

PARTE I

RAGIONERIA

di Melchiorre Gromis di Trana

SOMMARIO: 1. Dai fatti amministrativi al primo bilancio di verifica: caso da svolgere. – 2. Le rettifiche: casi da svolgere. – 3. Dalle rettifiche al secondo bilancio di verifica: caso da svolgere. – 4. La classificazione delle voci in bilancio: caso da svolgere. – 5. Immobilizzazioni immateriali. – 5.1. Tipologia ed iscrizione. – 5.2. Ammortamento. – 5.3. Svalutazione e Rivalutazione. – 5.4. Esercizi da svolgere. – 6. Immobilizzazioni materiali. – 6.1. Tipologia ed iscrizione. – 6.2. Ammortamento. – 6.3. Svalutazione e Rivalutazione. – 6.4. Cessione. – 6.5. Casi particolari. – 6.6. Esercizi da svolgere. – 7. Immobilizzazioni Finanziarie. – 7.1. Tipologia ed iscrizione. – 7.2. Iscrizione nell'attivo immobilizzato. – 7.3. Esercizi da svolgere. – 8. Rimanenze di magazzino. – 8.1. Tipologia, valutazione ed iscrizione. – 8.2. Esercizi da svolgere. – 9. Lavori in corso su ordinazione. – 9.1. Tipologia, valutazione ed iscrizione. – 9.2. Metodo dello stato avanzamento lavori. – 9.3. Metodo del costo (anche detto della commessa completa). – 9.4. Esercizi da svolgere. – 10. I crediti. – 10.1. Tipologia ed iscrizione. – 10.2. Valutazione. – 10.3. Casi particolari. – 10.4. Esercizi da svolgere. – 11. Il patrimonio netto. – 11.1. Definizione e classificazione in bilancio. – 11.2. Costituzione della società. – 11.3. Incremento di patrimonio. – 11.4. Decremento del patrimonio netto. – 11.5. Esercizi da svolgere. – 12. I fondi per rischi ed oneri e TFR. – 12.1. I fondi per rischi ed oneri. – 12.2. Trattamento di fine rapporto. – 12.3. Esercizi da svolgere. – 13. I debiti. – 13.1. Definizione e classificazione. – 13.2. Casi operativi. – 13.3. Esercizi da svolgere. – 14. Il principio della dipendenza. – 14.1. Esercizio da svolgere.

1. DAI FATTI AMMINISTRATIVI AL PRIMO BILANCIO DI VERIFICA: CASO DA SVOLGERE

Si rilevino a libro giornale e a libro mastro i seguenti fatti di gestione:

1. In data 15.01.N si costituisce la Alfa S.p.A., vengono emesse n. 10.000 azioni dal valore nominale di € 5 ciascuna, il valore di emissione ammonta ad € 7,5 ciascuna.
2. Il capitale sottoscritto viene interamente versato.
3. La parcella del notaio ammonta ad € 3.000 (+ IVA 22%).
4. Pagamento del notaio applicando una ritenuta fiscale del 20%.
5. Acquisto di un macchinario al valore di € 100.000 (+ IVA 22%), i costi di trasporto ammontano ad € 5.000 (+ IVA 22%).
6. La parcella del tecnico chiamato per il collaudo è pari a € 4.000 (+ IVA 22%).
7. Ottenimento di un mutuo per € 150.000.
8. Acquisto di merci da un fornitore statunitense del valore di \$ 1.960. Al momento di effettuazione dell'operazione il tasso di cambio era pari a \$ 1,4 per € 1.

9. Pagamento del debito al fornitore statunitense di cui al punto precedente. Il tasso di cambio al momento del pagamento è pari a \$ 1,45 per € 1.
10. Sdoganamento indiretto delle merci acquistate da fornitore statunitense. A tal fine si consideri che nella fattura dello spedizioniere sono presenti rimborsi per dazi doganali pari a € 180, spese di trasporto pari a € 357 e rimborso IVA con aliquota 22%. Il pagamento avviene a mezzo banca. Eventuali dati mancanti possono essere ipotizzati.
11. Emissione della seguente fattura di vendita a cliente nazionale:

Prodotto Alfa	€ 1.050
Prodotto Omega	€ 1.250
Rimborso Spese di trasporto	€ 160
Rimborso Spese di Imballaggio	€ 40
– Anticipo	€ 500
Base Imponibile	€ 2.000
IVA (22%)	€ 440
Totale fattura	€ 2.440

