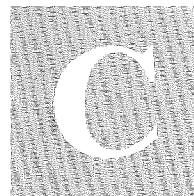


# Le costruzioni in economia

## Valutazione e rilevazione contabile

di Aldo Gabrielli



Contabilità

*Il fenomeno delle «costruzioni in economia», o delle «fabbricazioni interne», è presente, in misura più o meno rilevante, in tutte le imprese, anche di modeste dimensioni. In questo articolo si analizzano le procedure di valutazione e di rilevazione dei fattori «ottenuti internamente», considerando sia la normativa civilistica e fiscale sia i principi contabili dei Dottori Commercialisti e dell'IASC.*

### 1. Forme di «acquisizione» delle immobilizzazioni tecniche

Col termine «acquisizione» delle immobilizzazioni tecniche, materiali o immateriali, intendiamo indicare qualunque operazione tramite la quale l'impresa immette nelle coordinazioni produttive fattori (beni) pluriennali materiali (le immobilizzazioni tecniche materiali, appunto) o immateriali.

Tali fattori (beni) sono denominati «a lento ciclo di utilizzo» o in quanto «incorporano» una «massa di servizi» che erogano gradualmente nel tempo (presse, torni, autoveicoli, ecc.) o in quanto in grado di essere «utili» per un arco temporale prolungato (pubblicità, manutenzione straordinaria, studi e ricerche, ecc.).

Per acquisire ed utilizzare i «servizi» di tali fattori è necessario, solitamente, l'acquisto del fattore stesso; in altri casi le imprese possono però acquistare i soli servizi, senza che il fattore entri a far parte del capitale di funzionamento (se fattore pluriennale).

Numerose sono le forme di acquisizione delle immobilizzazioni tecniche materiali; tra le più comuni citiamo le seguenti:

- a) acquisto a prezzi di listino, sia da fornitore nazionale che estero,
- b) acquisto da fornitori specializzati,
- c) acquisti in blocco,
- d) apporto o conferimento (anche per fusione),
- e) acquisizione a titolo di «liberalità»,
- f) «costruzioni in economia»,
- g) noleggio,
- h) mutuo,
- i) acquisizione mediante «leasing».

Ciascuna delle forme di acquisizione precedentemente indicate comporta numerosi problemi sia di valutazione sia di rilevazione contabile.

In questi brevi note considereremo i problemi che si pongono nell'ipotesi di acquisizione mediante «costruzione in economia».

### 2. Le costruzioni in economia

Le imprese, spesso anche di non elevate dimensioni, anziché acquisire fattori mediante scambi specifici con terze aziende, ritengono necessario, o conveniente, il diretto ottenimento tramite processi produttivi attivati internamente.

Questa forma di acquisizione, nota col termine di «costruzione in economia», o «costruzione interna», risulta attuata, tra l'altro, nei casi seguenti:

a) quando l'impresa ha necessità di fattori specializzati (edifici, macchinari, ecc.) non prodotti da altre imprese;

b) quando l'impresa ha propri reparti produttivi specializzati per la fabbricazione interna di componenti e/o di interi macchinari od impianti; pur potendo essere acquisiti anche da fornitori, tali macchinari o impianti sono ottenuti «in economia»: o per motivi di sicurezza o di segretezza, o per l'attuazione di lavorazioni sperimentali, o in ogni altro caso in cui non risulti conveniente portare a conoscenza dei terzi che l'impresa utilizzerà quei fattori;

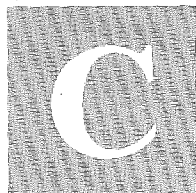
c) quando l'impresa deve utilizzare fattori che sono oggetto di proprie produzioni caratteristiche; un'impresa che fabbrica torni, ad esempio, acquisirà i torni necessari ai suoi processi tecnici attingendoli dalle proprie produzioni; un'impresa che fabbrica mobili arrederà gli uffici con mobili da essa stessa prodotti; un'impresa che fabbrica automobili attingerà dalle proprie produzioni quelle necessarie per costituirsi il «parco-autovetture», e così via;

d) in tutti i casi in cui le imprese, pur acquisendo dall'esterno «componenti» o «parti» di macchinari o di impianti, attuino l'assemblaggio all'interno, tramite servizi di propri reparti tecnici, ed apportino ai fattori modifiche strutturali.

