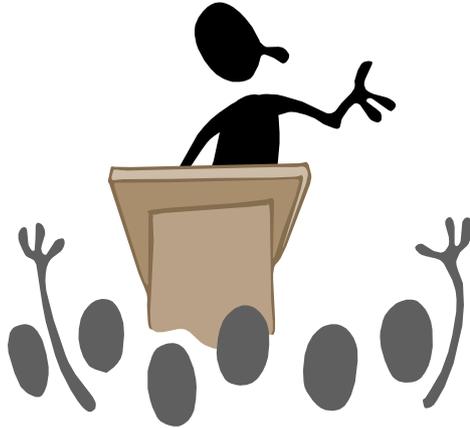


Materiale di riferimento: G. Savioli, Il bilancio di esercizio secondo i principi contabili nazionali, Cap. 6: pp. 91-122
OIC 16, Immobilizzazioni materiali

Bilancio e Principi contabili



Prof. Matteo
POZZOLI

Le immobilizzazioni materiali

1

1

ANALISI IN DETTAGLIO DELLO STATO PATRIMONIALE: LE ATTIVITA'

- A. CREDITI VS SOCI PER VERSAMENTI ANCORA DOVUTI
- B. **IMMOBILIZZAZIONI**
 - I Immobilizzazioni immateriali
 - II Immobilizzazioni materiali
 - III Immobilizzazioni finanziarie
- C. ATTIVO CIRCOLANTE
 - I Rimanenze
 - II Crediti
 - III Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni
 - IV Disponibilità liquide
- D. RATEI E RISCONTI



2

Che cosa sono le immobilizzazioni materiali?

«Le *immobilizzazioni materiali* sono beni tangibili di uso durevole costituenti parte dell'organizzazione permanente delle società, la cui utilità economica si estende oltre i limiti di un esercizio. Il riferirsi a fattori e condizioni durature non è una caratteristica intrinseca ai beni come tali, bensì alla loro destinazione. Esse sono normalmente impiegate come strumenti di produzione del reddito della gestione caratteristica e non sono, quindi, destinate alla vendita, né alla trasformazione per l'ottenimento dei prodotti della società.

Possono consistere in:

- beni materiali acquistati o realizzati internamente;
- beni materiali in corso di costruzione;
- somme anticipate a fronte del loro acquisto o della loro produzione» (OIC 16, par.4)

Il recupero del costo avviene attraverso i proventi che l'impresa ottiene nel corso del suo utilizzo

3

Il Immobilizzazioni materiali

Classificazione (art.2424)

- Attivo
-
- b) Immobilizzazioni
-
- Il Immobilizzazioni materiali
- 1. Terreni e fabbricati
- 2. Impianti e macchinari
- 3. Attrezzature industriali e commerciali
- 4. Altri beni
- 5. Immobilizzazioni in corso e acconti

4

II Immobilizzazioni materiali

Classificazione (art.2424)

- I principi contabili nazionali forniscono ulteriori precisazioni di classificazione, per es:
 - la voce *Terreni e fabbricati* è articolata in terreni, fabbricati strumentali e fabbricati che non sono strumentali
 - la voce *Impianti e macchinari* include impianti generici, impianti specifici, altri impianti, macchinario automatico e macchinario non automatico
 - la voce *Attrezzature industriali e commerciali* comprende attrezzature (tra cui i ricambi) e attrezzature varie (utensili)
 - *Altri beni*, come mobili, macchine d'ufficio, automezzi, imballaggi, beni gratuitamente devolvibili
 - la voce *Immobilizzazioni in corso e acconti*, inclusiva di immobilizzazioni materiali in corso di costruzione e acconti a fornitori per l'acquisizione o la costruzione di immobilizzazioni materiali

Attenzione: le immobilizzazioni sono presentate al netto dei fondi ammortamento e svalutazione

Le immobilizzazioni materiali che sono destinate alla vendita sono classificate in apposita voce del circolante se:

- le immobilizzazioni sono vendibili alle loro condizioni attuali e non richiedono modifiche tali da differire l'alienazione
- la vendita appare altamente probabile alla luce delle iniziative intraprese, del prezzo previsto e delle condizioni di mercato
- l'operazione dovrebbe concludersi nel breve

5

La rilevazione iniziale

- Le immobilizzazioni materiali non «in corso» sono rilevate inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi al bene acquisito
- Il trasferimento dei rischi e dei benefici avviene di solito quando viene trasferito il titolo di proprietà
- Se, in virtù di specifiche clausole contrattuali, non vi è coincidenza, prevale la data in cui è avvenuto il trasferimento dei rischi e dei benefici
 - le cessioni con riserva di proprietà...
- Le immobilizzazioni materiali «in corso» sono rilevate inizialmente alla data in cui sono sostenuti i primi costi per la costruzione del cespite e restano iscritte come tali fino alla data in cui il bene è disponibile e pronto per l'uso
 - Quando il bene diviene disponibile e pronto per l'uso, l'immobilizzazione è riclassificata nella specifica voce dell'attivo
- Gli acconti ai fornitori per l'acquisto di immobilizzazioni materiali iscritti nella voce BII5 sono rilevati inizialmente alla data in cui sorge l'obbligo al pagamento di tali importi



6

La valutazione iniziale delle IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

C.C.
Art. 2426,
I co., punto 1

*“1) Le immobilizzazioni
sono iscritte al costo di
acquisto o di produzione”*



7

Il valore iniziale (originario)

- Il valore originario di un'immobilizzazione materiale è costituito dal costo per l'impresa ed include tutti i costi relativi all'acquisizione del cespite nel luogo e nelle condizioni di utilità , affinché esso costituisca bene duraturo per l'impresa

8

Le casistiche per l'identificazione del valore originario

- Occorre identificare le modalità con cui l'impresa è venuta in possesso, *rectius* in proprietà, del bene immobilizzato per poter meglio configurare la figura di costo di riferimento
- I casi più frequenti sono:
 - acquisto
 - costruzioni in economia
 - permuta
 - acquisto a titolo gratuito