12. Incasso del credito di cui al punto precedente, concedendo uno sconto pari al 5% del credito non giustificato da apposito documento contabile.
 13. Pagamento retribuzioni ai dipendenti. A tal fine si considerino le seguenti componenti della busta paga:

Retribuzioni lorde:	€ 40.000
Ritenute previdenziali ed assistenziali:	€ 4.000
Ritenute IRPEF:	€ 12.000
 14. Ricevimento dell'estratto conto bancario. I dati sintetici sono i seguenti:

Commissioni bancarie:	€ 200
Interessi Passivi:	€ 3.000
Saldo finale su conto corrente:	€ – 12.000
 15. La banca comunica all'impresa il mancato incasso di un credito verso un cliente nazionale per l'importo di € 12.100 + IVA 22%. Su tale credito era stata emessa una ricevuta bancaria Sbf con accredito in linea capitale dell'importo al netto di commissioni bancarie pari a € 141.
 16. Acquisto di materie prime da fornitore francese per € 20.000 (+ IVA 22%).
 17. L'impresa esercita la facoltà di riscatto su un macchinario in leasing. I dati del contratto sono i seguenti:

Valore del macchinario	€ 100.000
Numero 48 canoni mensili	€ 2.500 + IVA 22%
Valore di riscatto	€ 5.000 + IVA 22%
- Si rediga il primo bilancio di verifica.

2. LE RETTIFICHE: CASI DA SVOLGERE

Si rilevino a libro giornale (effettuando scritture in corso d'anno e di chiusura) i seguenti fatti amministrativi.

Ratei attivi e passivi

1. La società incasserà in via posticipata in data 1/3 interessi annui attivi per € 15.000.
2. L'1/3/1 la società ha ricevuto un finanziamento di € 500.000. Le rate hanno cadenza annuale e sono corrisposte in data 1/3 tutti gli anni.

	<i>Rata</i>	<i>Quota interessi</i>	<i>Quota capitale</i>	<i>Debito residuo</i>
1				500.000
2	43.592	30.000	13.592	486.408
3	43.592	29.184	14.408	472.000
4	43.592	28.320	15.272	456.728
5	43.592	27.404	16.189	440.539

Fatture da emettere e da ricevere

3. La società al 31/12 ha spedito merci per € 50.000 (+ IVA 22%), ma non ha ancora emesso la fattura di vendita.
4. La società al 31/12 ha in magazzino merce per € 15.000, ma non si è ancora ricevuta la fattura dal fornitore.

Interessi da liquidare

5. Al 31/12 sono maturati interessi attivi sul conto corrente bancario per € 500. La ritenuta fiscale è del 26%.
6. Al 31/12 sono maturati interessi passivi sul conto corrente bancario per € 300.

TFR

7. La società ha meno di 50 dipendenti ed hanno tutti optato per mantenere i TFR in azienda. Il TFR maturato nell'anno ammonta ad € 750.000.
8. La società ha più di 50 dipendenti ed hanno tutti optato per destinare il TFR ad un fondo complementare. Il TFR maturato nell'anno ammonta ad € 500.000.

Poste in valuta estera

9. Durante l'esercizio è stato rilevato un credito verso cliente USA per \$ 100.000 il tasso di cambio al momento dell'operazione era pari a €/€ 1,36. Alla chiusura dell'esercizio il tasso €/€ si attesta al valore di 1,34.

10. Durante l'esercizio è stato rilevato un credito verso cliente USA per \$ 100.000 il tasso di cambio al momento dell'operazione era pari a €/€ 1,36. Alla chiusura dell'esercizio il tasso €/€ si attesta al valore di 1,41.
11. Durante l'esercizio è stato rilevato un debito verso fornitore giapponese per ¥ 1.500.000 il tasso di cambio al momento dell'operazione era pari a €/¥ 139,39. Alla chiusura dell'esercizio il tasso €/¥ si attesta al valore di 141,25.
12. Durante l'esercizio è stato rilevato un debito verso fornitore giapponese per € 200.000 il tasso di cambio al momento dell'operazione era pari a €/¥ 141,25. Alla chiusura dell'esercizio il tasso €/¥ si attesta al valore di 142,36.

Risconti attivi e passivi

13. La società in data 1/9 ha corrisposto in via anticipata un affitto semestrale di € 18.000 (+ IVA 22%).
14. La società ha incassato in data 1/7, in via anticipata, l'affitto annuo di un cannone per € 55.000 (+ IVA 22%).