A quelli delle costruzioni in economia possono essere ricondotti i processi interni per *studi e ricerche*, volti all'ottenimento di brevetti o di «ritrovati», comunque finalizzati al miglioramento duraturo di altri processi produttivi o commerciali (marchi, pubblicità), nonché i processi di manutenzione straordinaria.

Nel seguito, limiteremo l'analisi alle costruzioni in economia volte all'ottenimento di fattori materiali (1).

(1) I criteri dell'IASC per la rilevazione dei costi per STUDI e RICERCHE sono stati riportati, in breve a pag. 59 del n. 2 della rivista [nota della redazione].



### 3. L'annotazione della «capitalizzazione» dei costi

Per attuare le fabbricazioni interne le imprese utilizzano, ad evidenza, fattori produttivi.

Questi possono essere acquistati:

a) specificatamente per le sole costruzioni in economia (materie prime specifiche, macchinari specializzati, mano d'opera di dati reparti adibiti esclusivamente a quelle fabbricazioni);

b) anche per le altre, normali, produzioni dell'impresa.

Nell'un caso o nell'altro, la *contabilità generale* rileverà i costi dei fattori — tanto quelli della classe a) quanto quelli della classe b) — secondo la loro natura e non secondo la loro destinazione.

I costi dei fattori impiegati nelle costruzioni in economia si annoverano, perciò, normalmente, in autonomi conti di reddito, insieme ai costi degli altri fattori impiegati nei processi produttivi volti all'ottenimento dei prodotti destinati al mercato.

Per attribuire un *valore autonomo* ai beni ottenuti in economia sarà, allora, necessario evidenziare *autonomamente*, il valore dei fattori, *specifici* o *generici*, impiegati per le costruzioni interne, girandoli in *autonomo* conto di reddito acceso ai *costi pluriennali*.

Sarà necessario, cioè, stornare dai conti di reddito accoglienti i costi dei fattori — vale a dire i costi di materie e di mano d'opera diretta, gli ammortamenti, i costi generali industriali, i costi commerciali, i costi generali amministrativi, e così via —, il valore della parte di tali fattori utilizzata nel processo di «produzione in economia».

Lo storno, tuttavia, non sarà *distinto* cioè attuato in ogni specifico conto di reddito accogliente i valori dei fattori impiegati, bensì *indistinto*, con la scrittura;

[1]	data		
FATTORE... (COSTRUITO IN ECONOMIA)	a	(STORNO PER) COSTRUZIONI IN ECONOMIA (oppure: P.P.)	x
per capitalizzazione dei costi, come da distinta...			

Il conto addebitato, FATTORE..., si chiuderà poi nel DARE dello Stato Patrimoniale, insieme con le altre immobilizzazioni tecniche acquisite in altra forma.

Il conto accreditato, (STORNO PER) COSTRUZIONI IN ECONOMIA, sarà chiuso nell'AVERE del conto Profitti e Perdite, quale rettifica indiretta, indistinta e globale, onde stornare la quota dei costi dei fattori produttivi (accolti per natura, o per destinazione, nel DARE) che si ritenga impiegata per l'ottenimento del bene pluriennale.

Analoga scrittura si comporrebbe tanto nel caso di costruzione in economia di impianti specifici, quanto in quello di *migliorie* e *trasformazioni* parziali apportate a fattori pluriennali qualsivoglia, anche differenti da impianti e macchinari.

### 4. Il valore da capitalizzare

Se la precedente scrittura [1] pone in luce, formalmente, l'*aspetto contabile* dell'evidenza del valore del bene pluriennale «internamente fabbricato», occorre, tuttavia, preliminarmente, dare soluzione al *problema sostanziale* della quantificazione del valore  $x$  che, in quella scrittura, è stato accreditato al Conto Profitti e Perdite e capitalizzato nel conto FATTORE... (COSTRUITO IN ECONOMIA).

