitalizzazione indiretta dei fattori produttivi generici ad evidenziazione del macchinario costruito

Macchinari	9.700	Macchinari in costruzione	6.000
		Incrementi per macchinari costruiti in economia	3.700

Le scritture di assestamento

Le scritture di storno

Ammortamento

Tra i fattori produttivi impiegati dalle aziende, i beni pluriennali si caratterizzano perché cedono la loro utilità in maniera graduale per più anni. Il loro costo deve essere ripartito tra gli stessi, per quote (crescenti, decrescenti o costanti), attraverso il processo di ammortamento.

La quota di ammortamento può essere definita, pertanto, come *«il valore del deprezzamento che i fattori pluriennali subiscono per contribuire alla produzione svolta in un determinato periodo di tempo»*.

Le scritture di assestamento I valori di storno

Ammortamento

Il costo dei fattori pluriennali deve essere ripartito tra i diversi esercizi, in cui cedono la loro utilità, per quote attraverso il processo di ammortamento



La quota di ammortamento può essere definita pertanto come il valore del deprezzamento che i fattori pluriennali subiscono per contribuire alla produzione



Rilevazione contabile



Metodo diretto

Metodo indiretto

Le scritture di assestamento

Le scritture di storno

Ammortamento

Il deprezzamento è dovuto sia al logorio fisico subito dal bene stesso che al logorio economico (meglio noto come obsolescenza), dovuto, quest'ultimo, al superamento sul mercato del fattore produttivo da altri tecnologicamente più avanzati o che producono beni preferiti dai consumatori. Contabilmente, l'ammortamento si può rilevare:

- **Con il metodo diretto (o in conto)**, mediante il quale il valore del bene viene gradualmente ridotto registrando la quota di ammortamento nello stesso conto che accoglie il costo originario del fattore produttivo a fecondità ripetuta;
- **Con il metodo indiretto (o fuori conto)**, mediante il quale il valore del bene viene ridotto rilevando la quota di ammortamento in un altro conto, rettificando indirettamente il valore del fattore produttivo a fecondità ripetuta.

Le scritture di assestamento

Le scritture di storno

Ammortamento: esempio

In data 1/02 vengono acquistate attrezzature per € 35.000,00. Tali attrezzature vengono ammortizzate, a quote costanti, al 20% annuo.

La prima operazione da rilevare, ovviamente, sarà quella dell'acquisto delle attrezzature:

VE-		VE+	
Attrezzature	35.000,00		
IVA su acquisti	7.700,00	Debiti v/fornitori	42.700,00
VF+		VF-	

Le scritture di assestamento
Le scritture di storno
Ammortamento: esempio

Supponiamo di voler rilevare contabilmente l'ammortamento con il metodo diretto (o in conto).
L'operazione sarà la seguente:

VE-	VE+
Ammortamento attrezzature 7.000,00	Attrezzature 7.000,00
VF+	VF-

Le scritture di assestamento
Le scritture di storno
Ammortamento: esempio

Se, invece, avessimo voluto rilevare l'ammortamento con il metodo indiretto (o fuori conto), l'operazione sarebbe stata la seguente:

VE-	VE+
Ammortamento attrezzature 7.000,00	Fondo amm.to attrezzature 7.000,00
VF+	VF-

L'acquisizione in leasing (1)

Il *leasing* **FINANZIARIO** costituisce un contratto atipico ed è definito, dalla L. 183/76: «*per operazione di locazione finanziaria si intendono le operazione 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*, quindi, dal punto di vista economico-finanziario è un'operazione di finanziamento e non di investimento anche se, come contratto atipico, ha elementi del contratto di vendita con patto riservato e del contratto di locazione.

L'acquisizione in leasing (2)

Il *leasing* **OPERATIVO** è diverso, ovviamente, da quello finanziario, ma è del tutto simile al contratto di locazione. In questo schema negoziale, infatti, il noleggio (che riguarda solamente beni strumentali) ha durata inferiore alla vita economica dei beni in oggetto 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.

L'acquisizione in leasing (3)

Con riferimento a un'operazione di *leasing*, si distinguono i seguenti momenti contabilmente rilevanti:

- 1. Sostentimento delle spese di istruttoria**, che costituiscono spese ammortizzabili, in base alla durata del contratto, se assumono un certo rilievo;
- 2. Pagamento del canone** nell'ambito di un rapporto contrattuale, che prevede il numero dei canoni da pagare, le scadenze e gli importi;
- 3. Riscatto** del bene al termine del rapporto, evidenziando l'inserimento dell'immobilizzazione nell'attivo dello Stato Patrimoniale.

