Febbraio - Marzo 2011

OIC e IAS/IFRS

OIC 16 – Le immobilizzazioni materiali

Andrea Gabola
Stefano La Placa
Francesco Palanza





Agenda

- Evoluzione normativa, definizione, caratteristiche e classificazione in bilancio
- Principi generali di valutazione
- Valore originario di iscrizione e Svalutazione
- Rilevazione
- Costruzioni in economia / Permuta
- Acquisizioni a titolo gratuito / con parziale pagamento tramite altra immobilizzazione materiale / durante la fase organizzativa e di avvio
- Ampliamento, ammodernamento, miglioramento, rinnovamenti e Fondi di rinnovamento
- Manutenzioni e riparazioni
- Perdita / riparazioni di danni dovute ad eventi indipendenti dall'impresa
- Rivalutazioni / Ammortamento
- Alienazione / Recuperabilità dei valori
- Costanza di applicazione dei principi e dei metodi di valutazione
- Rappresentanza in bilancio e nota integrativa
- Contributi in conto capitale
- Revisione delle Immobilizzazioni materiali: cenni

Agenda

- **Evoluzione normativa, definizione, caratteristiche e classificazione in bilancio**
- **Principi generali di valutazione**
- **Valore originario di iscrizione e Svalutazione**
- **Rilevazione**
- Costruzioni in economia / Permuta
- Acquisizioni a titolo gratuito / con parziale pagamento tramite altra immobilizzazione materiale / durante la fase organizzativa e di avvio
- Ampliamento, ammodernamento, miglioramento, rinnovamenti e Fondi di rinnovamento
- Manutenzioni e riparazioni
- Perdita / riparazioni di danni dovute ad eventi indipendenti dall'impresa
- Rivalutazioni / Ammortamento
- Alienazione / Recuperabilità dei valori
- Costanza di applicazione dei principi e dei metodi di valutazione
- Rappresentanza in bilancio e nota integrativa
- Contributi in conto capitale
- Revisione delle Immobilizzazioni materiali: cenni

Evoluzione normativa

Codice civile (artt. 2424 - 2427)
Principio contabile CNDC n. 16 (16 marzo 1996)

D. Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 → Riforma del Diritto Societario

OIC 1 - I principali effetti della riforma del diritto societario sulla redazione del bilancio d'esercizio (25 ottobre 2004)
→ Operazioni e saldi denominati in valuta estera (Immobilizzazioni materiali)
→ Immobilizzazioni materiali di durata indeterminata (Terreni)

D.Lgs. 28 dicembre 2004, n. 310 → "Integrazioni e correzioni alla disciplina del diritto societario ed al testo unico in materia bancaria e creditizia"

Appendice di aggiornamento al principio contabile OIC 1 (30 maggio 2005)
→ Operazioni e saldi denominati in valuta estera (Immobilizzazioni materiali)
→ Riformulazione del capitolo "6 - riduzioni di valore di immobilizzazioni materiali e immateriali" del principio contabile OIC 1

OIC 16 – Immobilizzazioni materiali (13 luglio 2005)

- **Legge 25 febbraio 2008, n. 34:** "Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alla Comunità europea. (Legge comunitaria 2007)
- **"Ipotesi di attuazione delle Direttive UE 2001/65, 2003/51 e 2006/46 con modifiche al c.c. (relative ai bilanci d'esercizio ed ai bilanci consolidati) del 6 maggio 2008**

Evoluzione normativa

- Recepimento della **Riforma del Diritto Societario e Coordinamento con OIC 1 e relativa Appendice di aggiornamento**
  - **–Art. 2427, 3-bis e Appendice all'OIC 1 → modifica all'informativa in Nota Integrativa (D.Lgs 6 e quindi 310)**
  - – "… la **misura** e le **motivazioni** delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni materiali e immateriali, facendo a tal fine esplicito riferimento al loro concorso alla **futura produzione di risultati economici**, alla loro prevedibile **durata utile** e, per quanto rilevante, al loro **valore di mercato**,
  - – segnalando altresì le **differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti** ed
  - – **evidenziando la loro influenza sui risultati economici dell'esercizio**"
  - Introduzione della nozione di immobilizzazioni materiali di **"durata indeterminata"** delle quali tuttavia non viene fatto riferimento esplicito nell'OIC 16

Evoluzione normativa

- Introduzione del concetto di **iscrizione in bilancio delle immobilizzazioni in valuta estera e successive valutazioni** → rinvio all'OIC 26 – Operazioni e partite in moneta estera (che recepisce l'introduzione del punto 8-bis nell'art. 2426) (D.Lgs. 310)
  - **Art. 2426 8–bis** → "[…] Le immobilizzazioni materiale […], rilevate al costo in valuta devono essere iscritte al tasso di cambio al momento del loro acquisto o a quello inferiore alla data di chiusura dell'esercizio se la riduzione debba giudicarsi durevole."
  - **OIC 26** → "… le immobilizzazioni materiali e immateriali devono essere svalutate, per effetto di una riduzione del cambio giudicata durevole, solo quando risultano correlate ad una valuta estera e si sia in presenza di una riduzione durevole di valore delle stesse. In questo caso, la verifica dell'eventuale riduzione durevole di valore tiene conto dei futuri **flussi finanziari generati in valuta.** Se, infatti, le immobilizzazioni non generano flussi finanziari in valuta l'andamento dei cambi diventa per esse irrilevante."

Evoluzione normativa

- "Ipotesi di attuazione delle Direttive UE 2001/65, 2003/51 e 2006/46 con modifiche al c.c. (relative ai bilanci d'esercizio ed ai bilanci consolidati) del **6 maggio 2008**
  - **Art. 2423-ter, comma 1, p.to 2 (Principi di redazione del bilancio)** → introduzione del principio di prevalenza della sostanza economica rispetto alla forma giuridica dell'operazione e viene reso maggiormente esplicito il principio della prudenza
  - **Art. 2424 (Contenuto dello Stato Patrimoniale)** → viene prevista una classificazione di bilancio meno articolata:

    A) Attività non correnti

    1. Immobili, impianti e macchinari

    2. Investimenti immobiliari

    3. Beni utilizzati in locazione finanziaria

Evoluzione normativa

- **Art. 2424-bis (Disposizioni relative a singole voci dello SP)**
- **comma 3 –** recita che tra gli **investimenti immobiliari** devono essere iscritti gli immobili posseduti al solo fine di ottenere incrementi di valore dell'investimento ovvero di ricevere canoni di locazione o utilità analoga
- **comma 5 –** i **beni in leasing**, qualora l'operazione abbia funzione finanziaria sono iscritti nel bilancio dell'utilizzatore (metodo di contabilizzazione finanziario → cfr. IAS 17). La funzione finanziaria si presume nei seguenti casi:
  - trasferimento sul locatario della **parte prevalente dei rischi e dei benefici** inerenti ai beni oggetto del leasing
  - quando al momento della stipulazione del contratto si prevede che il **valore effettivo del bene al momento dell'esercizio del riscatto sarà significativamente superiore al prezzo di riscatto**
- il **costo iniziale** dei suddetti beni in leasing è calcolato **detraendo dal totale dei canoni e del prezzo di riscatto il componente di interesse** determinato secondo il metodo finanziario (cfr. **art. 2426 comma 4)**

Evoluzione normativa

- **Art. 2426 (Criteri di valutazione)**
- **comma 1 -** viene confermato quanto già in vigore sul criterio di iscrizione al costo e sull'obbligo di svalutare il valore delle immobilizzazioni iscritte a bilancio in caso di perdita durevole di valore. Viene inoltre introdotto il concetto di "*component approach"* in relazione alla valutazione della vita utile delle singole componenti di ciascuna immobilizzazione
- **comma 3 -** introdotto il concetto di facoltà di iscrizione delle immobilizzazioni materiali al valore equo (*fair value*). Se tale valore risulta maggiore rispetto al costo storico dell'immobilizzazione stessa, la differenza deve essere direttamente imputata ad una riserva non distribuibile. L'ammortamento si calcola sul valore equo dell'esercizio precedente e si imputa a conto economico
- **comma 13 –** anche i terreni ed i fabbricati destinati ad investimento immobiliare possono essere iscritti al valore equo, in tal caso non sono soggetti ad ammortamento e le variazioni di tale valore nel corso dell'esercizio sono imputate a conto economico → **NB le perdite di valore vanno iscritte anche se non risultano durevoli**

Normativa, definizione, caratteristiche

art. 2423 c.c.	• Principio della chiarezza • Rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società ed il risultato economico dell'esercizio
art. 2423 bis c.c.	• Principio della prudenza • Prospettiva della continuità aziendale
art. 2424 bis c.c.	• Definizione: "gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente sono iscritti tra le immobilizzazioni"
art. 2424 c.c.	• Classificazione
art. 2425 c.c.	• Ammortamento per le immobilizzazioni la cui utilizzazione è limitata nel tempo (voce B.10.b. del conto economico)
art. 2426 c.c.	• Svalutazione in caso di perdita durevole di valore (voce B.10.c. del conto economico)
art. 2427 c.c.	• Informazioni da indicare in Nota Integrativa

Normativa, definizione, caratteristiche

OIC 1	• I principali effetti della riforma del diritto societario sulla redazione del bilancio d'esercizio
OIC 12 + interpretativo	• Composizione e schemi del bilancio d'esercizio di imprese mercantili, industriali e di servizi + Documento interpretativo n. 1
OIC 16	• Le immobilizzazioni materiali
OIC 26	• Operazioni e partite in moneta estera

Definizione di immobilizzazione MATERIALE:

*Sono beni di **uso durevole,** costituenti parte dell'organizzazione permanente delle imprese mercantili ed industriali. Impiegati normalmente come **strumenti di produzione del reddito** della gestione caratteristica e **non sono quindi destinati né alla vendita né alla trasformazione** per l'ottenimento dei prodotti dell'impresa.*

Normativa, definizione, caratteristiche

- Costi anticipati o sospesi comuni a più esercizi
- **Beni materiali ed anticipi a fornitori** a fronte del loro acquisto
- Esistenza di fattori e condizioni produttive la cui utilità economica si estende **oltre i limiti di un esercizio**
- L'utilizzazione quali strumenti di produzione, comporta il trasferimento dei costi sostenuti per tali immobilizzazioni ai processi svolti ed ai prodotti ottenuti, tramite la rilevazione delle **quote di ammortamento**
- Destinazione: non sono beni destinati alla vendita ma vengono **utilizzati come strumenti di produzione**

*I **sistemi contabili – amministrativi** delle imprese devono essere affidabili (per struttura e controllo) e necessitano di strumenti specifici per la rilevazione delle variazioni subite rispetto al costo originario (incrementi, decrementi, alienazioni), della reale esistenza fisica e dell'effettivo utilizzo; potrebbe essere utile a seconda della dimensione dell'impresa la costruzione di 3 libri cespiti: civilistico, Ires ed Irap*