Variazione delle rimanenze

15. Le rimanenze di materie prime, iscritte nel bilancio al 31/12/N-1, ammontano a € 50.000, al 31/12/N sono valutate pari a € 75.000.
16. Le rimanenze di prodotti finiti iscritte nel bilancio al 31/12/N-1, ammontano a € 35.000, al 31/12/N sono valutate pari a € 5.000.

3. DALLE RETTIFICHE AL SECONDO BILANCIO DI VERIFICA: CASO DA SVOLGERE

Con riferimento al primo bilancio di verifica di seguito riportato si rilevino contabilmente a libro giornale le seguenti operazioni di chiusura (i dati sono espressi in migliaia di Euro).

1. Sul mutuo passivo maturano interessi passivi al 6% annuo, le date di godimento sono 1/11-1/5. Il mutuo è stato ottenuto in data 1/11 dell'esercizio in corso.
2. Si stimano fatture da emettere relative a vendite effettuate nel mese di dicembre per € 200 (+ IVA 22%) (l'importo dell'IVA deve essere rilevato nel conto Erario c/IVA).
3. L'accantonamento TFR dell'esercizio ammonta a € 45. La società ha meno di 50 dipendenti ed hanno tutti optato per mantenere i TFR in azienda.
4. Le imposte sul reddito determinate sede di chiusura risultano così suddivise:
 - IRES: 100;
 - IRAP: 22.

5. Gli ammortamenti sulle immobilizzazioni sono i seguenti:
 - Fabbricati: 5;
 - Impianti e macchinari: 9;
 - Attrezzature: 8,5.
6. Le rimanenze di magazzino sono valutate nel modo seguente:
 - Materie Prime: 28;
 - Semilavorati: 20;
 - Prodotti finiti: 30.
7. I crediti vengono svalutati per € 14.
8. Gli interessi passivi maturati sul c/c bancario al 31/12 e non ancora liquidati dalla banca ammontano a € 3.

Successivamente, si rediga il II bilancio di verifica. Si effettuino inoltre le scritture di chiusura e riapertura generale dei conti.

Denominazione dei conti	I bilancio di verifica		Rettifiche		II bilancio di verifica	
	Saldi Dare	Saldi Avere	Saldi Dare	Saldi Avere	Saldi Dare	Saldi Avere
Fabbricati	500					
F.do ammortamento fabbricati		90				
Impianti e macchinari	650					
F.do ammortamento impianti e macchinari		50				
Attrezzature	300					
F.do ammortamento attrezzature		45				
Partecipazioni in imprese collegate	90					
Crediti finanziari verso imprese collegate	10					
Clienti	150					
F.do svalutazione crediti		5				
Cassa	5					
Capitale sociale		670				
Riserva legale		90				
Riserva straordinaria		50				
TFR		150				
Mutui passivi		200				
Fornitori		60				
Banca c/c		15				
Debiti verso istituti previdenziali		75				
Ricavi		1700				
Plusvalenza alienazione cespiti		30				
Acquisti di materie prime	200					

continua

<i>Denominazione dei conti</i>	<i>I bilancio di verifica</i>		<i>Rettifiche</i>		<i>II bilancio di verifica</i>	
	<i>Saldi Dare</i>	<i>Saldi Avere</i>	<i>Saldi Dare</i>	<i>Saldi Avere</i>	<i>Saldi Dare</i>	<i>Saldi Avere</i>
Costi per servizi	150					
Affitti passivi	85					
Retribuzioni	700					
Variazione rimanenze MP	40					
Oneri sociali	130					
Interessi passivi	100					
IRES	80					
IRAP	20					
Variazione rimanenze PF	20					
Totale						

4. LA CLASSIFICAZIONE DELLE VOCI IN BILANCIO: CASO DA SVOLGERE

Sulla base del II bilancio di verifica di seguito riportato, si redigano i prospetti di Stato Patrimoniale e di Conto Economico secondo gli schemi previsti dal Codice Civile.