In termini generali, al fattore costruito internamente dovrebbe essere attribuito un valore  $x$  compreso tra:

1. un *limite inferiore*, rappresentato dai costi di produzione;

2. un *limite superiore*, rappresentato dal valore di acquisizione esterna.

Occorre, tuttavia, osservare che:

a) spesso, non è possibile quantificare il secondo limite, perché il fattore non è negoziato. Esso potrebbe essere fabbricato internamente proprio a motivo dell'impossibilità di sua acquisizione da fornitore esterno; in questo caso,  $x$  sarebbe identificabile con il costo di produzione (in qualche prescelta configurazione);

b) anche in caso di opzione tra «acquisto» da fornitori specializzati e «costruzione interna», le particolari esigenze aziendali, di sicurezza e di segretezza, già ricordate, potrebbero far propendere per la fabbricazione «in economia» anche ad un costo di produzione *superiore* al prezzo quotabile sul mercato; anche in questo caso il valore  $x$  si identificerebbe con il costo di produzione;

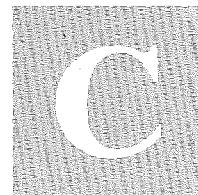
c) è necessario specificare a quale *configurazione di costo* fare riferimento nel calcolo del costo di produzione; il *costo pieno* (o il *costo economico tecnico*) potrebbe essere impiegato nei casi di fabbricazione di un bene particolare, nuovo, mai, in precedenza, fabbricato; in genere, tuttavia, il costo pieno non si presenta quasi mai base di computo idonea in quanto, nel calcolo del costo di fabbricazione interna, non dovrebbero essere accolti alcuni dei costi che normalmente sono considerati, invece, nelle determinazioni dei costi dei prodotti destinati alla vendita quali, ad esempio, i costi commerciali, i costi di incasso crediti e così via.

### 5. Le rilevazioni interne

Per potere quantificare il valore da attribuire al fattore costruito in economia, è necessario procedere a rilevazioni interne (contabilità industriale e analitica) volte a determinare i fattori destinati alle lavorazioni interne.

Nell'ipotesi in cui la fabbricazione interna riguardi un fattore specifico (opificio, nave, ecc.) sarà agevole considerare quella produzione quale *autonoma commessa* di lavorazione.

Nei casi in cui le costruzioni in economia, o le



fabbricazioni interne, siano relative a beni non specificatamente programmati, sarà necessario quantificare, *ex post*, la quota del costo di processo da imputare alla lavorazione interna, come avviene, ad esempio, nell'ipotesi di capitalizzazione di costi per brevetti quando questi siano ottenuti nell'ambito di «normali» processi di *ricerca*.

**6. L'acquisizione interna di produzioni**

Il problema della rilevazione del valore dei fattori pluriennali ottenuti in «economia» assume aspetti particolari relativamente al caso, già ricordato, in cui le imprese acquisiscano alle coordinazioni produttive «beni» a lento ciclo di utilizzo di «normale» produzione, cioè «normalmente» destinabili a vendita alla clientela ordinaria.

In questa eventualità, per annotare contabilmente il valore *x* attribuito ai fattori, l'impresa potrebbe seguire due procedimenti:

a) considerare *x* quale valore di «autoconsumo» di prodotti finiti, ed annotarlo con l'articolo:

[2]	data		
FATTORE... ACQUISITO IN ECONOMIA a PRODUZIONE DESTINATA INTERNAMENTE (oppure a AUTOCONSUMO DI PRODOTTI)			x
Per impiego interno di prodotti non destinati a vendita come da distinta.....			