Classificazione in bilancio

B.II.1 TERRENI E FABBRICATI

- Terreni
- Fabbricati civili
- Fabbricati industriali
- Costruzioni leggere

B.II.2 IMPIANTI E MACCHINARI

- Impianti generici
- Impianti specifici
- Altri impianti
- Macchinario automatico e non automatico

B.II.3 ATTREZZATURE INDUSTRIALI E COMMERCIALI

- Attrezzature
- Attrezzatura varia, legata al processo produttivo dell'impresa, completante la capacità funzionale di impianti e macchinari

B.II.4 ALTRI BENI

- Mobili
- Macchine d'ufficio
- Automezzi
- Migliorie a beni di terzi
- Imballaggi da riutilizzare
- Beni gratuitamente devolvibili

B.II.5 IMMOBILIZZAZIONI IN CORSO E ACCONTI

- Immobilizzazioni materiali in corso di realizzazione
- Anticipi a fornitori per l'acquisizione di immobilizzazioni materiali

- Ad ogni tipologia di immobilizzazione materiale va iscritto in detrazione il relativo **FONDO AMMORTAMENTO**
- Da esplicitare nei bilanci in forma abbreviata (art. 2435-bis)

Classificazione in bilancio

Beni in leasing

- Non vengono trattate nello specifico nell'OIC 16
- Dal punto di vista del locatore, l'art. 2424 c.c. riporta che le immobilizzazioni devono essere iscritte con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria
- Dal punto di vista del locatario:
  - il **metodo patrimoniale** prevede la rilevazione dei **canoni periodici**, senza alcuna rilevazione del debito legato al finanziamento del bene (vi sarà unicamente un'indicazione nei **conti d'ordine** dell'impegno della società, costituito dalla somma dei canoni a scadere e del prezzo di riscatto). Il bene non viene rilevato nel bilancio dell'utilizzatore sino al momento dell'eventuale riscatto
  - la **nota integrativa** prevede specifica informativa (apposito prospetto), in merito alle operazioni di locazione finanziaria che comportino sul locatario il trasferimento di parte dei rischi e dei benefici inerenti ai beni che ne costituiscono oggetto (art. 2427, punto 22)

Classificazione in bilancio

Beni in leasing

- **L'OIC 1** riporta quanto segue: "Ancorché la norma non lo richieda espressamente, appare tuttavia raccomandabile che nel bilancio del locatario siano fornite in Nota Integrativa, **se d'importo apprezzabile**, **informazioni circa gli effetti che si sarebbero prodotti sul Patrimonio Netto e sul Conto Economico rilevando le operazioni di locazione finanziaria con il metodo finanziario rispetto al criterio patrimoniale"**
- Per determinare l'effetto netto complessivo è necessario tenere conto degli:
  - **effetti diretti:** come ammortamenti, rettifiche, riprese di valore
  - **effetti indiretti:** quali ad esempio quello sulle imposte sul reddito anticipate
- Non si prevede una quadratura tra effetti di stato patrimoniale ed effetti di conto economico
- L'informativa richiesta dal suddetto prospetto, richiede dettagli anche in merito ai beni riscattati

Classificazione in bilancio

1. Criteri di valutazione

Le immobilizzazioni materiali sono state contabilizzate al costo di acquisizione o al valore di conferimento per quelli facenti parte del ramo sale conferito da Eti. Fra le immobilizzazioni sono state comprese le acquisizioni di impianti e macchinari con il ricorso ad operazioni di leasing finanziario.

2. Immobilizzazioni materiali dettaglio

Tra i nuovi investimenti sono compresi quelli effettuati con il ricorso ad operazioni di leasing finanziario, rilevando fra i debiti verso terzi finanziatori il valore residuo dei relativi contratti.

L'incremento nel corso dell'esercizio, comprese le costruzioni interne, al netto delle alienazioni, è pari a€ 2.399.682.

3. Debiti vs terzi finanziatori dettaglio

locatore	contratto	sito	anno	importo originario	rate corrisposte	rate residue		valore riscatto	onere finanziario	
						n	totale		2005	residuo
CNH Capital Europe spa	D5113E	SN	2005	127.000	45.466	28	80.264	1.270	3	12
CNH Capital Europe spa	D5114J	MS	2005	127.000	48.333	27	77.397	1.270	3	12
Neos Finance spa	602757	MS	2005	75.000	11.100	33	63.150	750	462	3.877
Sanpaolo Leasint	1272887	MS	2005	50.000	2.810	34	46.690	500	99	2.523
Carime	3015705	VL	2005	252.600	59.764	34	190.310	2.526	551	9.635
Carime	3015710	VL	2005	400.000	103.100	33	292.900	4.000	1.721	14.409
Totale				**1.031.600**	**270.573**		**750.711**	**10.316**	**2.839**	**30.468**

L'informativa è carente di quanto richiesto dall'art. 2423 bis, II co., c.c. circa l'effetto della deroga sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico

Classificazione in bilancio

Cespiti destinati alla vendita

- Nel caso in cui sia previsto, tramite delibera da parte del **Consiglio di Amministrazione** che un cespite trasformi la sua natura da immobilizzazione materiale a cespite destinato alla vendita, il relativo costo dovrà essere classificato nell'**attivo circolante** in un'apposita voce
- **L'IFRS 5** rafforza tale concetto prevedendo:
  - la classificazione di **"attività non corrente posseduta per la vendita"** la quale non deve essere ammortizzata
  - il concetto di **"gruppo in dismissione"** (ossia un gruppo di attività da dismettere in un'unica operazione)
  - la classificazione delle passività direttamente connesse a tali attività

Classificazione in bilancio

Cespiti destinati alla vendita

- Dalla data della delibera di mutata destinazione, gli **ammortamenti** non vanno più calcolati
- La **valutazione** del costo del bene è pari al minor valore tra valore netto contabile del bene e valore di presumibile realizzo
- La **plus/minus** valenza derivante dalla cessione del bene va registrata in A5 ovvero in B14 del conto economico se si tratta della fisiologica sostituzione dei beni ovvero tra i proventi/oneri straordinari in caso di alienazioni di beni strumentali per un ridimensionamento dell'attività o per una riconversione produttiva
- L'**informativa** da fornire in **Nota Integrativa** è la seguente:
  - Le ragioni del mutamento di destinazione
  - Il criterio di valutazione utilizzato
  - L'eventuale effetto di mutamento del criterio di valutazione sul risultato economico dell'esercizio

Classificazione in bilancio

Migliorie a beni di terzi

- Di solito si tratta di beni presi in **affitto / leasing da terzi**
- Possono essere classificate nella voce **B.II.4 Altre immobilizzazioni materiali laddove** suscettibili di rivestire una loro autonoma funzionalità
- In particolare OIC 24 propone la seguente classificazione
  - nella voce **B.I.7 Altre immobilizzazioni immateriali**, se non risultano separabili dai beni stessi
  - tra le **immobilizzazioni materiali** nella voce relativa alla categoria di appartenenza dei beni (da B.II.1 a B.II.5), nei restanti casi
- L'**ammortamento** dei costi in esame deve avvenire nel minor periodo tra:
  - quello di utilità futura delle spese sostenute
  - quello residuo della locazione, tenendo anche conto dell'eventuale periodo di rinnovo se dipende dal conduttore

Principi generali di valutazione

- Le immobilizzazioni materiali vanno **valutate al costo**
  - comprensivo delle eventuali rivalutazioni
  - rettificato dei relativi ammortamenti (stanziati in relazione alla residua possibilità di utilizzazione dei cespiti)
  - se si verifica una perdita durevole di valore è necessaria una svalutazione del valore al fine di valutare il cespite al proprio valore recuperabile tramite l'uso
- Le immobilizzazioni:
  - destinate alla **successiva alienazione**
  - **obsolete**
  - **non più utilizzate / utilizzabili nel ciclo produttivo**

vanno valutate al < tra valore netto contabile e valore netto di realizzo

Principi generali di valutazione

- **Valore originario di iscrizione** → include tutti i costi relativi all'acquisizione del cespite nel luogo e nelle condizioni di utilità, affinché esso costituisca un bene duraturo per l'impresa
- E' possibile effettuare **rivalutazioni** del costo iscritto in bilancio solo in occasione di leggi speciali → tale rivalutazione deve essere accreditata alle riserve di PN nell'esercizio in cui viene effettuata (voce A.III Riserve di rivalutazione)
- Utilizzo di **oculati criteri** di capitalizzazione, di rilevazione dei cespiti sostituiti e di stralcio dei cespiti alienati / rimossi
- I **costi capitalizzabili** sono soltanto quelli che si sostengono:
  - per l'acquisizione di nuovi cespiti (costi originari)
  - per apportare migliorie, modifiche, ristrutturazioni o rinnovamenti ai cespiti esistenti (e di proprietà) nel caso in cui conferiscano un incremento significativo e misurabile di capacità / produttività / sicurezza / "vita utile"

Principi generali di valutazione

- Nel caso in cui le modifiche a cespiti preesistenti comportino l'eliminazione di una parte significativa / la sostituzione ed un conseguente aumento di produttività → **il costo e l'ammortamento relativi alla parte eliminata devono essere stornati dai conti**
- Il valore di un cespite esistente (comprensivo dei costi di relative a migliorie / modifiche / ristrutturazioni / rinnovamenti) deve essere **≤ al valore recuperabile tramite l'uso**
- Il valore dei cespiti costruiti in economia / dei cespiti esistenti significativamente ristrutturati in economia deve essere **≤ al relativo prezzo di mercato**

Principi generali di valutazione

- Se in **casi eccezionali**, l'applicazione di uno o più dei suddetti principi fosse incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata → **obbligo e non facoltà**
- Tuttavia tali casi non sono stati menzionati nel dettaglio (si veda art. 2, par. 5, della IV Direttiva)
- **Non costituisce** caso eccezionale la sopravvenuta scarsa significatività dei valori storici per effetto dell'**inflazione**
- Gli **eventuali utili**, emergenti da tale deroga di criteri, **non sono distribuibili** fino a che il maggior valore iscritto non sia:
  - Realizzato per effetto di alienazione del bene

  ovvero
  - Coperto da ammortamento

Valore originario di iscrizione

1. **Realizzazione all'INTERNO**
   - Costo di produzione che comprende
     - tutti i costi diretti
     - i costi indiretti ma direttamente imputabili per la quota ragionevolmente attribuibile all'immobilizzazione
     - costi generali di produzione
   - Non comprende
     - Costi generali amministrativi
     - Costi straordinari
2. **Acquisto dall'ESTERNO**
   - Costo di acquisto
   - Oneri accessori
3. **Permute: OIC 16**
   - Beni simili: valore della immobilizzazione acquisita pari a quello di quella ceduta
   - Beni dissimili: valore di mercato
4. **Fusione e Scissioni: OIC 4**
   - Valori risultati dalle scritture contabili alla data dell'operazione con allocazione del disavanzo a maggiori valori dell'attivo, minori valori del passivo e avviamenti
5. **Conferimenti:**
   - Valori di perizia nei limiti dell'aumento del capitale sociale e del sovrapprezzo deliberati