Denominazione dei conti	Il bilancio di verifica		Classificazione in bilancio
	Saldi Dare	Saldi Avere	
Accantonamento per T.F.R.	225.000		
Acconti a dipendenti	6.000		
Acquisti di materie prime	13.434.500		
Amm.to attrezzature industriali	15.375		
Amm.to automezzi comm.li	40.000		
Amm.to fabbricati	95.025		
Amm.to impianti generici	532.200		
Amm.to macchinari automatici	139.200		
Amm.to mobili e macchine d'ufficio	35.300		
Anticipi da clienti		160.000	
Attrezzature industriali	102.500		
Automezzi commerciali	160.000		
Banca «X» c/c attivo	86.500		
Banca «Y» c/c passivo		264.000	
Banca c/interessi attivi da liquidare	365		
Banca c/interessi passivi da liquidare		10.000	
Cambiali attive	50.000		
Capitale sociale		4.600.000	
Cassa	6.000		
Clienti	1.835.350		
Clienti c/fatture da emettere	180.000		
Commissioni passive bancarie	6.000		
Compenso amministratori e sindaci	45.000		
Costi per servizi	1.215.500		
Crediti commerciali verso imprese controllate	175.000		
Crediti finanziari verso imprese controllate	90.000		
Debiti tributari per saldo imposte sul reddito		53.243	
Differenze attive di cambio		18.000	
Effetti passivi commerciali		42.500	
Erario c/IVA	4.000		
Erario c/ritenute su redditi da lavoro autonomo		3.500	
Erario c/ritenute su redditi da lavoro dipendente		28.000	
Erario c/ritenute subite	3.510		
Fabbricati	3.167.500		
Finanziamenti infruttiferi da soci		150.000	
Fondo ammortamento attrezzature industriali		52.850	
Fondo ammortamento automezzi commerciali		85.000	
Fondo ammortamento fabbricati		387.525	
Fondo ammortamento impianti generici		1.882.200	
Fondo ammortamento macchinari automatici		699.200	

continua

Denominazione dei conti	Il bilancio di verifica		Classificazione in bilancio
	Saldi Dare	Saldi Avere	
Fondo ammortamento mobili e macchine d'ufficio		102.800	
Fondo rischi di garanzia		10.000	
Fondo svalutazione crediti		45.350	
Fondo svalutazione partecipazioni in altre imprese		35.000	
Fornitori		1.924.500	
Fornitori c/anticipi su materie prime	97.500		
Fornitori c/fatture da ricevere		500	
Impianti generici	4.435.000		
Imposte di esercizi precedenti	4.000		
Imposte indirette e tasse dell'esercizio	7.000		
INPS		25.000	
Interessi attivi su conto corrente bancario		3.875	
Interessi attivi su crediti finanziari		5.625	
Interessi attivi su titoli a reddito fisso		1.050	
Interessi passivi su conto corrente bancario	55.000		
Interessi passivi su mutuo	41.000		
IRES	376.843		
IRAP	323.000		
Macchinari automatici	1.200.500		
Mobili e macchine d'ufficio	176.500		
Mutuo passivo		787.000	
Oneri sociali	970.000		
Partecipazioni in altre imprese	75.000		
Partecipazioni in imprese controllate	100.000		
Plusvalenze da alienazione ramo produttivo dismesso		19.000	
Ratei passivi su interessi su mutuo		21.000	
Rateo attivo su titoli a reddito fisso	1.050		
Rateo passivo su interessi obbligazionari		14.500	
Retribuzioni	2.715.000		
Ricavi per prestazioni di servizi		3.117.000	
Ricavi per vendite		17.600.000	
Rimanenze materie prime	1.100.000		
Rimanenze prodotti finiti	900.000		
Rimanenze semilavorati	21.000		
Risconti passivi su crediti finanziari		2.500	
Riserva di rivalutazione		250.000	
Riserva facoltativa		366.000	
Riserva legale		421.000	
Riserva sovrapprezzo emissione azioni		302.500	
Svalutazione crediti	36.850		

continua

Denominazione dei conti	Il bilancio di verifica		Classificazione in bilancio
	Saldi Dare	Saldi Avere	
Svalutazione partecipazioni in altre imprese	22.500		
Titoli a reddito fisso	75.000		
Trattamento di fine rapporto		650.000	
Valori bollati	150		
Variazione rimanenze materie prime		145.000	
Variazione rimanenze prodotti finiti		142.500	
Variazione rimanenze semilavorati	2.500		
Variazioni delle vendite per resi	42.500		
Totale	34.407.718	34.407.718	

5. IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

5.1. Tipologia ed iscrizione

L'art. 2424-*bis* c.c. sancisce che “gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni”. Le immobilizzazioni immateriali si caratterizzano per la mancanza di tangibilità: per questo vengono definite “immateriali”. Esse si sostanziano in costi che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo, ma manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi. Per benefici si intendono, ad esempio, proventi originati dalla vendita di prodotti o servizi, risparmi di costo o altri benefici derivanti dall'utilizzo dell'attività immateriale da parte della società. Le immobilizzazioni immateriali si distinguono in:

1. **beni immateriali**, intesi come diritti giuridicamente tutelati (diritti di brevetto, industriale, diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, concessioni, licenze, marchi e altri diritti simili);
2. **costi pluriennali**, sono costi che non esauriscono la loro utilità nell'esercizio in cui sono sostenuti (diversi dai beni immateriali e dall'avviamento);
3. **avviamento**, è l'attitudine di un'azienda a produrre utili che derivino da fattori specifici che hanno un valore autonomo;
4. **beni immateriali in corso di produzione e gli acconti**.

Le immobilizzazioni, così come sancito dall'art. 2426, n. 1, c.c. sono iscritte al **costo di acquisto** o di **produzione**, comprensivo degli oneri accessori. L'OIC 24 però fissa dei vincoli per la loro iscrizione, infatti, i costi di impianto e di ampliamento, l'avviamento (se acquisito a titolo oneroso), i costi di sviluppo aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il **consenso**, ove esistente, del **collegio sindacale**. Le norme civilistiche, inoltre, richiedono che fino a che l'ammortamento non è completato possono essere distribuiti **dividendi** solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati. Si segnala

inoltre che eventuali costi spesi nell'esercizio e quindi non capitalizzati, non potranno essere ripresi e capitalizzati negli esercizi successivi.

Esercizio 1 – Costi di impianto ed ampliamento

Per la costituzione della ALFA S.r.l. è stato necessario sostenere le seguenti spese:

Spese notarili	2.000 + IVA 22%
Spese per redazione statuto	1.000 + IVA 22%
Vidimazioni	400 + IVA 22%
Libri sociali	270 + IVA 22%

La rilevazione contabile è la seguente:

<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;"><i>Diversi</i></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">a Debiti verso Notaio</td> </tr> <tr> <td>Costi di impianto ed ampliamento</td> <td style="text-align: right;">3.670,00</td> </tr> <tr> <td>IVA a credito</td> <td style="text-align: right;">807,40</td> </tr> </table>	<i>Diversi</i>	a Debiti verso Notaio	Costi di impianto ed ampliamento	3.670,00	IVA a credito	807,40	a	<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">4.477,40</td> </tr> </table>		4.477,40
<i>Diversi</i>	a Debiti verso Notaio									
Costi di impianto ed ampliamento	3.670,00									
IVA a credito	807,40									
	4.477,40									

Esercizio 2 – Costi di Sviluppo

BETA S.p.A. ha sostenuto durante l'anno N spese di sviluppo volte alla realizzazione del "Prodotto Z". Il costo complessivo del progetto si attesta ad € 500.000, di cui € 300.000 sostenuti il primo anno (anno N) € 200.000 l'anno successivo (anno N+1). Al termine i risultati della ricerca sono stati brevettati.

Anno N

La rilevazione contabile è la seguente:

<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">Immobilizzazioni in corso e acconti (B.I.6 SP)</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">a Incremento Immobilizzazioni per lavori interni (A4 CE)</td> </tr> </table>	Immobilizzazioni in corso e acconti (B.I.6 SP)	a Incremento Immobilizzazioni per lavori interni (A4 CE)	a	<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">300.000</td> </tr> </table>		300.000
Immobilizzazioni in corso e acconti (B.I.6 SP)	a Incremento Immobilizzazioni per lavori interni (A4 CE)					
	300.000					

Trattandosi di ricerche ancora in fase di completamento non si procede con l'ammortamento.

Anno N+1

Hp 1. Esito positivo delle ricerche: la società registra il brevetto.

La rilevazione contabile è la seguente:

<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">Brevetto (B.I.3 SP)</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">a <i>Diversi</i></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">a Increment. Immobiliz. per lavori interni</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">a Immobilizzazioni in corso e acconti</td> </tr> </table>	Brevetto (B.I.3 SP)	a <i>Diversi</i>		a Increment. Immobiliz. per lavori interni		a Immobilizzazioni in corso e acconti	a	<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">500.000</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">200.000</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">300.000</td> </tr> </table>		500.000		200.000		300.000
Brevetto (B.I.3 SP)	a <i>Diversi</i>													
	a Increment. Immobiliz. per lavori interni													
	a Immobilizzazioni in corso e acconti													
	500.000													
	200.000													
	300.000													

Nel caso in cui l'esito della ricerca non fosse brevettato, la voce dell'attivo da movimentare sarebbe quella dello Sviluppo.