L'acquisizione in leasing (4)

Metodo patrimoniale (Principi contabili nazionali)

- iscrizione nell'attivo patrimoniale, del solo valore di riscatto del bene al termine del contratto;
- iscrizione dei canoni tra i costi della produzione;

(L'art. 2427 richiede, tuttavia, di indicare in nota integrativa un apposito prospetto dal quale risulti il valore attuale delle rate di canone non scadute determinato utilizzando tassi di interesse pari all'onere finanziario effettivo inerenti i singoli contratti nonché l'onere finanziario effettivo attribuibile ai diversi contratti e quello utilizzato nell'esercizio, con tutte le informazioni necessarie alla contabilizzazione con il metodo finanziario adottato dai principi contabili internazionali.)

Metodo finanziario (Principi contabili internazionali)

- iscrizione in bilancio del valore del bene acquisito in leasing in contropartita del debito verso il locatore;
- scomposizione dei canoni in quote di restituzione del debito e interessi passivi;
- ammortamento del bene

L'acquisizione in leasing (5)

Acquisizione in leasing: Metodo patrimoniale

Stipulato un contratto di leasing per l'acquisizione di un macchinario alle seguenti condizioni: durata 36 mesi; canone iniziale € 2.000,00 + IVA 22%; canone mensile € 500 + IVA 22%.

Liquidazione fattura del canone iniziale

Leasing macchinari	2.000		
IVA a credito	440	Fornitori di servizi	2.440

Liquidazione fattura del canone mensile

Leasing macchinari	500		
IVA a credito	110	Fornitori di servizi	610

L'acquisizione in leasing (6)

Acquisizione in leasing: metodo patrimoniale

Riscatto di un macchinario acquistato in leasing per € 8.400,00 + IVA 22%.

Riscatto macchinario acquisito in leasing

Macchinari	8.400		
IVA a credito	1.848	Fornitori di servizi	10.248

L'acquisizione in leasing (7)

Acquisizione in leasing: metodo patrimoniale

Stipulato nel mese di novembre un contratto di leasing relativo ad un macchinario alle seguenti condizioni: canone iniziale € 28.800,00; canone mensile € 4.800,00; durata del contratto 24 mesi. Al termine dell'esercizio il costo dei canoni di leasing viene rettificato per competenza.

Totale canoni = Canone iniziale (28.800) + Canoni mensili (4.800 x 24 = 115.200)

Canone di competenza dell'esercizio = $144.000 \times \frac{2}{24} = 12.000$

Rettifica costo = Canoni addebitati – canone di competenza = 26.400,00
 (38.400) (12.000)

Rettifica di costi non di competenza

Risconti attivi	26.400	Leasing macchinari	26.400
-----		-----	

L'acquisizione in leasing (8)

Acquisizione in leasing: Metodo finanziario

Stipulato, in data 1° luglio, un contratto di leasing per l'acquisizione di un macchinario del valore di € 50.000 ammortizzabile in tre anni a quote costanti. Condizioni pattuite: maxicanone iniziale € 18.000, canone mensile € 1.125, durata del contratto 36 mesi. Al termine del contratto il bene viene riscattato al valore di € 1.000 + IVA 22%.

Maxicanone = quota capitale + quota interessi
(18.000) (15.390) (2.610)

Canone mensile = quota capitale + quota interessi
(1.125) (962) (163)

L'acquisizione in leasing (9)

Acquisizione in leasing: Metodo finanziario

Stipula del contratto

Macchinari in leasing	50.000		
		Debiti v/s società di leasing	50.000

Liquidazione fattura del canone iniziale

Interessi passivi	2.610		
Debiti v/s società di leasing	15.390	Banca c/c	18.000

Liquidazione fattura del canone mensile

Interessi passivi	163		
Debiti v/s società di leasing	962	Banca c/c	1.125

L'acquisizione in leasing (10)

Acquisizione in leasing: Metodo finanziario

Ammortamento 1° anno = 8.333

Totale canoni = canone iniziale (18.000) + canoni mensili (1.125 x 36) = 58.500

Canone mensile di competenza = $58.500 / 36 = 1.625$ = quota capitale + quota interessi (236)

Rettifica interessi passivi = interessi addebitati – interessi di competenza = 2.172
[(163 x 6) + 2.610] (236 x 6)