9

I valori originari - acquisto

- Il valore originario è comprensivo del costo di acquisto, degli oneri accessori d'acquisto e di tutti quegli eventuali altri oneri che l'impresa deve sostenere affinché l'immobilizzazione possa essere utilizzata
- Il costo di acquisto è rappresentato dal prezzo effettivo d'acquisto, di solito rilevato dal contratto o dalla fattura
- L'IVA non costituisce un elemento di costo, ma un credito verso l'erario, salvo il caso di IVA indetraibile
- Gli sconti commerciali si portano a riduzione del costo. Gli eventuali sconti cassa vengono di solito accreditati al conto economico tra i proventi finanziari a meno che non siano di ammontare rilevante, nel qual caso devono essere portati a riduzione del prezzo di acquisto

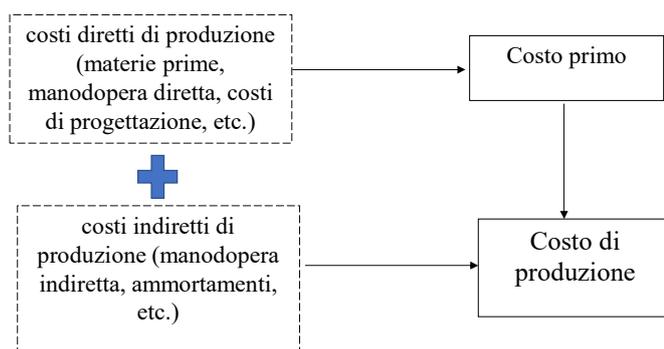
10

I valori originari – costo di produzione

- Il valore originario deve comprendere tutti quei costi relativi alle costruzioni che l'impresa deve sostenere perché l'immobilizzazione possa essere utilizzata
- Se la costruzione in parola è abituale sono fatte rientrare anche le spese generali di produzione
- Le spese commerciali ed amministrative non sono capitalizzabili
- I costi di natura “straordinaria” (scioperi, incendi o eventi connessi a calamità naturali), sostenuti durante la costruzione dei cespiti, non costituiscono costi capitalizzabili
- I cespiti costruiti in economia solitamente rappresentano impianti speciali di cui non esiste mercato. Se i cespiti sono anche disponibili sul mercato la valutazione si effettua al minore tra costo e prezzo di mercato

11

Il costo di produzione delle costruzioni interne



Il costo di produzione comprende i costi diretti (materiale e mano d'opera diretta, costi di progettazione, forniture esterne, ecc.) e i costi generali di produzione, per la quota ragionevolmente imputabile al cespite per il periodo della sua fabbricazione fino al momento in cui il cespite è pronto per l'uso; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della loro fabbricazione

12

La disciplina dell'OIC 16 in materia di oneri finanziari

OIC prevede, in sostanza, che gli oneri finanziari siano capitalizzabili quando soddisfano le seguenti condizioni:

- sono stati effettivamente sostenuti
- sono “oggettivamente determinabili”
- non comportano che il valore del bene per la cui “costruzione” sono stati sostenuti sia superiore al valore recuperabile dello stesso
- devono essere determinati al netto degli eventuali proventi finanziari percepiti

La capitalizzazione interessa sia i finanziamenti di scopo sia i finanziamenti generici. I finanziamenti sono capitalizzati in modo «indiretto», come avviene per gli incrementi per i lavori interni

13

Il processo di capitalizzazione degli oneri finanziari

- OIC 16 distingue tra:
 - finanziamenti di scopo, e
 - finanziamenti generici
- I finanziamenti di scopo sono capitalizzabili
- I finanziamenti generici devono seguire un processo di determinazione, quale:
 - il costo di costruzione, determinando la media dei costi sostenuti nel corso dei vari mesi
 - il costo medio ponderato del finanziamento
 - il calcolo degli interessi specifici e di quelli generici

Guardiamo l'esempio dell'OIC 16

14

Esempio on fin

Il 2 gennaio 201X la società A dà in appalto la costruzione di un impianto per un valore complessivo di 1.500. Nel corso dell'esercizio sono stati effettuati, in base allo stato avanzamento dei lavori, i seguenti pagamenti a favore dell'appaltatore:

data di pagamento	importo
31 gennaio 201X	120
31 marzo 201X	80
30 settembre 201X	350
31 dicembre 201X	200
Totale	750

Si assume che non vi siano altri beni in corso di costruzione.
I finanziamenti della società sono, a fine esercizio, i seguenti:

- Finanziamento di scopo assunto all'inizio del mese di gennaio a fronte della realizzazione dell'impianto di importo pari a 150 e con un tasso pari al 6,00%;
- Finanziamento ottenuto all'inizio del mese di gennaio dalla banca B per un importo pari a 100 con un tasso pari al 7,00%;
- Finanziamento ottenuto all'inizio del mese di gennaio dalla banca C per un importo pari a 300 con un tasso pari all'8,00%.

15

Per stabilire la misura degli oneri finanziari capitalizzabili vi sono alcuni passaggi logici da seguire. In primo luogo, occorre stabilire l'importo del costo di costruzione oggetto di capitalizzazione. A tal fine, occorre calcolare la media ponderata dei costi sostenuti alla luce dei pagamenti effettuati. Il calcolo è il seguente.

Data	Costo sostenuto per la costruzione	Periodo di capitalizzazione	Costo medio accumulato
31 gennaio	120	11 mesi	110
31 marzo	80	9 mesi	60
30 settembre	350	3 mesi	87,5
31 dicembre	200	0 mesi	0
Totale	750		257,5

Per poter calcolare il costo di costruzione su cui effettuare la capitalizzazione occorre infatti effettuare una media dei costi sostenuti nel corso dei vari mesi. Ciò perché i costi sostenuti all'inizio dell'esercizio hanno un periodo di capitalizzazione maggiore di quelli sostenuti alla fine dell'esercizio. In particolare, il costo di costruzione ponderato in base ai mesi su cui applicare la capitalizzazione degli oneri finanziari (a tasso di interesse annuo) nell'esercizio 201X è pari a 257,5.

16

In secondo luogo, occorre stabilire gli oneri finanziari capitalizzabili. Sono, innanzi tutto, presi in considerazione gli oneri finanziari riconducibili ai finanziamenti di scopo. Si considerano poi gli altri finanziamenti generici a concorrenza dell'importo necessario a finanziare il costo medio di costruzione come sopra calcolato.

Il tasso del finanziamento di scopo è pari al 6%.

Il tasso da applicare ai finanziamenti generici è pari alla media ponderata dei relativi oneri finanziari.