Hp 2. L'attività di ricerca viene abbandonata: esito negativo delle ricerche.

La rilevazione contabile è la seguente:

	Svalutazione immobilizzazioni in corso (B.10.c CE)	a	Fondo svalutazione immobilizzazioni in corso	
				300.000

Esercizio 3 – Costi di pubblicità

EPSILON S.r.l. ha da sempre avuto una sola linea di prodotto (Prodotto A).

Nel corso dell'anno ha deciso di lanciare un nuovo prodotto (Prodotto B).

Le spese sostenute per pubblicizzare il prodotto A nell'ultimo anno ammontano ad € 25.000 (+ IVA 22%), mentre le spese di pubblicità per il lancio del prodotto B ammontano ad € 45.000 (+ IVA 22%).

A partire dal bilancio 2016, nessun costo di pubblicità è più capitalizzabile. Pertanto, i costi di pubblicità sono spesi interamente nell'esercizio.

Le rilevazioni contabili durante l'anno sono le seguenti:

	Diversi Costi di pubblicità (B.7 CE) IVA a credito	a	Debiti verso Fornitore	
			25.000 5.500	30.500
	Diversi Costi di pubblicità (B.7 CE) IVA a credito	a	Debiti verso Fornitore	
			45.000 9.900	54.900

Esercizio 4 – Avviamento

La società Gamma S.p.A. cede a Omega S.p.A il ramo d'azienda X per 2.700 a fronte di un valore contabile complessivo pari a 1.400.

Il Ramo d'azienda è così costituito:

<i>Attività</i>			
	Val. contabile	Val. effettivo	Δ
Immobilie	2.000	2.500	500
Macchinario	300	350	50
Magazzino	100	100	–
Credito Cliente	200	200	–
	2.600	3.150	550
<i>Passività</i>			
	Val. contabile	Val. effettivo	Δ
F.do amm. Immobilie	200	–	200
F.do amm. Macchinario	50	–	50
TFR	450	450	–
Fornitore	500	500	–
	1.200	950	250

Si precisa che l'operazione di cessione di ramo aziendale non è soggetta a IVA.

La rilevazione contabile quindi risulterà la seguente:

<i>Diversi</i>	a	<i>Diversi</i>	
<i>Immobilie</i>			2.500
<i>Macchinario</i>			350
<i>Magazzino</i>			100
<i>Credito vs. Clienti</i>			200
...			...
		TFR	450
		Debito vs. Fornitore	500
		Debito vs. Cedente	2.700

Come si può notare vi è una squadratura tra i valori in dare ed i valori in avere.

Hp 1. Tale differenza, se adeguatamente giustificata, ossia intesa come maggiore propensione del ramo aziendale alla produzione di ricchezza, darà origine alla c.d. voce avviamento.

<i>Diversi</i>	a	<i>Diversi</i>	
<i>Immobilie</i>			2.500
<i>Macchinario</i>			350
<i>Magazzino</i>			100
<i>Credito vs. Clienti</i>			200
<i>Avviamento</i>			500
		TFR	450
		Debito vs. Fornitore	500
		Debito vs. Cedente	2.700
			3.650

Hp 2. Se invece dovessero venire meno i presupposti per il suo recupero, o non si dovesse giustificare tale disallineamento di valori come una maggiore propensione a produrre ricchezza, tale valore non sarà iscritto tra le attività di stato patrimoniale, ma bensì sarà una sopravvenienza passiva spesa in conto economico.

La rilevazione sarà pertanto la seguente:

<i>Diversi</i>	a	<i>Diversi</i>		
<i>Immobile</i>			2.500	
<i>Macchinario</i>			350	
<i>Magazzino</i>			100	
<i>Credito vs. Clienti</i>			200	
<i>Sopravvenienza Passiva</i>			500	
		TFR	450	
		Debito vs. Fornitore	500	
		Debito vs. Cedente	2.700	3.650

5.2. Ammortamento

L'art. 2426, n. 1, c.c. prevede che il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, debba essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Ossia, la ripartizione del valore in funzione del periodo in cui l'impresa ne trae **beneficio**. L'ammortamento decorre dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile per l'utilizzo o comunque comincia a produrre benefici economici per la società. La norma civilistica ed i principi contabili stabiliscono **limiti massimi** per l'ammortamento di alcune immobilizzazioni immateriali, in particolare:

Impianto ed ampliamento	5 anni
Sviluppo	vita utile o, in caso di impossibilità a determinarla, 5 anni
Marchio	20 anni
Avviamento	vita utile, o nei casi eccezionali in cui non è determinabile, 10 anni
Software	3 anni

Esercizio 4 – Ammortamento marchio

La società ALFA S.r.l. durante l'esercizio ha acquistato un Marchio "X" al prezzo di € 100.000 (+ IVA 22%). Si stima una vita utile di 20 anni.