Valore originario di iscrizione

- Iscrizione originaria al **costo effettivamente sostenuto**:

1

Costo di PRODUZIONE

- Costi **direttamente** imputabili al prodotto
- Altri costi di **indiretta** imputazione relativi al periodo compreso tra l'inizio della fabbricazione ed il momento in cui il bene diventa oggettivamente utilizzabile (quota ragionevolmente imputabile)
- **Oneri relativi al finanziamento** della fabbricazione **interna o presso terzi**

Talune imprese stabiliscono per comodità dei minimi di costo affinché il bene possa essere capitalizzato. Tale prassi è accettabile se i minimi sono ragionevoli e vengono applicati con giudizio onde evitare effetti distorsivi significativi

Valore originario di iscrizione

2

Costo di ACQUISTO

- Costo di acquisto = **prezzo effettivo** (rilevato dal contratto o dalla fattura)
- L'IVA non costituisce un elemento di costo salvo il caso di **IVA indetraibile,** la capitalizzazione di tale costo è consentita nei limiti del valore recuperabile tramite l'uso
- Gli **sconti commerciali** si portano a riduzione del costo di acquisto
- Gli **sconti cassa** vengono generalmente rilevati come:
  - proventi finanziari → se di ammontare ridotto
  - a riduzione del prezzo di acquisto → se di ammontare rilevante

Valore originario di iscrizione

2

- Per le **dilazioni di pagamento**, **sebbene non espressamente trattate nell'OIC 16, possono essere svolte analoghe considerazioni**:
  - in caso di dilazione che non preveda l'applicazione di interessi passivi per il debitore, ovvero che preveda l'applicazione di tassi di interesse difformi dalle correnti condizioni di mercato, appare opportuno scorporare la **componente finanziaria** implicita
  - il gestione contabile di tale problematica può essere tratta dall'OIC 19 – M.XI recante *Scorporo di interessi passivi compresi in costi e debiti relativi all'acquisizione di beni o servizi*

Valore originario di iscrizione

SCONTI CASSA

- **Prezzo di acquisto = 100**

Se sconto RILEVANTE = 40	**t1**	**t2**	**t3**	**tot**
Prezzo pagato	60	-	-	**60**

Se sconto RIDOTTO = 5	**t1**	**t2**	**t3**	**tot**
Prezzo pagato	100	-	-	**100**
Provento finanziario	5	-	-	**5**

DILAZIONE DI PAGAMENTO

- **Prezzo di acquisto = 100**

	t1	**t2**	**t3**	**tot**
Dilazioni	60	20	20	**100**
Costo di iscrizione	**97**			
FC attualizzati	60	19	18	**97**
Utile da attualizzazione	3	-	-	**3**
Oneri finanziari da attualizzazione	-	1	2	**3**

Valore originario di iscrizione

2

Costo di ACQUISTO

- Sono capitalizzabili: gli **oneri accessori di acquisto** che l'impresa deve sostenere perché l'immobilizzazione possa essere utilizzata e solo in talune fattispecie gli **oneri finanziari**
- Nelle slide che seguono si riportano alcuni esempi delle suddette tipologie di oneri capitalizzabili

Valore originario di iscrizione

- Esempi di **oneri accessori di acquisto** capitalizzabili relativi a:

FABBRICATI

- spese notarili per la redazione dell'atto di acquisto
- tasse per la registrazione dell'atto
- onorari per la progettazione dell'immobile
- costi per opere di urbanizzazione primaria e secondaria poste dalla legge
- obbligatoriamente a carico del proprietario
- compensi di mediazione

IMPIANTI E MACCHINARI

- spese di progettazione
- trasporti
- dazi su importazione
- spese di installazione
- spese ed onorari di perizie e collaudi
- spese di montaggio e posa in opera
- spese di messa a punto

MOBILI

- trasporto
- dazi su importazione

Valore originario di iscrizione

Oneri finanziari

- di solito costituiscono spese dell'esercizio e vanno imputate direttamente a conto economico
- tuttavia se tali oneri sono stati sostenuti per l'acquisto / la costruzione di un'immobilizzazione materiale possono essere **capitalizzate** con i seguenti **LIMITI:**

1) I **capitali** presi a prestito ai quali tali oneri si riferiscono devono essere **specifici** per l'acquisizione dell'immobilizzazione
2) Interessi passivi maturati durante il "periodo di costruzione" e non oltre
   - **periodo di costruzione** = periodo intercorso dai primi pagamenti ai fornitori al momento nel quale il cespite è pronto per l'uso (compresi i tempi di monitoraggio e messa a punto) a condizione che tali tempi siano **"normali"**, cioè nel caso in cui scioperi / inefficienze / altre cause protraggano la costruzione oltre il periodo normale, non sarà possibile capitalizzare gli oneri finanziari maturati nel corso di tale maggior periodo

Valore originario di iscrizione

Oneri finanziari

- il **periodo di costruzione** di costruzione deve essere **significativo** → non sono quindi capitalizzabili gli interessi relativi ad **acquisizioni di routine**
- se l'acquisizione avviene a **stadi**, sono capitalizzabili gli interessi di ciascuno stadio, separatamente considerato

3) Il finanziamento deve essere specifico di una determinata acquisizione: se vengono utilizzati **finanziamenti a breve generici,** deve essere determinato con ragionevole certezza (ad esempio tramite prospetti finanziari di flussi) l'ammontare del finanziamento utilizzato per il pagamento del cespiti → nel caso in cui i finanziamenti utilizzati siano in parte di breve ed in parte di medio/lungo termine si deve assumere che la **sequenza di utilizzazione** sia prima di quelli a lungo termine e solo per la parte residua di quelli a breve

Valore originario di iscrizione

Oneri finanziari

4) Tasso di interesse per la capitalizzazione = **tasso interesse <u>realmente</u> sostenuto per il finanziamento di medio / lungo termine**
   - in caso esistano tassi diversi sui finanziamenti a lungo → del **tasso medio ponderato** nel periodo di costruzione
   - Se sono presenti finanziamenti a breve è più appropriato utilizzare il **tasso di mercato a medio lungo** se < minore del tasso di mercato a breve → la differenza tra tasso a breve e tasso a lungo = costo dell'esercizio
   - In caso di presenza di un **contratto derivato** a copertura del finanziamento il tasso realmente sostenuto è quindi quello rettificato dagli effetti prodotti dal contratto derivato → inferiore o superiore a seconda del risultato apportato dal derivato
   - il tasso di interesse realmente sostenuto può essere equiparato al **tasso di interesse effettivo**?

Valore originario di iscrizione

Oneri finanziari

5) **Utili / perdite su cambi** relative a costi di acquisizione di cespiti costituiscono **proventi / oneri finanziari sono in linea generale ininfluenti** ai fini della determinazione del costo originario dell'immobilizzazione materiale. Tuttavia se le perdite su cambi derivano da:
   - finanziamenti a medio / lungo termine in moneta estera (specifici per l'acquisizione)
   - riferite al periodo di costruzione dell'immobilizzazione stessa

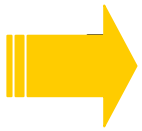
Tali <u>perdite</u> sono assimilate agli oneri finanziari sostenuti per l'acquisizione e quindi capitalizzate ad incremento del valore del cespite

In caso di **<u>utili su cambi</u>** si rinvia all'OIC 26 – Operazioni e partite in moneta estera

Valore originario di iscrizione

Oneri finanziari

6) Preventivamente alla capitalizzazione degli interessi, l'impresa deve attuare uno "studio di fattibilità" della stessa al fine di valutare la recuperabilità di tale maggior costo tramite flussi sufficienti di ricavi
   - Rimane inalterato infatti il limite relativo al valore originario di iscrizione:



il valore del cespite (inclusivo dell'interesse) non può superare il valore recuperabile tramite l'uso

Valore originario di iscrizione

Movimenti delle immobilizzazioni materiali

Valore lordo delle immobilizzazioni materiali al 31/12/2003	**705.136**
Decrementi	(550)
Incrementi	131.556
Riclassificazioni	(1.319)
Valore lordo delle immobilizzazioni materiali al 31/12/2004	**834.823**
Fondo ammortamento al 31/12/2003	
Decrementi	
Quota di ammortamento	
Fondo ammortamento al 31/12/2004	
Valore netto delle immobilizzazioni	

Oneri finanziari capitalizzati (iscritti ad incremento del cespite al quale si riferiscono)

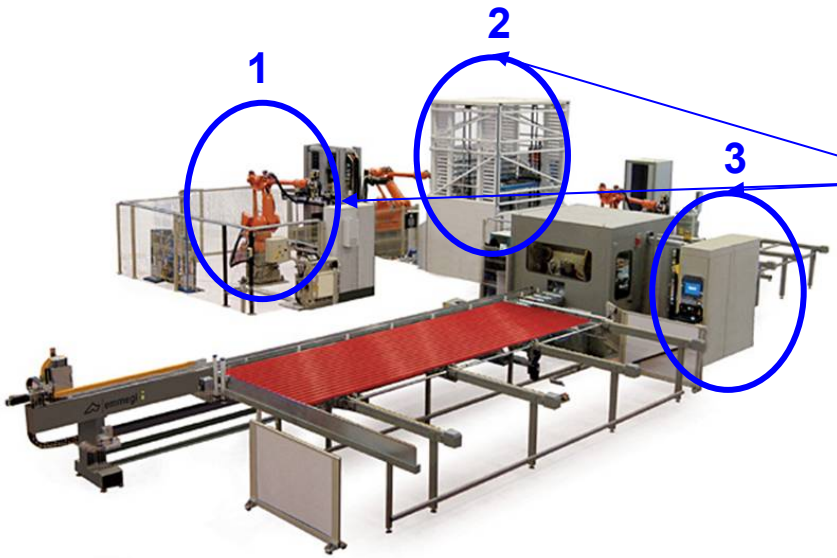
Agli investimenti effettuati nel periodo concorrono costi interni di manodopera per un ammontare complessivo di 4.227 migliaia di euro (4.383 migliaia di euro al 31 dicembre 2003), costi per materiali di magazzino capitalizzati per 60 migliaia di euro (56 migliaia di euro al 31 dicembre 2003) e oneri finanziari capitalizzati per 8.465 migliaia di euro (6.020 migliaia di euro al 31 dicembre 2003), relativi agli impianti in costruzione di Pont-Ventoux e del Terzo Gruppo Termico di Moncalieri.

La tabella successiva evidenza le aliquote minime e massime utilizzate per il calcolo degli ammortamenti.