Il costo medio ponderato del finanziamento è pari al 7,75%.

Tale importo si ottiene per effetto della seguente operazione:

$$7,00\% * (100/400) + 8,00\% * (300/400) = 7,75\%$$

Infine, si procede al calcolo degli interessi effettivamente da capitalizzare attraverso il seguente calcolo.

Finanziamento	Costo della costruzione oggetto di capitalizzazione	Tassi	Interessi capitalizzati
di scopo	150	6,00%	9,00
generico	107,5	7,75%	8,33
Totale	257,5		17,33

La capitalizzazione degli oneri finanziari avviene nella misura pari a 17,33.

Sono utilizzabili altri procedimenti di calcolo sempreché conducano sostanzialmente agli stessi risultati.

17

Le «altre» acquisizioni

- A titolo gratuito: iscritte al loro presumibile valore di mercato alla data di acquisizione, eventualmente incrementato per le spese sostenute
- Mediante permuta:
 - Se sostanziale compravendita, con cessione di un bene con contropartita di una diversa tipologia di bene, il bene ricevuto è iscritto al suo presumibile valore di mercato
 - Se l'operazione non configura sostanzialmente una compravendita, il bene ricevuto è iscritto allo stesso valore contabile del bene ceduto

18

Esempio

- Alfa si accorda per cedere il macchinario iscritto in bilancio per 500 e ammortizzato per 200 a 350, permutandolo con una autovettura del valore di 600, con pagamento del conguaglio in denaro. Occupiamoci degli effetti sulla contabilità e sul bilancio.
- Il macchinario iscritto al valore netto contabile di 300 (500-200) viene eliminato dal bilancio. Le scritture contabili rileveranno lo storno del fondo ammortamento:

Fondo ammortamento macchinari	200	
Macchinari		200

- e l'operazione di cessione del bene:

Crediti diversi	427	
Macchinari		300
Plusvalenze su cessione beni		50
Iva ns Debito		77

19

Esempio

- Contestualmente occorrerà registrare l'operazione di acquisizione del bene:

Autovetture	600	
Iva ns Credito	132	
Debiti verso Frn		732

- Regolando la differenza tramite cassa

Debiti verso Frn	732	
Crediti diversi		427
Cassa		305

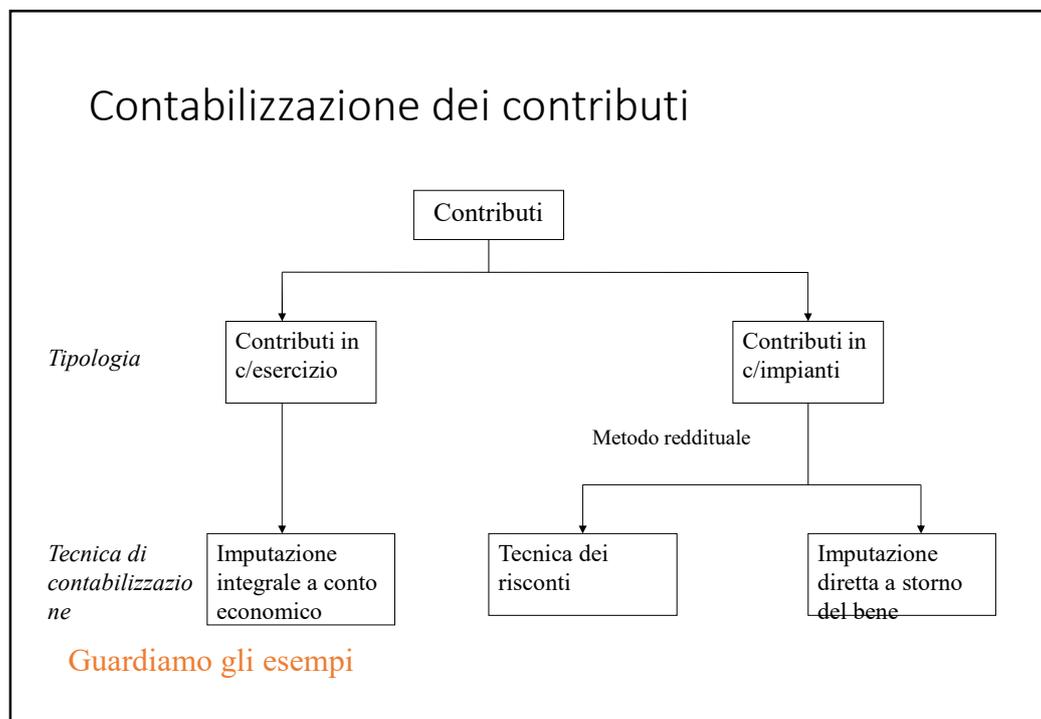
20

I contributi

- I *contributi in conto impianti*, erogati per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, riattivazione, ampliamento di immobilizzazioni materiali
 - si sostanziano in contributi che si esauriscono in più esercizi
- I *contributi in conto esercizio*, che hanno natura di integrazione dei ricavi caratteristici o delle attività accessorie
 - si sostanziano in contributi finalizzati ad esaurire la propria utilità nel corso dell'esercizio in cui sono stati erogati

21

Contabilizzazione dei contributi



22

Esempio: tecnica dei risconti

L'impresa Beta riceve, per semplicità, il 1° gennaio dell'esercizio t, un contributo di un ente locale di €10.000 per acquisire un impianto di €25.000 con l'obbligo di utilizzare l'impianto per gestire uno stand ad una sagra locale per 5 anni. L'aliquota di ammortamento economico-tecnico è pari al 5%. Beta rileva l'ottenimento del contributo:

Banca	10.000	
Contributi in c/capitale (Altri ricavi e proventi)		10.000

e, quindi, l'acquisizione (poniamo in contanti) dell'impianto:

Impianti	25.000	
Iva ns credito	5.500	
Banca		30.500

In sede di redazione del bilancio, differiamo la quota di proventi non di competenza dell'esercizio in cui il contributo è ricevuto:

Contributi in c/capitale (Altri ricavi e proventi)	8.000	
Risconti passivi		8.000

e, quindi, l'impianto è ammortizzato in base all'aliquota programmata:

Ammortamento impianti	1.250	
Fondo ammortamento impianti		1.250

23

Esempio: imputazione diretta a storno dei beni

NB: l'esempio della slide considera che il contributo avvenga prima dell'acquisto avvenga; nell'esempio del libro il contributo avviene dopo aver acquisito il bene

considerati i dati dell'esempio precedente, dovremo rilevare, anzitutto, l'ottenimento del contributo:

Banca	10.000	
Contributo in c/impianti		10.000

e, poi, contabilizzare l'acquisizione del bene

Impianti	25.000	
Iva ns credito	5.500	
Banca		30.500

Conseguentemente, dovremo, in sede di scritture di assestamento, stornare il contributo medesimo sul valore del bene di riferimento

Contributo in c/impianti	10.000	
Impianti		10.000

e, quindi, ammortizzare il solo valore netto del bene

Ammortamento impianti	750	
Fondo ammortamento impianti		750

24

Gli incrementi successivi

- Migliorie, quali manutenzioni «straordinarie» che accrescono la capacità produttiva, la vita utile o la sicurezza del cespite
- Sostituzione di parti logorate
- Rivalutazioni

25

Le rivalutazioni

- Il sistema valutativo si fonda sul criterio del “*costo storico*”
- Il V co. dell’art. 2423 – come detto - ammette, in “*casi eccezionali*”, la possibilità di deroga al fine della rappresentazione veritiera e corretta ...
- Rivalutazioni monetarie:
 - La IV DIR. prevedeva la possibilità di norme particolari per tener conto del fenomeno inflattivo
 - Il nostro Legislatore ha esplicitamente omesso di recepire quelle norme, preferendo che siano Leggi Speciali “*ad hoc*” a disciplinare tali situazioni. Il fenomeno inflattivo non integra il “*caso eccezionale*” di cui al IV co. art. 2423 (eg, art. 110 commi 1-7 della d. l. n. 104 del 2020 -c.d. “Decreto “Agosto””, convertito in l. n. 126/2020)
- Rivalutazioni economiche :
 - Non sono ammissibili o, meglio, sono ammissibili nei limiti delle deroghe di cui al V co. dell’art. 2423
 - Il principio della prudenza impone l’iscrizione della rivalutazione nel Netto, alla voce A. III



26

Esempio

- Beta decide di rivalutare il proprio unico immobile ammortizzabile (Bene immobile Y) acquisito il 1° gennaio 2014 a 100.000 ed ammortizzato in quote costanti al 6%. Il valore di mercato del bene al 31 dicembre 2023 (limite massimo di rivalutazione) è €50.000
- Il valore del bene al 31 dicembre 2022 era pari a €46.000, in quanto nel corso degli anni in cui il bene è stato iscritto in bilancio non vi sono state svalutazioni per perdite durevoli di valore del bene. Il fondo ammortamento del Bene y è pari al 31 dicembre 2022 a €54.000 (€6.000 x 9)
- Al 31 dicembre 2023, Beta dovrà prima ammortizzare il Bene immobile Y con la vecchia quota e, quindi, procedere alla rivalutazione

Amm.to Immobile Y	6.000	
Fondo amm.to Immobile Y		6.000

- Il Bene immobile Y è iscritto al 31 dicembre 2023 ante rivalutazione a €40.000 (con un fondo ammortamento pari a €60.000) e dovrà, per questo, essere rivalutato di €10.000

27

Modalità di rivalutazione

La prassi (anche fiscale) individua 3 ipotesi:

Ipotesi 1) rivalutazione del solo valore lordo

Ipotesi 2) riduzione del fondo ammortamento

Ipotesi 3) rivalutazione proporzionale del valore lordo e del relativo fondo ammortamento

Ipotesi 1		
Immobile Y	10.000	
Ris. riv. Immobile Y		10.000

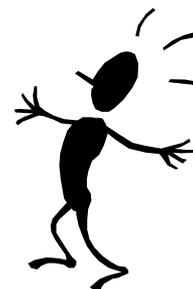
Di per sé la modalità di rivalutazione scelta non impatta sui valori di bilancio

Ragioniamo, però, sugli effetti derivanti dall'applicazione delle diverse metodologie...

28

Il valore delle immobilizzazioni materiali subisce variazioni per effetto di:

- 1) Ammortamento
- 2) Svalutazioni e rivalutazioni
- 3) Manutenzioni e riparazioni



29

AMMORTAMENTO =

“processo di ripartizione del valore pluriennale di una immobilizzazione tra gli esercizi nei quali sarà utilizzata”

Il concetto è stato correttamente recepito dal legislatore...



C.C.
Art. 2426,
1 co., punto 2

“2) Il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Eventuali modifiche ... devono essere motivate in nota integrativa”.

30

Ammortamento ex art. 2426, I co., punto 2

La norma evidenzia tre aspetti significativi:

A - CAMPO DI APPLICAZIONE DEL PROCESSO

B - SISTEMATICITA' DEL PROCESSO

C - MODIFICABILITA' DEL PROCESSO



31

IL CAMPO DI APPLICAZIONE

- L'ammortamento riguarda:
 - IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI
 - (IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI)
 - la cui utilizzazione è limitata nel tempo (sono esclusi i beni a vita economica temporalmente illimitata, i.e. i terreni)

32

1) AMMORTAMENTO

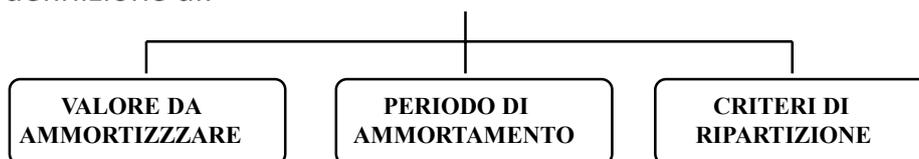
- sistematicità del processo

- L'aggettivo "SISTEMATICO" utilizzato dal nostro legislatore sottintende un

**AMMORTAMENTO
EFFETTUATO IN OGNI ESERCIZIO
IN CONFORMITA' AD UN PRECISO
PIANO ECONOMICO-TECNICO**

33

Un Piano Economico-Tecnico di Ammortamento presuppone la definizione di:



34

Valore ammortizzabile

valore ammortizzabile = valore originario – valore netto residuo

Periodo di ammortamento

- coincide con la vita utile economica del bene, intesa come il periodo nel quale il bene offrirà un contributo economico positivo all'attività produttiva (o di erogazione di servizio) della nostra impresa
- ha inizio quando il bene è idoneo all'uso

35

Criteri di ripartizione

- I criteri di ripartizione generalmente accettati dalla prassi sono:
 - ✓ a quote costanti
 - ✓ a quote decrescenti
- Non è consentito ammortizzare a quote crescenti

36

Ammortamento a quote decrescenti

$$\text{percentuale di ammortamento} = \frac{\text{numero di anni residui}}{n(n+1)/2}$$

In base a quanto disposto, nel nostro esempio, perciò avremo che
 percentuale di ammortamento anno 1 = $5 / 5(5+1)/2 = 5/15$
 percentuale di ammortamento anno 2 = $4 / 5(5+1)/2 = 4/15$

...