Durante l'esercizio.

La rilevazioni contabili sono le seguenti:

Diversi Marchio (B.I.4) IVA a credito	a	Debiti verso cedente 100.000 22.000	122.000
---	---	---	---------

La rilevazione contabile in fase di **chiusura d'esercizio** è la seguente:

$$\frac{\text{Costo storico}}{\text{Vita utile}} = \frac{100.000}{20 \text{ anni}} = 5.000$$

Ammortamento Immobili- lizz. Immateriali (B.10.a)	a	F.do Ammortamento Im- mobilizz. Immateriali	5.000
--	---	--	-------

In bilancio al 31/12/ si avrà:

STATO PATRIMONIALE

<i>Attivo</i>	<i>Passivo</i>
B.I.4 Marchi 95.000	

CONTO ECONOMICO

...	
B.10.a Ammort. Imm. Immateriali	(5.000)

Esercizio 5 – Ammortamento Sviluppo

La società BETA S.r.l. ha completato l'attività di sviluppo avviata nel precedente esercizio. I costi sostenuti ammontano ad € 50.000 (+ IVA 22%) nell'anno 1 e 35.000 (+ IVA 22%) nell'anno 2. Le spese di sviluppo hanno utilità pluriennale e gli amministratori decidono di capitalizzarle nell'attivo dello Stato Patrimoniale.

Al termine dell'anno 1

Si effettua la capitalizzazione dei costi di sviluppo, ma non si effettua l'ammortamento perché l'attività di sviluppo non è ancora ultimata.

La rilevazione contabile è la seguente:

	Immobilizzazioni in corso e acconti (B.I.6 SP)	a	Incremento Immobilizzazioni per lavori interni (A4 CE)	
				50.000

Trattandosi di ricerche ancora in fase di completamento non si procede con l'ammortamento.

In bilancio al 31/12/1 si avrà:

STATO PATRIMONIALE

<i>Attivo</i>	<i>Passivo</i>
B.I.6 Immobilizzazioni in corso e acconti	
50.000	

CONTO ECONOMICO

...	
A.4 Incremento imm. per lavori interni	50.000

Al termine dell'anno 2

L'attività di sviluppo è terminata e ha portato risultati atti a produrre benefici per l'impresa per i prossimi cinque esercizi. Si procede dunque con la capitalizzazione e ha inizio il processo di ammortamento.

La rilevazione contabile è la seguente:

	Sviluppo (B.I.2 SP)	a	Diversi	
			a Increment. Immobiliz. per lavori interni	85.000
			35.000	
			a Immobilizzazioni in corso e acconti	50.000

La rilevazione contabile in fase di **chiusura d'esercizio** è la seguente:

$$\frac{\text{Costo storico}}{\text{Vita utile}} = \frac{50.000 + 35.000}{5 \text{ anni}} = 17.000$$

	Ammortamento Immobilizz. Immateriali (B.10.a)	a	F.do Ammortamento Immobilizz. Immateriali	
				17.000

In bilancio al 31/12/2 si avrà:

STATO PATRIMONIALE	
<i>Attivo</i>	<i>Passivo</i>
B.I.2 Costi di sviluppo	68.000
CONTTO ECONOMICO	
...	
A.4 Incremento imm. per lavori interni	35.000
B.10.a Ammort. Imm. Immateriali	(17.000)

Sotto il profilo fiscale, per gli oneri pluriennali, le regole relative alla deducibilità delle quote di ammortamento dei beni immateriali sono contenute **all'art. 108 del TUIR**. Per i marchi e l'avviamento, **l'art. 103 del TUIR** fissa il limite massimo di deduzione pari ad 1/18 del costo.