Fonte: bilancio d'esercizio AEM Torino Spa al 31/12/2004

Component approach

- **Acquisto di un'unità economico – tecnica come una linea di produzione**
- Il Prezzo pagato per l'acquisto = **prezzo relativo all'intera linea**



??? Valore delle singole immobilizzazione che compongono la linea

??? Quali soggette ad **ammortamento** e quali no

??? Quale **vita utile** per le immobilizzazioni soggette ad ammortamento

Determinazione del **PREZZO DI MERCATO di ogni singola componente**

Component approach

SE Σ PREZZI MERCATO
>
PREZZO TOTALE LINEA

Riduzione dei singoli valori su base proporzionale al fine di ragguagliarli al valore complessivo

SE Σ PREZZI MERCATO
<
PREZZO TOTALE LINEA

La differenza va in aumento proporzionale ai valori di mercato delle singole immobilizzazioni, in quanto trattasi di un costo realmente sostenuto ma solo se la trattativa sia avvenuta tra **parti indipendenti** ed il valore sia recuperabile tramite l'uso

- La suddivisione di un impianto in singole immobilizzazioni di costo rilevante e vita utile differente, è riscontrabile anche nei principi IAS/IFRS (si veda **IAS 16 Immobili, impianti e macchinari**)
- Dovrà quindi essere calcolato l'**ammortamento** relativo ad ogni singola immobilizzazione appartenente al unità economica complessiva

Valore originario di iscrizione

- **Limiti al valore di iscrizione**
  - Il valore iscritto non può eccedere il maggior valore tra
    - il **presumibile valore realizzabile** tramite alienazione
    - il **valore d'uso**
  - Tale limite **deve essere rispettato già al momento della prima capitalizzazione**

Valore realizzabile
da cessione tramite vendita a prezzi normali di mercato, tra parti **ben informate ed interessate**, **al netto** degli oneri diretti per la cessione

Valore d'uso
valore attuale dei flussi di cassa attesi nel futuro derivanti o attribuibili alla continuazione dell'utilizzo dell'immobilizzazione, **compresi** quelli derivanti dallo **smobilizzo** della stessa al termine della sua **vita utile**

Valore d'uso

- **Elementi che incidono sui flussi di cassa**
  - *Budget*, tasso di crescita
  - Provenienza: singola immobilizzazione o CGU più piccola
  - Spese generali, i costi delle ristrutturazioni
  - Investimenti per mantenere il livello standard
- **Flusso di cassa netto per la cessione dell'immobilizzazione al termine della vita utile**
- **Attualizzati in base a tasso adeguato**
  - Tasso *risk free* (durata, rischio paese, netto-lordo imposte)
  - Rischio sistematico
  - Rischio specifico
  - Flussi reali, tassi al netto del fattore di copertura dell'inflazione

Valore d'uso

- **Tasso di attualizzazione**

$$i = r_f + \beta \text{ x } r_p$$

- r_f = *rendimento dei titoli* ***privi di rischio***
- β = *coefficiente di* ***rischio specifico***
- r_p = ***premio per il rischio sistematico*** *riconosciuto dal mercato*
- Il tasso per la determinazione del *terminal value* deve essere depurato del fattore di crescita g

$$i_r = i - g$$

- i_r = *tasso di attualizzazione per la determinazione del terminal value*
- i = *tasso di attualizzazione dei flussi reddituali come anzi determinato*
- g = ***tasso di crescita***

Svalutazione

"L'immobilizzazione che, alla data di chiusura dell'esercizio, risulti **durevolmente di valore inferiore** al costo di acquisto / di produzione ridotto dell'ammortamento, **deve essere iscritta a tale minor valore (OBBLIGO non facoltà)**. Questo **non può** essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata."

Valore effettivo

- valore che potrà essere recuperato tramite l'uso
- non è il valore di mercato
- rappresenta quel valore il cui ammortamento negli esercizi futuri troverà adeguata copertura coi ricavi correlati all'utilizzo del bene

Perdita di valore

- deve essere duratura
- accertata in base ad una ragionevole valutazione delle relative cause
- tali cause compromettono la suddetta "capacità di ammortamento"
- hanno carattere di straordinarietà e gravità (escluse dal periodico riesame del piano di ammortamento)

Storno della svalutazione in caso ne vengano meno le cause (in tutto o in parte)

- ripristino totale o parziale del valore al costo (tenendo conto anche degli ammortamenti)
- tale ripristino è raramente riscontrabile nella realtà

Svalutazione

- **Cause interne / esterne di perdita durevole di valore:**
  - Danneggiamenti
  - Obsolescenza
  - Manifestazione di errori di progettazione o costruzione
  - Cambiamenti tecnologici
  - Cambiamenti nelle strategie commerciali/produttive
  - Andamento non remunerativo del mercato di riferimento
- Alcune di queste sono le stesse sui cui si basa la determinazione degli **ammortamenti** tuttavia non bisogna dimenticare che lo **scopo** di questi ultimi non è di determinare il valore che le immobilizzazioni devono avere in bilancio, bensì di **ripartire su più esercizi un costo avente utilità pluriennale**

Iscrizione in valuta estera

Art. 2426, n. 8-bis c.c.

– “Le immobilizzazioni materiali, immateriali e quelle finanziarie, costituite da partecipazioni, rilevate al costo, in valuta devono essere iscritte al **tasso di cambio al momento del loro acquisto** o a **quello inferiore alla data di chiusura dell'esercizio** se la riduzione debba giudicarsi durevole”

OIC 26 – Operazioni e partite in moneta estera

Ipotesi di acquisizione di un’immobilizzazione materiale (es. **immobile sito in uno stato estero**) in valuta estera

– **Se genera flussi finanziari futuri in valuta estera**

- il valore originario: al cambio storico
- alla fine di ciascun esercizio, si deve tenere conto del valore recuperabile (flussi finanziari o valore di mercato) in tale valuta, da convertire in euro al tasso di cambio alla data della valutazione se inferiore a quello di carico
- si deve tenere conto **solo** delle **variazioni negative** che determinano una **perdita durevole di valore**

Iscrizione in valuta estera

– **Se non genera flussi finanziari futuri in valuta estera**
  - il valore originario: al cambio storico
  - alla fine di ciascun esercizio, le variazioni del cambio non dovranno essere considerate (poiché irrilevanti)

– **l'OIC 26 sottolinea quanto segue:**

" *di converso queste considerazioni* [quelle fatti sui beni che generano flussi finanziari in valuta estera] ***non attengono ai beni acquistati in valuta ma il cui valore di realizzo è misurabile nella moneta di conto*** *e, quindi, la valutazione successiva del valore recuperabile è effettuata in moneta di conto. Ad esempio, per* ***l'impianto acquistato negli Stati Uniti*** *(rilevato contabilmente al cambio storico alla data di acquisto)* ***e utilizzato nello svolgimento produttivo in Italia per prodotti ivi venduti****, è pertanto irrilevante l'andamento successivo dei tassi di cambio dollaro/euro."*

Rilevazione

- **Momento di iscrizione**

  Se ACQUISTATE:

  – Iscrivibili in occasione del trasferimento del titolo di proprietà (acquisizione di rischi e benefici relativi ai beni)

  – Gli **anticipi** corrisposti ai fornitori per l'acquisizione delle immobilizzazioni vanno iscritti in B.II.5 Immobilizzazioni in corso e acconti

  Se PRODOTTE:

  – Iscrivibili solo nel caso in cui siano **fisicamente esistenti**

  – **I cespiti in corso** di produzione vanno iscritti in B.II.5 Immobilizzazioni in corso e acconti

Agenda

- Evoluzione normativa, definizione, caratteristiche e classificazione in bilancio
- Principi generali di valutazione
- Valore originario di iscrizione e Svalutazione
- Rilevazione
- **Costruzioni in economia / Permuta**
- **Acquisizioni a titolo gratuito / con parziale pagamento tramite altra immobilizzazione materiale / durante la fase organizzativa e di avvio**
- Ampliamento, ammodernamento, miglioramento, rinnovamenti e Fondi di rinnovamento
- Manutenzioni e riparazioni
- Perdita / riparazioni di danni dovute ad eventi indipendenti dall'impresa
- Rivalutazioni / Ammortamento
- Alienazione / Recuperabilità dei valori
- Costanza di applicazione dei principi e dei metodi di valutazione
- Rappresentanza in bilancio e nota integrativa
- Contributi in conto capitale
- Revisione delle Immobilizzazioni materiali: cenni

Valutazione: *D II b) Costruzioni in economia*

- **Il valore originario deve comprendere tutti i costi relativi alle costruzioni che l'impresa deve sostenere perché l'immobilizzazione possa essere utilizzata.**

- **Ai sensi dell'art. 2426 c.c.:**
- Il costo di produzione **comprende tutti i costi direttamente imputabili** al prodotto. ***Può comprendere anche altri costi***, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi

Valutazione: *D II b) Costruzioni in economia*

Possono verificarsi 2 casi:

- **L'impresa svolge tale attività in modo continuativo con un apposito reparto**

Costo fabbricazione:
•**costi diretti** (materiale e mano d'opera diretta, spese di progettazione, costi per forniture esterne, ecc.)
•una **quota parte delle spese generali di fabbricazione**, soggetta alle stesse regole per la determinazione della quota attribuibile alle rimanenze di magazzino

Valutazione: *D II b) Costruzioni in economia*

Costo fabbricazione:
Spese generali di fabbricazione (Principio OIC13 par.D.III)

•Stipendi, salari ed oneri relativi alla mano d'opera indiretta ed il personale tecnico;
•Ammortamenti economico-tecnici dei cespiti destinati alla produzione
•Manutenzioni e riparazioni
•Materiali di consumo
•Altre spese effettivamente sostenute per la realizzazione

Valutazione: *D II b) Costruzioni in economia*

- **L'attività di costruzione in economia ha carattere occasionale**

E' **accettabile** escludere dalla valutazione le spese generali di produzione.

Nel caso in cui però venga capitalizzata una quota di spese generali di produzione, detta quota va determinata in modo da includere solo la parte dei costi che vengono **sostenuti proprio in conseguenza del lavoro di costruzione**, escludendo i normali costi o spese di periodo che verrebbero comunque sostenuti dall'impresa indipendentemente dalla costruzione in economia

Valutazione: *D II b) Costruzioni in economia*

I costi di **natura straordinaria**,

- scioperi,
- incendi
- calamità naturali (quali ad esempio: le alluvioni, i terremoti, ecc.),

non costituiscono costi capitalizzabili, bensì vengono **addebitati al conto economico** dell'esercizio in cui si sono verificati

Valutazione: *D II b) Costruzioni in economia*

Alla luce di quanto esposto è necessario valutare con attenzione i costi capitalizzabili in ipotesi di *parziale utilizzo della capacità produttiva*, in modo da non capitalizzare costi che in un periodo di normale svolgimento dell'attività non sarebbero capitalizzati

Valutazione: *D II b) Costruzioni in economia*

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***

Valutazione: *D II c) Permuta*

Premessa

Il principio 16 **non tratta** le acquisizioni di immobilizzazioni materiali in condizioni speciali d'impresa (fusioni, scissioni, ristrutturazioni, apporti, ecc.) e le permute tra consociate.