Avremo, perciò, un piano di ammortamento simile a quello di seguito riportato

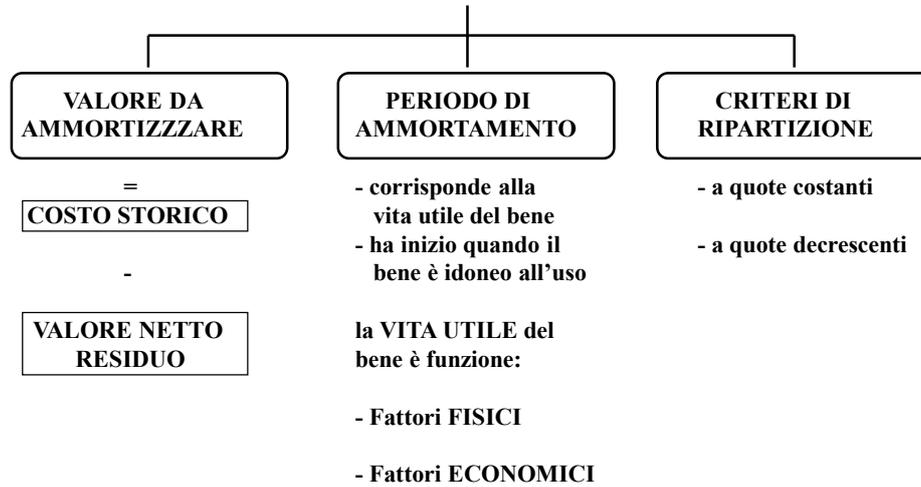
Anno	Aliquota di ammortamento (%)	Quota di ammortamento	Fondo ammortamento
1	33,33	2.666,40	2.666,40
2	26,67	2.133,60	4.800,00
3	20,00	1.600,00	6.400,00
4	13,33	1.066,40	7.466,40
5	6,67	533,60	8.000,00

37



38

Un Piano Economico-Tecnico di Ammortamento presuppone la definizione di:



Elaborato il piano, la sistematicità impone il suo rigido rispetto!

39

Attenzione, però....

RIGIDA ATTUAZIONE DEL PIANO DI AMMORTAMENTO NON VUOL DIRE IMMODIFICABILITA'.

Se le ipotesi di usura fisica e obsolescenza, poste alla base del piano di ammortamento si rivelano errate se ne impone una revisione. A questo la legge si riferisce richiedendo ammortamenti sistematici ma *"...IN RELAZIONE ALLA RESIDUA POSSIBILITA' DI UTILIZZAZIONE" DEL BENE.*

SE ACCADE...



C.C.
Art. 2426,
1 co., punto 2

"Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella Nota Integrativa"

40

Caso di modifica del piano

L'impianto Y è stato acquistato nel 200x-4 a 4.000. L'amministrazione stima all'epoca che la sua vita utile economica sia pari a 10 anni. L'ammortamento è a quote costanti.

A seguito dell'installazione di un nuovo processo produttivo avvenuta a fine dell'esercizio 200x gli amministratori stimano che la vita utile economica di un impianto non è più 10 anni, bensì 15 anni.

	Piano di amm.to (precedente)			Valore netto contabile
	Costo storico	Amm.to	F.do Amm.to	
200X-4	4.000	400	400	3.600
200X-3	4.000	400	800	3.200
200X-2	4.000	400	1.200	2.800
200X-1	4.000	400	1.600	2.400
200X	4.000	400	2.000	2.000

41

Caso di modifica del piano

Il nuovo processo produttivo ha determinato un **cambiamento nella stima** della vita utile dell'impianto.

Abbiamo avuto un cambiamento di stima che deve essere contabilizzato con il metodo prospettico, ossia intervenendo dal momento del cambiamento *in avanti*. Ecco il "nuovo" piano di ammortamento dell'impianto :

	Costo storico	Amm.to	F.do Amm.to	Valore netto contabile
200X+1	4.000	200	2.200	1.800
200X+2	4.000	200	2.400	1.600
200X+3	4.000	200	2.600	1.400
200X+4	4.000	200	2.800	1.200
200X+5	4.000	200	3.000	1.000
200X+6	4.000	200	3.200	800
200X+7	4.000	200	3.400	600
200X+8	4.000	200	3.600	400
200X+9	4.000	200	3.800	200
200X+10	4.000	200	4.000	0

42

L'art. 60 della l. n. 126 del 13 ottobre 2020

- Il d. l. n. 104 del 2020 (c.d. "Decreto "Agosto""), convertito in l. n. 126/2020, ha introdotto una deroga rispetto a quanto stabilito dall'art. 2426, comma primo, n. 2) c.c. in materia di ammortamenti
- L'art. 60, commi 7-bis – 7-quinquies offre la possibilità, alle imprese "OIC adopter" di sospendere, per l'anno 2020, il processo di ammortamento
- Le società hanno la possibilità, e non l'obbligo, di «non effettuare fino al 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato»
- Resta ferma invece, sempre con riferimento all'art. 2426, comma primo, n. 2), c.c., la parte in cui occorre garantire l'informativa di bilancio, indicando in nota integrativa "Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati [...]"
- Documento Interpretativo n. 9 dell'OIC, "Disposizioni transitorie in materia di principi di redazione del bilancio - sospensione ammortamenti"

43

Il leasing finanziario

- L'art. 2424, classe B, prevede che il locatore iscrive i beni «locati in concessione finanziaria» nel proprio bilancio
- Il locatario, quindi, non iscrive i beni in uso tramite leasing
- ???e la sostanza sulla forma???
- Il locatario applica il metodo patrimoniale