Ammortamento macchinari

Amm.to macchianri in leasing	8.333	F/do amm.to macch. In leasing	8.333

Rettifica interessi passivi di competenza 1° anno

Risconti attivi	2.172	Interessi passivi	2.172

Riscatto del macchinario

Macchinari	500		
IVA a credito	110	Banca c/c	610

La dismissione di immobilizzazioni materiali

La **dismissione** di un cespite può avvenire per:

- 1. Eliminazione dal processo produttivo del cespite**, che viene ceduto come rottame. Se il cespite è stato completamente ammortizzato, esso non ha alcun valore contabile; in caso contrario, il valore contabile è pari alla differenza tra il costo storico e il relativo fondo ammortamento;
- 2. Vendita del cespite**. In questo caso viene calcolata la differenza tra il prezzo di vendita, al netto dell'IVA, e il valore contabile; tale differenza, positiva o negativa, rappresenta una componente straordinaria di reddito ascrivibile come plusvalenza (se positiva) o minusvalenza (se negativa);
- 3. Permuta del cespite**. L'operazione è riconducibile a una vendita con prezzo pari al valore del cespite preso in permuta e al contemporaneo acquisto dello stesso cespite preso in permuta.

Dismissione di immobilizzazioni materiali: Esempio (1)

Un fabbricato industriale, acquistato per € 100.000,00, viene venduto dopo 10 anni per € 90.000,00 + IVA 22%. L'immobile è stato ammortizzato a quote costanti al 5%. Il Valore contabile è pari alla differenza tra costo storico e fondo ammortamento, quindi $100.000,00 - 50.000,00 = 50.000,00$. La prima operazione da rilevare in contabilità sarà, quindi, l'utilizzo del fondo ammortamento:

VE-

VE+

Fondo amm.to fabbricati 50.000,00	Fabbricati 50.000,00

VF+

VF-

Dismissione di immobilizzazioni materiali: Esempio (2)

Vendendo lo stesso immobile a € 90.000, si realizzerà una plusvalenza di € 40.000, generata dalla differenza tra Prezzo di vendita e Valore contabile.

La seconda operazione da registrare sarà, pertanto, la vendita del fabbricato:

VE-			Fabbricati 50.000,00	VE+
			Plusvalenze 40.000,00	
VF+	Crediti diversi	109.800,00	IVA a debito 19.800,00	VF-

Rappresentazione in bilancio

CONTO ECONOMICO

A) Valore della produzione

...

4) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni (Spese di sviluppo capitalizzate, Incrementi per fabbricati costruiti in economia, ecc.)

5) Altri ricavi e proventi (Plusvalenze realizzo imm. Materiali, Sopravvenienze attive)

B) Costi della produzione

...

7) Costi per servizi (Manutenzioni e riparazioni attrezzature, ecc.)

8) Costi per godimento beni di terzi (Leasing macchinari, ecc.)

10) Ammortamenti e svalutazioni

b) Ammortamento delle immobilizzazioni materiali (Amm. Fabbricati industriali, ecc.)

c) Svalutazione delle immobilizzazioni (Svalutazione Imm. Materiali)

13) Altri accantonamenti (Accantonamenti al F/do manutenzioni)

14) Oneri diversi di gestione (Minusvalenze realizzo imm. Materiali, sopravvenienze passive)

Rappresentazione in bilancio

STATO PATRIMONIALE

ATTIVO

...

B) Immobilizzazioni

...

II – Immobilizzazioni materiali:

- 1) Terreni e fabbricati (Terreni, Fabbricati industriali, ecc.);*
- 2) Impianti e macchinario (Impianti, macchinari, F/do amm. Impianti, ecc.)*
- 3) Attrezzature industriali e commerciali (Attrezzature ind., F/do amm. Att., ecc.)*
- 4) Altri beni (Mobili e arredi, Autoveicoli, F/do amm. Autoveicoli, ecc.)*
- 5) Immobilizzazioni in corso e acconti (Fabbricati in costruzione, ecc.)*

Rappresentazione in bilancio

STATO PATRIMONIALE

PASSIVO

...

B) Fondi per rischi e oneri

4) Altri fondi (Fondo manutenzioni e riparazioni)

D) Debiti

...

7) Debiti verso fornitori (Debiti verso fornitori immobilizzazioni)

...

Riferimenti bibliografici

Marchi: 10.1-10.4, 10.6, 10.7, 10.8 e Cap. 2