Per le fusioni e scissioni il rimando è al principio OIC 4 emesso nel gennaio 2007

Valutazione: *D II c) Permuta*

Regola generale

Qualora nell'aspetto sostanziale rappresenti un'operazione di acquisto-vendita, la permuta di un'immobilizzazione materiale con un'altra va effettuata sulla base dei ***valori di mercato*** dei beni permutati.

Valutazione: *D II c) Permuta*

Valore di mercato

Il valore di mercato del ***bene ricevuto*** in permuta rappresenta il valore da iscrivere in bilancio per il bene ricevuto

Il valore di mercato del ***bene ceduto*** in permuta rappresenta il valore con cui si determina l'utile o la perdita sul bene dato in perdita

Valutazione: *D II e) Acquisizione con parziale permuta*

Un'immobilizzazione materiale acquistata dando a parziale pagamento un'altra immobilizzazione materiale va valutata al suo valore di **valore di mercato**, ossia al prezzo che si sarebbe pagato in una normale operazione d'acquisto.

Sull'alienazione del bene dato a parziale pagamento va riconosciuto l'utile o la perdita

Valutazione: *D II e) Acquisizione con parziale permuta*

ESEMPIO:

Bene ceduto in permuta:	
Costo Storico	50,000
Ammortamento	(45,000)
V.n.c	5,000
Valutazione	10,000
Plusvalenza	5,000
Bene acquisito in permuta	90,000

Valutazione: *D II e) Acquisizione con parziale permuta*

≠	a	≠		57.000
F.do Amm.to impianto			45.000	
Clienti			12.000	
		Plusvalenza	5.000	
		Impianti	50.000	
		Iva a debito	2.000	

≠	a	Fornitori		108.000
Macchinario			90.000	
Iva a credito			18.000	

Valutazione: *D II c) Permuta*

Se l'operazione non rappresenta una compravendita ma costituisce un mezzo per procurare la **disponibilità di un bene simile**, cioè avente analoghe caratteristiche funzionali, senza l'obiettivo del conseguimento di un ricavo



il ***valore originario*** dell'immobilizzazione acquisita deve essere tenuto pari al valore contabile dell'immobilizzazione ceduta



purché tale valore sia determinato in modo ***conforme*** a quanto statuito dallo stesso ***Principio 16***

Valutazione: *D II d) Immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito*

Valorizzazione: in base al presumibile **valore di mercato** attribuibile alla data di acquisizione, al netto degli oneri e dei costi, sostenuti e da sostenere.

Quando: debbono essere iscritte all'attivo patrimoniale al momento in cui il titolo di proprietà delle stesse si trasferisce all'impresa (eventuale indicazione nei conti d'ordine)

Valutazione: *D II d) Immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito*

Ammortamento: vengono ammortizzate con i medesimi criteri statuiti per le immobilizzazioni materiali acquisite a titolo oneroso

Contropartita: Il valore netto viene rilevato come provento straordinario alla voce E 20 del conto economico.
Inoltre se tale valore è rilevante ne va data adeguata illustrazione nella nota integrativa

Valutazione: *D II f) acquisizione di immobilizzazioni materiali durante la fase organizzativa e di avvio di impresa*

I principi di valutazione delle immobilizzazioni materiali acquisite in fase di ***start up*** sono gli stessi di quelli applicabili durante la gestione corrente della società ed enunciati più sopra.

Il principio OIC 16 rinvia espressamente al principio 24 per quanto riguarda i costi sostenuti in fase di avviamento dell'attività.

Agenda

- Evoluzione normativa, definizione, caratteristiche e classificazione in bilancio
- Principi generali di valutazione
- Valore originario di iscrizione e Svalutazione
- Rilevazione
- Costruzioni in economia / Permuta
- Acquisizioni a titolo gratuito / con parziale pagamento tramite altra immobilizzazione materiale / durante la fase organizzativa e di avvio
- **Ampliamento, ammodernamento, miglioramento, rinnovamenti e Fondi di rinnovamento**
- **Manutenzioni e riparazioni**
- **Perdita / riparazioni di danni dovute ad eventi indipendenti dall'impresa**
- **Rivalutazioni / Ammortamento**
- **Alienazione / Recuperabilità dei valori**
- **Costanza di applicazione dei principi e dei metodi di valutazione**
- Rappresentanza in bilancio e nota integrativa
- Contributi in conto capitale
- Revisione delle Immobilizzazioni materiali: cenni

Ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali di un'immobilizzazione

I ***costi*** rivolti all'ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali di un'immobilizzazione, ***sono capitalizzabili*** se essi si traducono in un aumento significativo e misurabile di ***capacità*** o di ***produttività*** o di ***sicurezza*** o di ***vita utile***.

La valutazione dei costi sostenuti al fine di determinare la parte che va capitalizzata e quella che va invece considerata manutenzione può essere complessa e può, quindi, richiedere l'ausilio di una perizia tecnica.

Ciò anche al fine di evitare il rischio di **duplicazioni di valore**.

Il ***valore*** risultante del ***cespite*** $\leq$ ***valore*** recuperabile tramite ***l'uso***

Ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali di un'immobilizzazione

Le attività di ampliamento, ammodernamento e miglioramento di impianti esistenti si realizzano:

a.attraverso interventi intesi ad aumentare le potenzialità e la produttività degli impianti con l'aggiunta di un nuovo complesso a quello preesistente o con l'aggiunta di nuovi macchinari capaci di dotare il complesso esistente di maggiore capacità produttiva;

b.attraverso interventi intesi a riportare in funzione impianti disattivati;

c.attraverso interventi di carattere straordinario volti ad un adeguamento tecnologico dell'impianto che consenta di incrementare i livelli di efficienza ed economicità dell'impresa.

(cfr. Circolare 90/E del 17 ottobre 2001 §3.4)

Rinnovamenti

Il rinnovo comporta la sostituzione dell'intero bene, o parte di esso, con conseguente:

1.capitalizzazione del costo di acquisizione della nuova unità;

2.storno del valore netto contabile dell'unità sostituita, addebitando o accreditando l'eventuale minusvalenza o plusvalenza al C/e.

Il rinnovo può, tuttavia, avere per oggetto una parte soltanto di un'immobilizzazione materiale: se i costi sostenuti, hanno lo scopo di mantenere l'integrità originaria, costituiscono spese di manutenzione ordinaria, salvo che siano spese di ampliamento, ammodernamento o miglioramento.

Fondi di rinnovamento

L'inflazione fa sì che la ***sostituzione di un'immobilizzazione*** materiale, comporti generalmente ***costi di importo superiore*** a quelli sostenuti originariamente per l'acquisizione dell'immobilizzazione. Per far fronte a tali maggiori costi, si ritiene idoneo talvolta accantonare delle quote di "rinnovamento" e così costituire un particolare fondo. Si ritiene che in coerenza con i postulati di bilancio sarebbe più opportuno costituire, in sede di destinazione dell'utile d'esercizio, apposite riserve di utile (c.d. "***Riserve per rinnovamento impianti***").

I ***fondi*** rinnovamento stanziati da imprese che allo scadere di ***concessioni*** devono devolvere gli impianti gratuitamente ed in perfette condizioni di funzionamento consentono di "***ripristinare***" gli impianti allo stato in cui devono essere restituiti. Tali stanziamenti vanno effettuati sulla base di elementi oggettivi e valida documentazione e vanno iscritti tra i Fondi per rischi e oneri – Altri.

Manutenzioni e riparazioni

- Per **costi di manutenzione** si intendono quelli sostenuti per **mantenere in efficienza le immobilizzazioni** materiali al fine di **garantirne l'utilità durante la vita utile** stimata e la produttività originaria.

- Per ***costi di riparazione*** si intendono invece quelli sostenuti ***per riparare guasti o rotture*****.**

Le ***manutenzioni*** possono essere oggetto di ***programmazione*****,** sulla base di programmi di utilizzazione delle immobilizzazioni mentre le ***riparazioni*** sono programmate ***solo entro certi limiti*** visto che non è sempre possibile prevederne la necessità a priori.

Manutenzioni e riparazioni

Nella pratica la distinzione tra costi capitalizzabili e spese dell'esercizio viene ricondotta alle seguenti categorie:

- ***manutenzioni ordinarie:*** si tratta delle ***manutenzioni e riparazioni*** rappresentate da spese di natura ***ricorrente***, finalizzate a mantenere i cespiti in un buono stato di funzionamento (pertanto si tratta di spese che si sostengono per la pulizia, la verniciatura, la riparazione o la sostituzione di parti deteriorate dell'immobilizzazione). ***Tali spese si imputano a conto economico*** nell'esercizio in cui si sostengono.
- ***manutenzioni straordinarie*****:** si tratta di ***costi*** che comportano un ***aumento significativo e tangibile*** di produttività o di vita utile del cespite; le relative spese quindi, rientrano tra i ***costi capitalizzabili***

Materiali di manutenzione e pezzi di ricambio

L'OIC 16 distingue tra i materiali di manutenzione e i pezzi di ricambio.

La contabilizzazione dei ***materiali di manutenzione*** prevede che gli oneri ad essi relativi si rilevano quali spese al tempo dell'acquisto e includono di norma materiali di basso costo unitario e di uso ricorrente che si rilevano come spese al tempo dell'acquisto.

Materiali di manutenzione e pezzi di ricambio

La contabilizzazione dei ***pezzi di ricambio*** deve avvenire sulla base di criteri che assicurino il rispetto dei postulati di bilancio e dei principi contabili dettati sulla materia.

Detto criterio dipenderà pertanto da **più fattori relativi alle giacenze,** quali:

- ***ammontari;***
- ***quantità;***
- ***velocità di rotazione;***
- ***programmi di approvvigionamento;***
- ***utilizzi per i vari cespiti.***

Pezzi di ricambio

A. ***Pezzi di basso costo unitario e basso valore totale e di uso ricorrente***. Essi vengono solitamente rilevati come ***spese*** al tempo dell'acquisto. Ai sensi del punto 12 dell'art. 2426 "*possono essere iscritti all'attivo ad un valore costante qualora siano costantemente rinnovate, e complessivamente di scarsa importanza in rapporto all'attivo di bilancio, sempreché non si abbiano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione*".

Pezzi di ricambio

B. ***Pezzi di ricambio di rilevante costo unitario e di uso non ricorrente*** che costituiscono però una dotazione necessaria dell'impianto. Trattasi di pezzi solitamente non usati per lungo tempo, e talvolta mai usati, ma che è necessario mantenere per assicurare la continuità di funzionamento dell'impianto. Tali materiali vanno classificati tra le ***immobilizzazioni materiali*** e ammortizzati sulla vita del cespite cui si riferiscono, o sulla loro vita utile basata su una stima dei tempi di utilizzo, se inferiore.