L'art. 2427, co.1, n22) dispone che «le operazioni di locazione finanziaria che comportano il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni che ne costituiscono oggetto, sulla base di un apposito prospetto dal quale risulti il valore attuale delle rate di canone non scadute quale determinato utilizzando tassi di interesse pari all'onere finanziario effettivo inerenti i singoli contratti, l'onere finanziario effettivo attribuibile ad essi e riferibile all'esercizio, l'ammontare complessivo al quale i beni oggetto di locazione sarebbero stati iscritti alla data di chiusura dell'esercizio qualora fossero stati considerati immobilizzazioni, con separata indicazione di ammortamenti, rettifiche e riprese di valore che sarebbero stati inerenti all'esercizio»

44

Il leasing finanziario per il locatario

- L'Appendice A dell'OIC 12 dispone che sono indicatori (singolarmente o congiuntamente considerati) per rientrare tra le locazioni finanziarie:
 - il contratto prevede il trasferimento della proprietà del bene al locatario al termine del contratto di locazione finanziaria
 - il locatario ha l'opzione di acquisto del bene ad un prezzo che ci si attende sia sufficientemente inferiore al *fair value* alla data in cui si potrà esercitare l'opzione
 - la durata del contratto di locazione finanziaria copre la maggior parte della vita utile del bene anche se la proprietà non viene trasferita
 - all'inizio del contratto il valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per la locazione finanziaria equivale almeno al *fair value* del bene locato
 - i beni locati sono di natura così particolare che solo il locatario può utilizzarli senza dover apportare loro importanti modifiche
- Si consideri che il leasing operativo è contabilizzato come un «normale» affitto di un bene

45

Il leasing finanziario per il locatario

Nei prospetti quantitativi:

- i canoni sono imputati in B8 "per godimento di beni terzi" del conto economico
- Se il contratto prevede il pagamento di un maxicanone iniziale
 - la parte di competenza dell'esercizio è imputata B8 "per godimento di beni terzi"
 - la parte di costo non di competenza dell'esercizio è riscontata (risconto attivo). Con un riscatto anticipato, il risconto attivo è capitalizzato nel valore del cespite
- Nella nota integrativa riprendendo il disposto dell'art.2427, occorre includere un prospetto con:
 - l'ammontare complessivo al quale i beni locati sarebbero stati iscritti con il metodo «finanziario»,
 - gli ammortamenti, rettifiche e riprese di valore che sarebbero stati di competenza dell'esercizio, il valore attuale delle rate di canone non scadute determinato utilizzando il tasso di interesse effettivo del contratto di locazione finanziaria, e
 - gli oneri finanziari di competenza dell'esercizio determinati sulla base del tasso di interesse effettivo
- OIC indica che per «tasso d'interesse effettivo» si intende «*il tasso di attualizzazione che, all'inizio della locazione finanziaria, fa sì che il valore attuale complessivo di (a) i pagamenti minimi derivanti dalla locazione finanziaria e (b) il valore residuo sia uguale alla somma di (i) il fair value (valore equo) del bene locato e (ii) gli eventuali costi diretti iniziali del locatore. In altre parole, il tasso di interesse effettivo è calcolato in funzione dei complessivi oneri finanziari che gravano sulla locazione finanziaria e della durata del contratto in base ai diversi periodi di tempo intercorrenti dalla data di entrata in vigore del contratto sino a ciascuna scadenza periodica. Tali oneri finanziari complessivi sono pari alla differenza tra il fair value del bene oggetto di locazione finanziaria alla data di stipulazione del relativo contratto aumentato (se significativi) dei costi diretti iniziali del locatore e l'ammontare complessivo delle somme (canoni anticipati e periodici) da corrispondersi*»

46

Esempio (con le norme civilistiche e OIC)

dati

- valore normale del bene 200.000, vita utile 5 anni
- maxicanone 20.000 pagato in data 1/1/2017
- 13 rate quadrimestrali da 16.000 a partire dall'1/2/2017
- Valore di riscatto 3.000 da pagare in data 1/2/2021

Maxicanone	20.000,00	
Banca		20.000,00
Canoni	48.000,00	
Banca		48.000,00
Risconti attivi	16.000,00	
Maxicanone		16.000,00
Risconti attivi	4.000,00	
Canoni		4.000,00

nel libro giornale

nelle scritture di assestamento

47

Esempio (con i principi contabili internazionali)

dati

- valore normale del bene 200.000, vita utile 5 anni
- maxicanone 20.000 pagato in data 1/1/2017
- 13 rate quadrimestrali da 16.000 a partire dall'1/2/2017
- Valore di riscatto 3.000 da pagare in data 1/2/2021

Impianto	200.000,00	
Banca		20.000,00
Debito finanziario		180.000,00
Interessi passivi	4.173,00	
Debito finanziario	11.827,00	
Banca		16.000,00

48

Esempio (con i principi contabili internazionali)

Uscite	Data	Flusso	Interessi	Capitale	Deb. res	Int. annui	Amm. annuo	Val. resid
20.000	1-17	180.000			180.000			
16.000	2-17	-16.000	4.173	-11.827	168.173			
16.000	6-17	-16.000	3.899	-12.101	156.071			
16.000	10-17	-16.000	3.618	-12.382	143.689	11.689	40.000	160.000
16.000	2-18	-16.000	3.331	-12.669	131.020			
16.000	6-18	-16.000	3.037	-12.963	118.058			
16.000	10-18	-16.000	2.737	-13.263	104.794	9.105	40.000	120.000
16.000	2-19	-16.000	2.429	-13.571	91.224			
16.000	6-19	-16.000	2.115	-13.885	77.338			
16.000	10-19	-16.000	1.793	-14.207	63.131	6.337	40.000	80.000
16.000	2-20	-16.000	1.464	-14.536	48.595			
16.000	6-20	-16.000	1.127	-14.873	33.721			
16.000	10-20	-16.000	782	-15.218	18.503	3.372	40.000	40.000
16.000	2-21	-16.000	429	-15.571	2.932			
3.000	2-21	-3.000	68	-2.932	0	497	40.000	0
Totale			31.000	-180.000		31.000	200.000	
231.000	TIR	2,318%						