Il conto AUTOCONSUMO DI PRODOTTI è accolto in bilancio nel Conto Profitti e Perdite nella sezione AVERE, tra i ricavi, quale rettifica dei costi;

b) considerare *x* quale valore di vendita a se stessa, con emissione di *fattura*, da annotarsi con la scrittura:

[3]	data		
FATTORE... ACQUISITO IN ECONOMIA a PRODOTTI c/VENDITE			x
Fattura n. .... per impiego interno di prodotti finiti			

Nel caso a) il valore capitalizzato, *x*, potrebbe essere determinato o sulla base del costo di produzione, anche standard, o su quella del prezzo di vendita applicato dall'impresa alla clientela, diminuito dei «costi risparmiati» di natura commerciale, amministrativa, di eventuale trasporto e conservazione; nel caso b), invece, il valore *x* potrebbe essere ritenuto coincidente con il prezzo di listino.

Il Conto Profitti e Perdite, con la seconda alternativa, evidenzia, allora, un risultato maggiore nel periodo in cui si attua la capitalizzazione, ma risultati minori in periodi successivi in quanto verranno computate quote di ammortamento più elevate, commisurate su un valore più elevato di quello determinabile nel caso a).

Con la procedura b) l'impresa, in ogni caso, ipotizzando la vendita dei prodotti, pur se a se stessa,

accoglie nel conto Profitti e Perdite un margine di negoziazione fittizio.

**7. Un esempio**

A titolo di esempio, onde meglio evidenziare la procedura proposta, si consideri un'impresa di produzione di mobili che decida di impiegare, per l'arredamento di nuovi uffici, sia mobili costruiti internamente, «ad hoc», sia mobili «standard», oggetto diretto di fabbricazione e di vendita.

Relativamente a quelli della prima specie, che possono considerarsi alla stregua di una «commessa» autonoma, si convenga di esaminare la *scheda di lavorazione* e si supponga che in essa siano riportati i seguenti costi:

— legno e materie prime: q.tà (...) .....	L. 380.000
— materiali accessori: q.tà (...) .....	L. 60.000
— mano d'opera diretta: ore (...) .....	L. 320.000
— altri costi diretti di produzione per verniciatura ecc.: q.tà (...) .....	L. 140.000
— quota ammortamento imputata sulla base delle ore lavoro diretto .....	L. 130.000
— altri costi indiretti amministrativi, imputati sulla base delle ore lavoro diretto: q.tà (...) .....	L. 60.000
<b>Totale costi della commessa .....</b>	<b>L. 1.090.000</b>

Nel costo precedente, che può considerarsi costo industriale, non sono compresi né i costi commerciali né quelli finanziari né quelli figurativi.

Si ipotizzi che di questi ultimi si consideri solo il costo rappresentato dagli interessi sul capitale investito, quantificati in L. 60.000, e che non si ritenga significativo il calcolo dei *costi opportunità* dei fattori impiegati.

Il costo da capitalizzare, per i mobili *costruiti in economia*, sarà, allora pari a L. 1.150.000 = 1.090.000 + 60.000.

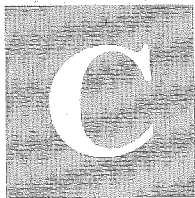
In questo caso si redigerà l'articolo (dati in milioni):

[4]	data		
MOBILI (FABBRICATI INTERNAM.) a (STORNO PER) COSTRUZIONI IN ECONOMIA			1.150
Per costruzione interna di mobili adibiti a ns. arredamento			

Relativamente ai mobili utilizzati internamente, ma oggetto di normale produzione e vendita, si ipotizzino determinati i seguenti dati:

— costo complessivo industriale di produzione .....	L. 2.000.000
— costi amministrativi .....	L. 60.000
— costi commerciali (variabili) .....	L. 1.040.000
<b>Costo totale .....</b>	<b>L. 3.100.000</b>
— costi figurativi .....	L. 400.000
<b>Costo Economico Tecnico .....</b>	<b>L. 3.500.000</b>
Margine: 50% del Costo Economico Tecnico .....	L. 1.750.000
<b>Prezzo di vendita, IVA esclusa ....</b>	<b>L. 5.250.000</b>

Il valore di capitalizzazione sarebbe pari a lire



5.250.000 se l'impresa optasse per la scelta del prezzo di vendita.