Pezzi di ricambio

C. ***Pezzi di rilevante costo unitario e di uso molto ricorrente***. Trattasi cioè di pezzi che verranno utilizzati in breve tempo, ma che a fine esercizio hanno valore globale significativo e, pertanto, vengono capitalizzati. Tali pezzi vengono inclusi tra le ***rimanenze di magazzino*** e scaricati in base al consumo e devono seguire i principi contabili delle rimanenze di magazzino.

Pezzi di ricambio

Costo Unitario	*Ricorrenza*	*Classificazione*
Basso	Ricorrente	Costo dell'esercizio
Alto	Non ricorrente	Immobilizzazioni materiali
Alto	Molto ricorrente	Rimanenze

Pezzi di ricambio

FISCALMENTE

In mancanza di specifiche disposizioni fiscali, tese a chiarire le modalità di deduzione delle spese sostenute per l'acquisto dei pezzi di ricambio, si ritiene che il parametro per valutare la legittimità della scelta compiuta in sede di determinazione dell'imponibile sia rappresentato *in primis* dal rispetto dei criteri civilistici. Secondariamente pare plausibile l'applicazione delle normativa fiscale *ex* art. 102 comma 6, relativo alle "spese di manutenzione"; di conseguenza si può ritenere corretto seguire il seguente comportamento:

a. **pezzi di ricambio di basso costo unitario e di uso ricorrente**: considerate come **spese di manutenzione ordinaria** e sommate alle altre per la verifica del limite del 5%;

Pezzi di ricambio

FISCALMENTE

B. pezzi di ricambio di rilevante costo unitario e di uso non ricorrente: ammortizzati a partire dallo stesso esercizio dal quale decorre l'ammortamento del bene principale o nel quale è stato acquisito. (**Cfr. Cass., 4 aprile 2008, n. 8773** secondo cui in presenza di beni «*di immediata e necessaria sostituibilità rispetto a un bene in uso necessariamente continuativo*», si valorizza il legame funzionale che unisce i beni suddetti (il bene in uso ed il bene destinato all'immediato ricambio) rendendoli, dal punto di vista economico, inseparabili);

C. pezzi di rilevante costo unitario e di uso molto ricorrente: occorre portare a C/e il consumo di pezzi di ricambio avvenuto nell'esercizio. Il costo sostenuto per l'acquisto di tali pezzi è equiparato ad una spesa per manutenzione ordinaria (cfr. *punto A.*)

Pezzi di ricambio

I "pezzi di ricambio", così come previsto dai principi contabili, di rilevante costo unitario e di uso non ricorrente che costituiscono una dotazione necessaria per assicurare la continuità di funzionamento dell'impianto sono iscritti tra le immobilizzazioni materiali.

I "pezzi di ricambio" di rilevante costo unitario e di uso molto ricorrente che vengono utilizzati nel breve termine vengono inclusi tra le rimanenze di magazzino e scaricati in base al consumo effettivo.

I "pezzi di ricambio" di basso costo unitario e basso valore, di uso ricorrente vengono rilevati come spese d'esercizio.

FONTE: Bilancio d'esercizio IRISACQUA S.r.l.

Pezzi di ricambio

La variazione del 2006 si riferisce essenzialmente alle parti di ricambio denominate capital spare. Si tratta di parti di ricambio di rilevante costo unitario e di uso non ricorrente che costituiscono però una dotazione necessaria per l'impianto. L'ammortamento è calcolato sulla base della vita utile residua dell'impianto.

FONTE: Bilancio d'esercizio 31/12/2006 API ENERGIA S.p.A.
A solo titolo esemplificativo in quanto bilancio IAS

Perdita di immobilizzazioni materiali o riparazioni di danni ad immobilizzazioni dovute ad eventi indipendenti dall'impresa

Le ***immobilizzazioni*** materiali ***perdute*** comportano il sorgere di una ***sopravvenienza passiva*** da classificarsi tra gli Oneri straordinari (voce E 21).

L'eventuale rimborso di terzi a fronte di tale perdita, sarà rilevato come sopravvenienza attiva tra i Proventi straordinari (voce E 20). Se il terzo, reintegra il cespite perduto con un cespite similare o equivalente (allo stesso stato d'uso, di funzionalità, ecc.) non va rilevata alcuna sopravvenienza.

I costi sostenuti per l'acquisizione del nuovo cespite vanno capitalizzati, mentre le spese sostenute per riparare i danni provocati dai predetti eventi alle immobilizzazioni vanno addebitate al conto economico.

Rivalutazioni delle immobilizzazioni materiali

Le ***immobilizzazioni*** materiali possono essere ***rivalutate*** solo nei casi in cui ***leggi speciali***, generali o di settore lo richiedano o lo permettano. Non sono ammesse rivalutazioni discrezionali o volontarie delle immobilizzazioni materiali ovvero rivalutazioni che non derivino dall'applicazione di leggi speciali.

- ***Limiti: valore d'uso*** dell'immobilizzazione stessa che non può in nessun caso essere superato.

- ***Effetti:***

(i)non può ***modificare*** la stimata residua ***vita utile;*** e

(ii)non costituisce elemento di ***ricavo***, pertanto, viene accreditato in apposita voce delle riserve di patrimonio netto, alla voce A.III "Riserve di rivalutazione".

Rivalutazioni delle immobilizzazioni materiali

Le principali leggi italiane che hanno consentito nel corso degli anni la rivalutazione sono le seguenti:

- L. 11 febbraio 1952, n. 74 (riserva di rivalutazione monetaria);
- L. 2 dicembre 1975, n. 576 (riserva di rivalutazione monetaria);
- L. 19 marzo 1983, n. 72 (riserva di rivalutazione monetaria);
- L. 29 dicembre 1990, n. 408 (riserva di rivalutazione volontaria);
- L. 30 dicembre 1991, n. 413 (riserva di rivalutazione obbligatoria);
- L. 21 novembre 2000, n. 342 (riserva di rivalutazione facoltativa);
- L. 28 dicembre 2001, n. 448 (riserva di rivalutazione facoltativa);
- L. 23 dicembre 2005, n. 266;
- L. 28 gennaio 2009, n. 2.

Rivalutazioni delle immobilizzazioni materiali

La rivalutazione può essere attuata mediante i seguenti metodi:

1. rivalutazione del ***costo storico*** del cespite e del ***valore del*** relativo ***fondo***;
2. rivalutazione del ***costo storico*** del cespite;
3. rivalutazione tramite ***riduzione*** del ***fondo*** di ammortamento.

Si consideri il seguente esempio:

- ❑ bene del valore storico di €1.000 ammortizzato per €300;
- ❑ valore netto contabile pari a €700;
- ❑ rivalutato ad un valore (netto) di €1.000.

Rivalutazioni delle immobilizzazioni materiali

1. Rivalutazione del Costo Storico e del relativo fondo ammortamento

In tal caso il procedimento richiede una rivalutazione della medesima percentuale sia del valore iscritto all'attivo che del fondo di ammortamento. Per far ciò, occorre in primo luogo individuare la percentuale di rivalutazione che, nel caso in esame risulta pari a: 1000/700 e quindi a ***1,43***.

Tale coefficiente deve essere moltiplicato sia per il costo storico che per il fondo ammortamento ottenendosi quindi:

- 1000 x 1,43 = 1428,57
- 300 x 1,43 = 428,57

In tal modo si giunge al risultato ipotizzato di ottenere un nuovo valore netto di carico pari a €1.000 e si ***permette di mantener inalterato il periodo di ammortamento a suo tempo fissato per il bene.***

Rivalutazioni delle immobilizzazioni materiali

2. Rivalutazione del Costo Storico

Una volta individuato il nuovo valore netto che si intende assegnare al cespite in base a questa metodologia, occorre portare in aumento del costo storico quella quota che comporta un risultato che al netto del fondo accantonato permetta, di ottenere il nuovo valore netto.

L'applicazione di tale criterio comporta l'iscrizione di un maggior valore pari a €300, con il risultato di ottenere:

- una valore del bene pari a €1.300;
- un valore inalterato del fondo pari a €300.

Conseguenza di tale metodo è quella di ***prolungare il periodo di ammortamento del bene***; tale estensione risulterà conferme ai principi contabili ***solo qualora sia effettivamente sostenibile*** anche ***un allungamento*** della ***vita economica utile residua*** del bene.

Rivalutazioni delle immobilizzazioni materiali

3. Riduzione del fondo ammortamento

Tale metodologia prevede la riduzione in tutto o in parte del fondo di ammortamento. In tal caso il risultato è ottenuto in modo speculare a quanto descritto per il metodo precedente. Infatti sulla base dell'esempio proposto si avrà come risultato della rivalutazione:

- valore di iscrizione €1.000
- fondo ammortamento €0 (zero).

Gli effetti riscontrabili sono i seguenti:

a. gli ammortamenti continuano ad essere conteggiati sul costo storico dei beni;
b. il periodo di ammortamento è esteso (cfr. considerazioni precedenti).

Ammortamento

DEFINIZIONE

L'ammortamento, in un sistema contabile a valori storici, è la ***ripartizione del costo*** di un'immobilizzazione materiale ***tra gli esercizi della sua stimata vita utile***.

Il ***Codice civile*** prevede che l'ammortamento debba essere ***sistematico***, e relazionato alla ***residua possibilità di utilizzazione*** dell'immobilizzazione.

Esso non costituisce un procedimento di valutazione dei cespiti né un procedimento per creare fondi per la sostituzione dell'immobilizzazione materiale.

Ammortamento

La sistematicità è definita nel ***piano di ammortamento***, che deve essere funzionale alla ***residua possibilità di utilizzazione***.

A tal fine, la redazione del piano richiede la conoscenza dei seguenti elementi:

a)valore da ammortizzare;

b)residua possibilità di utilizzazione;

c)criteri di ripartizione del valore da ammortizzare.

Ammortamento

a) Valore da ammortizzare

Il valore da ammortizzare è la differenza tra:

- il **costo** del cespite; e
- il suo **presumibile valore residuo** al termine del periodo di vita utile.

Il valore residuo dell'immobilizzazione al termine del periodo di vita utile deve essere aggiornato periodicamente dopo essere stato stimato al momento della preparazione del piano di ammortamento.

Ammortamento

b) Residua possibilità di utilizzazione

La ***residua possibilità*** di utilizzazione è legata alla "***durata economica***" delle immobilizzazioni e ***non*** alla loro "***durata fisica***".

La durata economica è definita anche come il ***periodo in cui si prevede che il cespite sarà di utilità per l'impresa (vita utile)***.