49

Le informazioni di nota integrativa

- Ai sensi dell'art. 2427, 1° comma, n. 22, la nota integrativa della società utilizzatrice deve contenere un prospetto dal quale risulti:
 - l'ammontare complessivo al quale i beni locati sarebbero stati iscritti alla data di chiusura dell'esercizio qualora fossero stati considerati immobilizzazioni
 - gli ammortamenti, rettifiche e riprese di valore che sarebbero stati di competenza dell'esercizio
 - il valore attuale delle rate di canone non scadute determinato utilizzando il tasso di interesse effettivo del contratto di locazione finanziaria, e
 - gli oneri finanziari di competenza dell'esercizio determinati sulla base del tasso di interesse effettivo

50

Sale and lease back

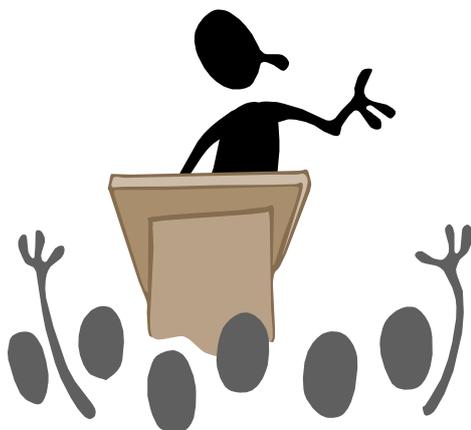
- Un soggetto cede alla società di leasing un oggetto e lo riacquisisce per mezzo di un contratto di leasing finanziario
- L'art.2425-bis, c.c. dispone che le eventuali plusvalenze siano ripartite nel tempo (risconti passivi)
- L'OIC 12, integrando la norma, prevede che eventuali minusvalenze:
 - sono imputate a conto economico, se le operazioni avvengono a valori di mercato
 - Se vi sono canoni di mercati inferiori a quelli di mercato, la minusvalenze è ripartita (risconti attivi)

51

Materiale di riferimento:

G. Savioli, Il bilancio di esercizio secondo i principi contabili nazionali, Cap. 7: pp. 123-136
OIC 24, Immobilizzazioni immateriali

Bilancio e Principi contabili



Prof. Matteo
POZZOLI

Le immobilizzazioni immateriali

52

52

ANALISI IN DETTAGLIO DELLO STATO PATRIMONIALE: LE ATTIVITA'

- A. CREDITI VS SOCI PER VERSAMENTI ANCORA DOVUTI
- B. **IMMOBILIZZAZIONI**
 - I **Immobilizzazioni immateriali**
 - II **Immobilizzazioni materiali**
 - III **Immobilizzazioni finanziarie**
- C. ATTIVO CIRCOLANTE
 - I Rimanenze
 - II Crediti
 - III Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni
 - IV Disponibilità liquide
- D. RATEI E RISCONTI



53

53

Immobilizzazioni immateriali

Definizione (OIC 24, par. 5)

«I **beni immateriali** sono beni non monetari, individualmente identificabili, privi di consistenza fisica e sono, di norma, rappresentati da diritti giuridicamente tutelati. Un bene immateriale è individualmente identificabile quando:

- (a) è separabile, ossia può essere separato o scorporato dalla società e pertanto può essere venduto, trasferito, dato in licenza o in affitto, scambiato; oppure
- (b) deriva da diritti contrattuali o da altri diritti legali, indipendentemente dal fatto che tali diritti siano trasferibili o separabili dalla società o da altri diritti e obbligazioni.

Essi comprendono diritti di brevetto industriale, diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, concessioni, licenze, marchi e altri diritti simili»

«Gli **oneri pluriennali** sono costi che non esauriscono la loro utilità nell'esercizio in cui sono sostenuti e sono diversi dai beni immateriali e dall'avviamento. Gli oneri pluriennali generalmente hanno caratteristiche più difficilmente determinabili, con riferimento alla loro utilità pluriennale, rispetto ai beni immateriali veri e propri. Essi comprendono i costi di impianto e di ampliamento, i costi di sviluppo e altri costi simili che soddisfano la definizione generale di onere pluriennale»

«L'**avviamento** è l'attitudine di un'azienda a produrre utili che derivino o da fattori specifici che, pur concorrendo positivamente alla produzione del reddito ed essendosi formati nel tempo in modo oneroso, non hanno un valore autonomo, ovvero da incrementi di valore che il complesso dei beni aziendali acquisisce rispetto alla somma dei valori dei singoli beni, in virtù dell'organizzazione delle risorse in un sistema efficiente»

54

54

I Immobilizzazioni immateriali

Classificazione (art.2424)

Attivo

.....

B) Immobilizzazioni

I Immobilizzazioni immateriali

1. Costi di impianto e ampliamento

2. Costi di sviluppo

3. Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere di ingegno

4. Concessioni, licenze, marchi e diritti simili

5. Avviamento

6. Immobilizzazioni in corso e acconti

7. Altre

Caratteristiche comuni:

- assenza di tangibilità
- utilità pluriennali

Oneri pluriennali

Beni immateriali

Avviamento

Acconti e costi sostenuti per la realizzazione interna di attività immateriali

55

55

Immobilizzazioni immateriali

«oneri pluriennali e disposizioni normative»

- I beni immateriali sono iscritti se il costo è sostenuto, è stimabile con sufficiente attendibilità e se sono individualmente identificabili (ossia se l'elemento può essere separato e scorporato). Rappresentano di norma diritti giuridicamente tutelati
- La differenza con gli oneri pluriennali consiste nell'affidabilità dei valori. Per questo motivo, il legislatore ha previsto specifiche cautele
- Nella nota integrativa deve poi essere illustrata la descrizione delle voci, le ragioni dell'iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento
- Per i beni immateriali, l'iscrizione è obbligatoria, per gli oneri pluriennali occorre che sia soddisfatta la dimostrazione dell'utilità pluriennale per mezzo di un piano economico che prospetti il recupero dei costi capitalizzati tramite i ricavi futuri
- Gli oneri pluriennali (come, in linea generale, le altre attività), una volta spesi, non sono più capitalizzabili