5.3. Svalutazione e Rivalutazione

Le immobilizzazioni immateriali destinate ad essere mantenute nell'organizzazione permanente della società sono valutate al costo rettificato dal relativo ammortamento, a meno che non si sia verificata **una perdita durevole** di tale valore netto contabile, **che richiede la svalutazione**. Le svalutazioni per **perdite durevoli** sono iscritte nel Conto Economico, tra i costi della produzione, nella voce B10.c) *Altre svalutazioni delle immobilizzazioni immateriali*. Se vi sono segnali che indicano che il **valore netto contabile** dell'immobilizzazione potrebbe eccedere il **valore recuperabile** dell'immobilizzazione, occorre stimare quest'ultimo. Quando il valore recuperabile risulta inferiore al valore contabile, e quindi si è in presenza di una perdita di valore, occorre rilevare, per differenza, una svalutazione (cioè una perdita per riduzione di valore). L'OIC 24 evidenzia la particolare attenzione che deve essere prestata alla categoria degli oneri pluriennali nel caso in cui l'impresa sia in perdita. In tal caso infatti è necessario che gli amministratori, se non vogliono procedere con la svalutazione di tali valori, ne dimostrino la recuperabilità.

Esercizio 6 – Svalutazione costi di impianto ed ampliamento

La società ALFA S.r.l. nell'esercizio N ha nell'attivo dello Stato Patrimoniale all'1/01/N costi di impianto ed ampliamento per € 16.000. La società chiude in perdita.

A fine anno il valore netto contabile dell'immobilizzazione è di € 12.000, come illustrato nella tabella di seguito proposta:

Costo Storico	20.000
F.do amm. 01.01.N	(4.000)
Ammort. esercizio	(4.000)
F.do amm. 31.12.N	(8.000)
Valore netto contabile	12.000

Gli amministratori però, tramite una proiezione dei risultati attesi al lordo della quota di ammortamento (€ 4.000), non riescono a dimostrare una completa recuperabilità di tale valore (recupero di soli € 7.500). Ne deriva l'obbligo di riadeguamento dei valori.

Svalutazione spese di impianto ed ampliamento:

Svalutazione imm. im- mat. (B.10.c)	a	F.do svalutazione. imm. immat.	4.500
--	---	-----------------------------------	-------

In bilancio al 31/12/N si avrà:

STATO PATRIMONIALE

<i>Attivo</i>	<i>Passivo</i>
B.I.1 Costi di impianto ed ampliamento	7.500

CONTO ECONOMICO

...	
B.10.a Ammort. Imm. Immateriali	(4.000)
B.10.c Altre svalutazioni	(4.500)

Nell'ipotesi in cui dovessero venire meno totalmente o in parte le cause che hanno determinato la svalutazione, questa non deve essere mantenuta. Lo stesso OIC 24 però precisa che il rispristino non trova comunque applicazione per l'avviamento ed i costi pluriennali.

5.4. Esercizi da svolgere

1. L'impresa ha sostenuto nell'anno 1 i seguenti costi:

Marchio	€ 150.000 + IVA 22%
Pubblicità	€ 35.000 + IVA 22%
Software	€ 5.000 + IVA 22%
Spese di sviluppo prodotto A	€ 75.000
Spese di sviluppo per realizzazione macchinario per prodotto A (al 31/12 la ricerca non risulta terminata)	€ 25.000

Si effettuino le scritture d'esercizio e di chiusura per l'anno 1. Si ipotizzino, nel rispetto del dettame civilistico, le rispettive vite utili. Si rediga il bilancio al 31/12 dell'anno 1.

Nell'anno 2 i costi sostenuti sono i seguenti:

Spese di sviluppo per realizzazione macchinario per prodotto A (ricerca terminata con il brevetto). Il brevetto ha durata pari a 10 anni.	€ 15.000
Migliorie su beni di terzi. Il contratto di locazione ha una durata residua di 6 anni.	€ 21.000

Si effettuino le scritture d'esercizio e di chiusura per l'anno 2. Si rediga il bilancio al 31/12 dell'anno 2.

2. L'impresa all'anno N detiene le seguenti immobilizzazioni immateriali:

<i>Elemento patrimoniale</i>	<i>Costo Storico</i>	<i>F.do ammortamento anno N-1</i>	<i>Vita Utile Residua</i>
Brevetto A	150.000	100.000	-
Marchio A	200.000	150.000	-
Licenze	5.000	2.500	4 anni

Gli amministratori decidono:

- in data 1/1/N di cedere il Brevetto A per € 150.000 (+ IVA 22%);
- in data 1/1/N di far uscire di produzione i beni commercializzati con il Marchio A.

Si effettuino le scritture d'esercizio e di chiusura dell'anno N. Si rediga il bilancio al 31/12/N.