La ***vita utile*** è definita come:

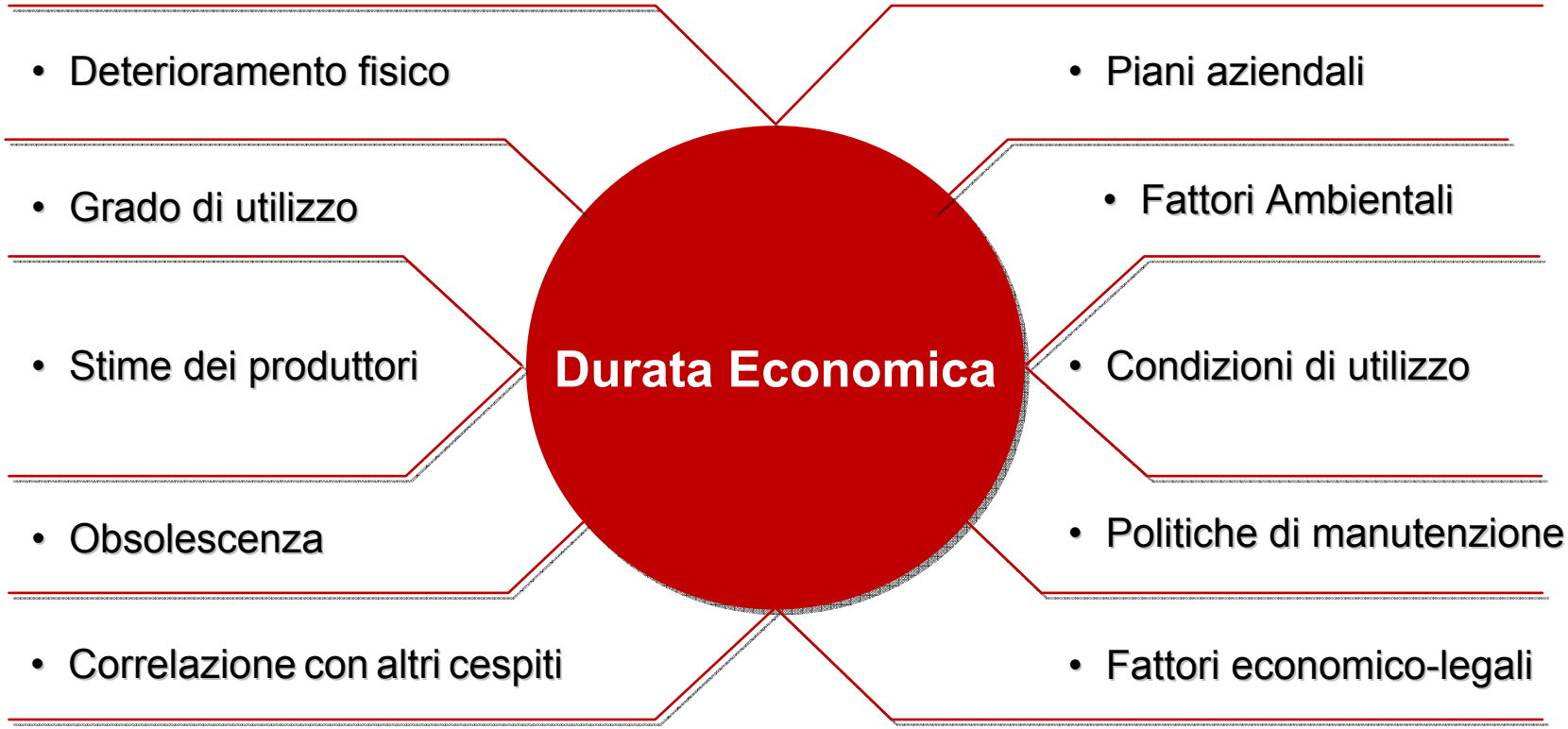
(1) il periodo di tempo durante il quale l'impresa prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione, ovvero

(2) le quantità di unità di prodotto (o misura similare) che l'impresa si attende di poter ottenere tramite l'uso della immobilizzazione.

Tale periodo è normalmente inferiore alla "durata fisica" e deve essere ragionevolmente stimato sulla base dei fattori in appresso esposti.

Ammortamento

b) Residua possibilità di utilizzazione



Ammortamento

b) *Residua possibilità di utilizzazione*

- ***L'ammortamento ha inizio*** nel momento in cui ***il cespite è disponibile e pronto per l'uso***. La regola di utilizzare la metà dell'aliquota normale d'ammortamento per i cespiti acquistati nell'anno è accettabile se la quota d'ammortamento ottenuta non si discosta significativamente dalla quota calcolata a partire dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso.
- ***L'ammortamento*** va calcolato anche sui ***cespiti temporaneamente non utilizzati***. L'ammortamento va ***sospeso*** invece per i cespiti che ***non verranno utilizzati*** per lungo tempo, obsoleti o da alienare; il valore di tali cespiti dovrà essere ridotto a quello di netto realizzo.

Ammortamento

b) Residua possibilità di utilizzazione

Il ***piano inizialmente*** predisposto deve prevedere un suo ***riesame periodico*** per verificare che non siano intervenuti cambiamenti tali da richiedere una modifica delle stime effettuate nella determinazione della residua possibilità di utilizzazione.

Se quest'ultima va modificata, il valore netto contabile dell'immobilizzazione al tempo di tale cambiamento va ripartito sulla nuova vita utile residua del cespite, e tale modifica deve essere motivata nella nota integrativa.

Ammortamento

c) *Criteri di ripartizione del valore da ammortizzare*

I criteri di ammortamento devono assicurare una razionale e sistematica imputazione del valore dei cespiti durante la stimata vita utile dei medesimi.

Per ***ripartizione sistematica*** non si intende la necessaria applicazione del metodo a quote costanti (anche se preferibile), escludendo a priori l'utilizzo di altri metodi quali ad esempio quello a quote decrescenti.

Esso si fonda invece sull'ipotesi che l'utilità del bene oggetto di ammortamento si ripartisce nella stessa misura su ogni anno di vita utile del bene stesso.

Ammortamento

c) Criteri di ripartizione del valore da ammortizzare

Quale che sia il criterio di ammortamento prescelto, esso deve essere riesaminato qualora non più rispondente alle condizioni originarie previste nel piano di ammortamento; eventuali modifiche devono essere, come richiesto dalla normativa vigente, motivate nella nota integrativa.

Di seguito si analizzerà nello specifico le varie tipologie di metodi di ammortamento di un cespite.

Ammortamento

c) Criteri di ripartizione del valore da ammortizzare

1. Metodo a quote costanti

L'ammortamento a quote costanti è ottenuto come segue:

$$\frac{\text{Valore da Ammortizzare}}{\text{Numero di anni di vita utile}}$$

2. Metodo a quote decrescenti

I metodi a quote decrescenti si basano sull'ipotesi che l'impresa tragga dalle immobilizzazioni una maggiore utilità nei primi anni della loro vita, in considerazione del fatto che:

- efficienza tecnica tende a diminuire con il passare del tempo;
- i costi di manutenzione tendono ad aumentare per il processo di invecchiamento dei cespiti stessi.

Ammortamento

c) Criteri di ripartizione del valore da ammortizzare

2. Metodo a quote decrescenti

Vi sono due procedimenti per l'applicazione della metodologia a quote decrescenti.

a. Il procedimento, detto "***logaritmico***", consiste nell'applicare la percentuale ottenuta da una formula sul valore contabile netto del cespite all'inizio del periodo per determinare la quota di ammortamento del periodo.

$$P = 1 - n \bullet B/V$$

P = tasso; ***B = ricavo residuo di eliminazione***
n = numero anni vita utile ***V = valore originario***

Poiché la percentuale è applicata sul valore contabile netto all'inizio di ogni periodo e non sul valore originario da ammortizzare, si originano quote di ammortamento decrescenti.

Ammortamento

c) Criteri di ripartizione del valore da ammortizzare

2. Metodo a quote decrescenti

b. Il procedimento, detto "***aritmetico***" (o **"americano"**), il tasso d'ammortamento da applicare al valore originario in ciascun esercizio è pari al rapporto tra il numero di anni residui di vita utile (con riferimento all'inizio dell'esercizio in considerazione) e la somma dei numeri che rappresentano gli anni dell'intera vita utile stimata del cespite

$$\frac{\text{Numero anni di vita utile residui}}{\text{Somma anni dell'intera vita utile stimata del cespite}}$$

Ammortamento

c) Criteri di ripartizione del valore da ammortizzare

3. Metodo “a quote variabili”

Tale metodo consiste nell'attribuire a ciascun esercizio la quota di ammortamento di competenza determinata dal rapporto tra le quantità prodotte nell'esercizio e le quantità di produzione totale prevista durante l'intera vita utile della immobilizzazione

$$\frac{\text{Quantità prodotte nell'esercizio}}{\text{Quantità di produzione tot. prevista durante l'intera vita utile del cespite}}$$

Ammortamento

FABBRICATI CIVILI

- ***I fabbricati civili*** aventi carattere ***accessorio*** rispetto a quelli strumentali e indirettamente strumentali all'impresa sono ***assimilati*** ai ***fabbricati industriali*** e conseguentemente ***debbono essere ammortizzati***.

- ***I fabbricati civili*** rappresentanti un'altra forma di ***investimento possono non essere ammortizzati***, tuttavia se ammortizzati il piano di ammortamento deve rispondere alle medesime caratteristiche delle altre immobilizzazioni materiali

Ammortamento

CESPITI DA AMMORTIZZARE

Tutti i cespiti vanno assoggettati ad ammortamento salvo i ***fabbricati civili***, nel caso in cui si eserciti ***la facoltà prevista al punto precedente***, e quei cespiti la cui utilità non si esaurisce, come ***i terreni***.

Tuttavia:

- nel caso in cui il valore dei ***fabbricati incorpori*** anche quello dei ***terreni*** sui quali essi insistono, il valore dei terreni va scorporato ai fini dell'ammortamento sulla base di stime.

- In quei casi, invece, in cui il terreno ha un valore in quanto vi insiste un fabbricato, se lo stesso viene meno il costo di bonifica può azzerare verosimilmente quello del terreno, con la conseguenza che anch' esso va ammortizzato.

Ammortamento

FOCUS: Aggiornamento del piano di ammortamento

Come affermato il ***piano inizialmente*** predisposto deve prevedere un suo ***riesame periodico*** per verificare che non siano intervenuti cambiamenti tali da richiedere una modifica delle stime effettuate nella determinazione della residua possibilità di utilizzazione.

Tra i fattori che possono condurre ad una variazione della "***residua possibilità di utilizzazione***" si possono annoverare:

- la variazione dei turni di lavoro che potrebbe condurre ad una maggiore/minore usura del bene considerato;
- l'evoluzione tecnologica la quale potrebbe rendere il bene obsoleto;
- il cambiamento delle condizioni di utilizzo in grado di determinare un possibile incremento/decremento del deterioramento fisico dei beni strumentali;

Ammortamento

FOCUS: Aggiornamento del piano di ammortamento

- i possibili fattori legali/ambientali come ad esempio l'introduzione di una norma di legge atta a vietare l'utilizzo di determinati beni o ne preveda la sostituzione.