56

56

Costi di impianto e ampliamento

- Capitalizzazione consentita solo se dimostra che:
 - i costi sono direttamente attribuibili alla nuova attività
 - sono antecedenti al momento del possibile avvio
 - i costi capitalizzati sono recuperabili con lo svolgimento dell'attività
- I costi generali e amministrativi non possono essere capitalizzati
- Includono
 - costi pre-operativi di tipo legale (costi inerenti l'atto costitutivo, le relative tasse, sia di tipo operativo (ricerche di mercato, addestramento iniziale del personale
 - costi di start-up solo se (i) direttamente attribuibili alla nuova attività e se limitati a quelli sostenuti nel periodo antecedente il momento del possibile avvio, e (ii) è rispettato il principio della recuperabilità dei costi
 - costi di addestramento e di qualificazione del personale e dei lavoratori ad esso assimilabili solo se riferibili all'avvio di nuove attività e se assimilabili ai costi di start-up. Tali costi devono essere sostenuti in relazione ad un processo di riconversione o ristrutturazione industriale che risulti da un piano approvato dagli amministratori

57

57

CAUTELE:



C.C.
Art. 2426,
punto 5

- **iscrizione solo con il consenso del Collegio Sindacale**
- **ammortamento: massimo in 5 anni**
- **distribuzione dei dividendi solo se:**
 - **completamente ammortizzati**
- oppure**
 - **presenza di riserve disponibili che coprono l'importo non ammortizzato**

58

58

Costi di sviluppo

Fase di ricerca

- Attiene all'attività di carattere generale volta ad acquisire e migliorare conoscenze tecniche e scientifiche

Fase di sviluppo

- L'OIC 24 definisce lo sviluppo come «l'applicazione dei risultati della ricerca di base o di altre conoscenze possedute o acquisite in un piano o in un progetto per la produzione di materiali, dispositivi, processi, sistemi o servizi, nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione»
- Tale circostanza è certificata da:
 - la fattibilità tecnica
 - la fattibilità economica
 - la disponibilità di risorse sufficienti
 - l'intenzione dell'impresa di avviare la produzione
 - l'identificabilità e misurabilità dei costi attribuibili all'attività

59

59

CAUTELE:



C.C.
Art. 2426, punto 5

- **iscrizione solo con il consenso del Collegio Sindacale**
- **ammortamento: durata vita utile o, se la vita utile non è determinabile attendibilmente, in 10 anni**
- **distribuzione dei dividendi solo se:**
 - **completamente ammortizzati**
 - **oppure**
 - **presenza di riserve disponibili che coprono l'importo non ammortizzato**

60

60

Rilevazione e valore originario (considerazioni di carattere generale)

- Le immobilizzazioni immateriali sono iscritte a:
 - il costo d'acquisto, se acquisite da economie terze. Si tratta di considerare gli oneri accessori (consulenze, trasporti, etc.)
 - il costo di produzione interna. Si tratta di includere i costi diretti e indiretti per mezzo di una capitalizzazione indiretta. Sino a quando la produzione non è completata, si utilizza il conto «immobilizzazioni immateriali in corso di produzione»
- La capitalizzazione degli oneri finanziari, secondo le tecniche previste, è una facoltà concessa all'impresa (da vedere con le immobilizzazioni materiali)
- I contributi sono iscritti se esiste ragionevole certezza che le condizioni previste per il loro riconoscimento siano soddisfatte e che i contributi saranno erogati (da vedere con le immobilizzazioni materiali)

61

61

Valutazioni successive

- Incrementi successivi
 - migliorie, quali manutenzioni «straordinarie» che accrescono la capacità produttiva, la vita utile o la sicurezza del cespite
 - sostituzione di parti logorate
 - rivalutazioni (si veda quanto già esposto con riferimento alle immobilizzazioni materiali)
- Ammortamento

62

Avviamento

- L'avviamento è definito come «l'attitudine di un'azienda a produrre utili che derivino o da fattori specifici che, pur concorrendo positivamente alla produzione del reddito ed essendosi formati nel tempo in modo oneroso, non hanno un valore autonomo, ovvero da incrementi di valore che il complesso dei beni aziendali acquisisce rispetto alla somma dei valori dei singoli beni, in virtù dell'organizzazione delle risorse in un sistema efficiente»
- È iscritto in bilancio se:
 - è acquisito a titolo oneroso
 - ha un valore quantificabile in quanto incluso nel corrispettivo pagato
 - è costituito all'origine da oneri e costi ad utilità differita nel tempo, che garantiscono quindi benefici economici futuri (ad esempio, conseguimento di utili futuri)
 - garantisce la recuperabilità del costo (e quindi non si è in presenza di un cattivo affare)
- valore dell'avviamento = prezzo complessivo sostenuto - valore corrente attribuito agli elementi patrimoniali attivi e passivi trasferiti

63

63

- **CAUTELE:**

- **iscrizione, nei limiti del costo sostenuto solo se vi è il consenso del Collegio Sindacale**
- **ammortamento: lungo la sua vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, è entro un periodo non superiore a dieci anni**
- **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**



C.C.
Art. 2426,
punto 6

64

64

Diritti di brevetto e Diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno

- Caratteristiche:
 - titolarità di un diritto esclusivo di sfruttamento
 - recuperabilità dei costi di iscrizione tramite benefici economici che si svilupperanno dall'applicazione del brevetto stesso
 - possibilità di determinare in maniera attendibile il suo costo per l'impresa
- I benefici devono essere dimostrati da piani relativi al concreto impiego, fattibili tecnicamente ed economicamente, i cui effetti siano inclusi nei budget aziendali
- Criteri di rilevazione
 - acquisto originario e da terzi
 - quando si trasferisce il diritto con una licenza d'uso, la prassi è orientata a iscrivere tali poste in comunione
- Ammortamento: massimo per la durata del brevetto o, se inferiore, se il prospettato periodo temporale è più breve
- Assorbono il trattamento per gli altri diritti (licenze d'uso e know how)

65

65

Concessioni, licenze, marchi e diritti simili

- le concessioni sono provvedimenti con i quali la pubblica amministrazione trasferisce ad altri soggetti i propri diritti o poteri, con i relativi oneri ed obblighi
- le licenze sono autorizzazioni con le quali si consente l'esercizio di attività regolamentate (licenze di commercio al dettaglio, ecc.)
- Il marchio (insieme alla ditta e all'insegna) è uno dei segni distintivi dell'azienda (o di un suo prodotto fabbricato e/o commercializzato) e può consistere in qualunque segno suscettibile di essere rappresentato graficamente, tra cui emblemi, parole, suoni e forme del prodotto o della sua confezione

66

66