In questa eventualità, il contabile potrebbe comporre la scrittura (dati in milioni):

[5]	data		
MOBILI ACQUISITI IN ECONOMIA a MOBILI c/AUTOCONSUMI (oppure: a MOBILI c/VENDITE) (oppure: a MOBILI DESTINATI INTERNAMENTE)			5.250

Potrebbe essere, invece, L. 3.500.000 se decidesse di capitalizzare il costo complessivo; poiché i costi commerciali sono «risparmiati», il valore da capitalizzare potrebbe essere, allora, anche pari a  $(5.250.000 - 1.040.000) = 4.210.000$  o uguale a  $(3.500.000 - 1.040.000) = 2.460.000$ .

Si comporrebbe, allora, nuovamente, l'articolo (dati in milioni):

[6]	data		
MOBILI (FABBRICATI INTERNAM) a COSTRUZIONI IN ECONOMIA Per costruzione interna di mobili ecc...			2.460

Come si può osservare, a seconda della scelta attuata, circa il valore da assumere quale base per la quantificazione del costo da capitalizzare, differente può essere il costo pluriennale da ammortizzare.

Come si esaminerà più oltre, è necessario capitalizzare un valore non superiore al costo di produzione. La [5] non appare, perciò, appropriata.

Problemi ancor più ardui si porrebbero nel caso di produzione interna di fattori ottenuti in congiunzione tecnica con altri.

### 8. La normativa civilistica

La normativa civilistica, per quanto scarna, è esplicita sui criteri da seguire per valutare i fattori acquisiti internamente. L'art. 2425, infatti, statuisce che i fattori pluriennali, tanto materiali (punto 1) quanto immateriali (punto 3), non possano essere iscritti in bilancio per un valore superiore al costo, sia di acquisto sia — nel nostro caso — di produzione.

Non risulta, però, specificato a quale configurazione di costo fare riferimento.

### 9. La normativa fiscale

Ai fini della determinazione delle quote di ammortamento deducibili, l'art. 68 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, ammette, quale valore massimo da attribuirsi ai beni materiali, il costo di acquisto o di produzione.

L'art. 58/597, inoltre, consente la capitalizzazione, nel costo dei fattori pluriennali, degli interessi passivi sui prestiti specificamente contratti per la costruzione di quei fattori; la capitalizzazione

è limitata agli interessi passivi sostenuti fino al periodo d'imposta precedente a quello in cui il bene è stato utilizzato o sarebbe potuto essere utilizzato.

### 10. La normativa comunitaria

Il criterio di valutazione delle immobilizzazioni è posto all'art. 35 della IV Direttiva CEE: gli elementi delle immobilizzazioni devono essere valutati al prezzo di acquisizione o al costo di produzione.

Quest'ultimo si determina sommando ai costi diretti una congrua quota dei costi indiretti.

È ammessa la capitalizzazione degli interessi passivi sui finanziamenti specifici, limitatamente a quelli corrisposti nel periodo di fabbricazione.

### 11. Il principio n. 4 dei Dottori Commercialisti

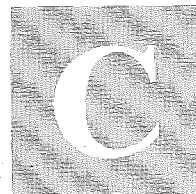
Nel documento n. 4, emanato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri (2), si stabilisce, quale criterio generale, che «Il valore originario di un'immobilizzazione tecnica è costituito dal costo per l'impresa» e deve essere, in ogni caso, rispettato il principio della competenza (economica).

Relativamente alle immobilizzazioni tecniche costruite in economia, al paragrafo D.I.e) si pone il limite massimo alla capitalizzazione dei costi: «Il valore dei cespiti costruiti in economia e il valore dei cespiti già esistenti che include costi relativi a variazioni strutturali rilevanti effettuate in economia non possono eccedere il loro prezzo di mercato».

Al paragrafo D.II.b) si pongono regole specifiche così sintetizzabili:

- 1) il valore delle costruzioni in economia deve essere normalmente pari al costo di produzione;
- 2) costi straordinari o eccezionali non devono essere capitalizzati ma accolti in esercizio;
- 3) se la costruzione in economia deriva da attività continuativa, il costo di produzione comprende sia i costi diretti sia una congrua quota dei costi generali di produzione;
- 4) se l'ottenimento delle costruzioni in economia è frutto di attività occasionale possono essere capitalizzati i soli costi diretti;
- 5) se i beni costruiti sono disponibili anche sul mercato, il costo capitalizzato non può eccedere il prezzo di acquisto esterno;
- 6) gli interessi passivi per finanziamenti specifici ottenuti per l'acquisizione del fattore sono capitalizzati — se di importo significativo — fino al momento in cui il fattore è pronto per l'uso.

(2) Principi contabili. I principi base delle immobilizzazioni tecniche, Giuffrè Editore, Milano, 1979.



## 12. L'IAS n. 16

L'International Accounting Standard Committee (IASC), nel principio contabile internazionale (International Accounting Standard, abbreviato: IAS) n. 16 (3), stabilisce che:

- a) il valore dei fattori costruiti in economia deve corrispondere al costo di produzione;
- b) il costo di produzione deve comprendere i costi finanziari sostenuti fino al completamento della costruzione;
- c) il costo di produzione non deve comprendere i costi di amministrazione e le spese generali, a meno che non possano essere specificatamente correlate all'acquisto;

(3) Si veda G. Tomasin (a cura di), Ed. IREO, Venezia, pag. 19.

d) non si comprendono nemmeno i costi di avvio alla produzione a meno che non siano necessari per portare il fattore nelle condizioni di lavoro;

e) non devono essere capitalizzati i costi per inefficienze produttive (in quanto devono gravare nell'esercizio in cui tali inefficienze si manifestano);

f) nel calcolo dei costi di produzione devono essere eliminati gli eventuali profitti interni (tra divisioni o tra società di gruppo);

g) nel caso di beni destinati a normale vendita è necessario tenere conto del *costo di produzione* di quei beni (non del ricavo di vendita, quindi);

h) per beni ottenuti internamente ma acquistabili anche esternamente è necessario tenere conto del (non superare il) costo d'acquisto; non si può capitalizzare un valore superiore al minore tra il costo di produzione e il costo di acquisto esterno.

## IN BREVE

### Principi generali di valutazione

Si designano con tale espressione i principi che devono guidare il sistema delle valutazioni di bilancio. Nel nostro Codice Civile non sono statuiti principi specifici.

La IV Direttiva CEE, invece, agli articoli 31 e 32, pone i seguenti:

«Art. 31 - 1. Gli Stati membri garantiscono che la valutazione delle voci dei conti annuali si faccia conformemente ai seguenti principi generali:

- a) si presume che la società continui le proprie attività;
- b) i modi di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro;
- c) occorre in ogni caso osservare il principio della prudenza e in particolare:
  - aa) possono essere indicati esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura del bilancio;
  - bb) occorre tener conto di tutti i rischi prevedibili ed eventuali perdite che traggono origine nel corso dell'esercizio o di un esercizio anteriore anche se tali rischi o perdite siano noti solo tra la data di chiusura del bilancio e la data della sua compilazione;

cc) si deve tener conto dei deprezzamenti, sia che l'esercizio si chiuda con una perdita, sia che si chiuda con un utile;

d) si deve tener conto degli oneri o dei proventi relativi all'esercizio al quale i conti si riferiscono, senza considerare la data del pagamento o dell'incasso delle suddette spese o dei suddetti proventi;

e) gli elementi delle voci dell'attivo e del passivo devono essere valutati separatamente;

f) lo stato patrimoniale di apertura di un esercizio deve corrispondere allo stato patrimoniale di chiusura dell'esercizio precedente.

2. In casi eccezionali sono ammesse deroghe a detti principi generali. Se ci si avvale di tali deroghe, queste devono essere indicate nell'allegato e debitamente motivate, specificando l'influenza che esse hanno sulla situazione patrimoniale, sulla finanziaria e sul risultato economico.

Art. 32 - La valutazione delle voci dei conti annuali è effettuata secondo gli artt. da 34 a 42 che sono basati sul principio del prezzo di acquisizione o del costo di produzione».