Inoltre la "residua possibilità di utilizzazione" può essere "alterata" a causa di:

- interventi di ampliamento e aggiornamento tecnologico dei beni considerati, anche in seguito allo sviluppo e acquisizione di particolari e specifiche competenze tecniche;
- pianificazioni di futuri interventi manutentivi in considerazione di una maggiore e più avanzata "sensibilità" acquisita nello specifico settore di operatività;

Ammortamento

FOCUS: Aggiornamento del piano di ammortamento

- disaggregazione volta alla scomposizione di "beni strumentali complessi" (quindi unitariamente considerati) in sottoinsiemi elementari di beni, caratterizzati da una vita utile propria che non necessariamente coincide con quella attribuita al sistema nel suo complesso.

Ammortamento

FOCUS: Aggiornamento del piano di ammortamento

Qualora siano occorsi tali cambiamenti, verificata ***(i)*** l'effettiva presenza dei presupposti per la modificazione del piano di ammortamento (quali ad esempio manutenzioni straordinarie, ampliamenti e aggiornamenti tecnologici); e ***(ii)*** la sostenibilità (sia sostanziale che economica), si palesa la necessità di determinare la nuova durata economica del bene con conseguente aggiornamento del relativo piano di ammortamento.

La stima della vita utile del bene può avvenire, fra l'altro, mediante:

1. Utilizzo di modelli matematici;
2. Confronto con la normativa vigente in taluni settori regolamentati ovvero confronto con beni comparabili in quanto ad anzianità e caratteristiche;
3. Stima del produttore ovvero di tecnici specializzati.

Ammortamento

FOCUS: Aggiornamento del piano di ammortamento

1. Utilizzo dei modelli matematici

La vita utile è definibile come l'intervallo temporale al termine del quale l'impianto non è più in grado di produrre a costi competitivi rispetto ad una tecnologia aggiornata.

Ciò conduce generalmente:

- ad una diminuzione dei ricavi dovuta a impianti concorrenti più efficienti (progresso tecnologico)
- ad un aumento dei costi di produzione dovuto al progressivo logorio (manutenzione, perdita di resa, riduzione disponibilità).

Ammortamento

FOCUS: Aggiornamento del piano di ammortamento

1. Utilizzo dei modelli matematici

Tale intervallo è generalmente quantificabili tramiti modelli quali, ad esempio, il ***Net present Value* (*Valore attuale netto)***.

Ammortamento

FOCUS: Aggiornamento del piano di ammortamento

2. Confronto con la normativa ovvero confronto con beni comparabili in quanto ad anzianità e caratteristiche

Talune autorità attraverso proprie deliberazioni (*come ad esempio l'Autorità per l'energia elettrica e il gas, nella propria Deliberazione n° 120/01 "Criteri per la determinazione delle tariffe per il trasporto e il dispacciamento del gas naturale"*) hanno definito la vita utile attribuibile a specifiche categorie di cespiti le quali possono essere applicati in via analogica dalla Società.

Ammortamento

FOCUS: Aggiornamento del piano di ammortamento

2. Confronto con la normativa ovvero confronto con beni comparabili in quanto ad anzianità e caratteristiche

Inoltre è possibile assumere la vita utile utilizzata per valorizzare cespiti analoghi previa analisi circa la comparabilità degli stessi al bene considerato, in quanto ad anzianità, natura e caratteristiche.

Ammortamento

FOCUS: Aggiornamento del piano di ammortamento

3. Stima del produttore ovvero di tecnici specializzati

La durata economica può essere determinata altresì dal produttore del bene (ovvero, per esempio, dal fornitore che in concreto ha svolto le manutenzioni) nonché attraverso la redazione di perizia da parte di tecnici specializzati.

Alienazione

Per le ***immobilizzazioni*** materiali che vengono ***alienate*** è necessario effettuare:

1.L'accreditamento al conto immobilizzazioni per il ***valore di carico*** contabile dell'immobilizzazione ceduta.

2.L'addebitamento al corrispondente ***fondo ammortamento*** del valore ammortizzato, ossia della parte di fondo ammortamento che si riferisce al cespite ceduto.

3.L'addebitamento al conto finanziario del ***prezzo del cespite*** ceduto.

4.L'imputazione al conto economico dell'eventuale differenza tra valore residuo e valore di eliminazione, che costituisce la perdita subita ovvero l'utile realizzato

Recuperabilità dei valori delle immobilizzazioni materiali

I ***costi possono essere capitalizzati*** tra le immobilizzazioni materiali ***solo se*** si può ragionevolmente prevedere, sulla base degli elementi disponibili, che tali costi ***verranno recuperati tramite l'uso*** o la vendita dei beni o servizi cui essi si riferiscono.

Le ***immobilizzazioni materiali*** destinate ad essere durevolmente utilizzate ***sono valutate al costo rettificato*** dal relativo ammortamento (valore netto contabile), finché vi è evidenza che tale valore netto contabile potrà essere recuperato tramite l'uso.

Il ***valore d'iscrizione*** (al costo) delle immobilizzazioni materiali ***non può eccedere il valore recuperabile***, definito come il ***maggiore*** tra il ***presumibile valore realizzabile*** tramite alienazione ed il ***suo valore*** in ***uso***.

Recuperabilità dei valori delle immobilizzazioni materiali

- Il ***valore realizzabile dall'alienazione*** è definito come l'***ammontare*** che può essere ***ricavato dalla cessione*** dell'immobilizzazione in una vendita contrattata a prezzi normali di mercato tra parti bene informate e interessate, ***al netto degli oneri diretti*** da sostenere per la cessione stessa.
- Il ***valore in uso*** è definito come il ***valore attuale dei flussi di cassa attesi nel futuro*** derivanti o attribuibili alla continuazione dell'utilizzo dell'immobilizzazione, compresi quelli derivanti dallo smobilizzo della stessa al termine della sua vita utile. La determinazione del valore d'uso comporta normalmente:
  i. la stima dei flussi di cassa positivi e negativi originati dall'utilizzo della immobilizzazione;
  ii. la definizione e l'applicazione di appropriati tassi di attualizzazione ai flussi di cassa stimati.

Recuperabilità dei valori delle immobilizzazioni materiali

Quando sussistono sintomi che facciano prevedere ***difficoltà*** per il ***recupero del valore netto contabile*** tramite l'uso, è necessario ***accertare*** se si sia verificata una ***perdita durevole di valore***, che va rilevata tramite una ***svalutazione***.

La necessità di effettuare una svalutazione del valore delle immobilizzazioni materiali può derivare da errori di progettazione o di costruzione, da cambiamenti tecnologici, da cambiamenti dei prodotti ecc. In tali casi occorre fare un distinguo:

1)per le ***immobilizzazioni materiali in uso***, i flussi di ricavi non saranno sufficienti durante la vita utile residua dei cespiti a coprire tutti i costi incluso il relativo ammortamento,

2)per le ***immobilizzazioni destinate ad essere alienate***, il valore netto contabile non potrà essere realizzato tramite la vendita.

Recuperabilità dei valori delle immobilizzazioni materiali

La svalutazione va effettuata quando esistono obiettive condizioni di irrecuperabilità del valore del cespite pertanto potrebbe essere necessario uno studio documentato basato su elementi oggettivi (perizie di esperti, piani futuri di impiego delle immobilizzazioni materiali, ecc.).

Il ***valore residuo in bilancio*** dopo la svalutazione dei cespiti ***sarà il valore recuperabile tramite l'uso***.

Qualora in un periodo successivo a quello in cui si sia operata una svalutazione si evidenzi che i motivi della svalutazione stessa sono venuti meno, deve essere ripristinato totalmente o parzialmente Tale maggior valore.

Imballaggi da riutilizzarsi

Gli ***imballaggi*** da riutilizzarsi, se di ***ammontare rilevante***, vanno ***capitalizzati*** ed ***ammortizzati*** sulla base della loro ***vita utile***.

Costanza di applicazione dei principi e dei metodi di valutazione delle immobilizzazioni materiali

La ***capitalizzazione*** dei costi e lo ***stanziamento*** degli ammortamenti devono essere ***effettuati*** nel tempo con ***costanza*** di applicazione dei principi.

Quando tali principi ed i relativi criteri, metodi e procedimenti di applicazione vengono cambiati, devono essere appropriatamente contabilizzati.

La ***nota integrativa*** deve ***motivare la deroga***, consentita in casi eccezionali, e ***indicarne l'influenza*** sulla rappresentazione della ***situazione patrimoniale*** e finanziaria e del ***risultato economico***.

Costanza di applicazione dei principi e dei metodi di valutazione delle immobilizzazioni materiali

Il ***cambiamento*** della ***vita utile*** dei cespiti per avvenuti mutamenti nelle condizioni originarie di stima (D.XI.3) ***costituisce un cambiamento di stime contabili*** che sono necessarie nel procedimento formativo del bilancio; esso ha natura diversa dal cambiamento dei principi contabili.

I cambiamenti di stime contabili che hanno effetto su una pluralità di esercizi comportano la motivazione e l'indicazione nella nota integrativa del fatto del cambiamento e dell'effetto, se significativo, della diversa quota di ammortamento sul risultato dell'esercizio in cui il cambiamento è avvenuto.

Agenda

- Evoluzione normativa, definizione, caratteristiche e classificazione in bilancio
- Principi generali di valutazione
- Valore originario di iscrizione e Svalutazione
- Rilevazione
- Costruzioni in economia / Permuta
- Acquisizioni a titolo gratuito / con parziale pagamento tramite altra immobilizzazione materiale / durante la fase organizzativa e di avvio
- Ampliamento, ammodernamento, miglioramento, rinnovamenti e Fondi di rinnovamento
- Manutenzioni e riparazioni
- Perdita / riparazioni di danni dovute ad eventi indipendenti dall'impresa
- Rivalutazioni / Ammortamento
- Alienazione / Recuperabilità dei valori
- Costanza di applicazione dei principi e dei metodi di valutazione
- **Rappresentanza in bilancio e nota integrativa**
- **Contributi in conto capitale**
- **Revisione delle Immobilizzazioni materiali: cenni**

Rappresentazione in bilancio

Il ***contenuto minimo*** e ***l'ordine*** in cui esporre le immobilizzazioni materiali in bilancio è quello richiesto dall'art. 2424 cc ossia:

1) terreni e fabbricati
2) impianti e macchinario
3) attrezzature industriali e commerciali
4) altri beni
5) immobilizzazioni in corso e acconti

TOTALE

Rappresentazione in bilancio

E' possibile:

Suddividere ulteriormente le voci senza eliminare la voce richiesta dal codice civile e del suo totale

Raggruppare le voci quando, a causa dell'importo, il loro raggruppamento è irrilevante ai fini della chiarezza del bilancio ovvero quando esso la favorisca. In questo caso nella nota integrativa devono essere indicate distintamente le voci oggetto di raggruppamento.

Aggiungere altre voci qualora il loro contenuto non sia previsto dagli artt. 2424 e 2425.

Rappresentazione in bilancio

Per ogni voce deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'***esercizio precedente***.

Se esse non sono comparabili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere ***adattate***.

La non comparabilità, l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa.

Gli anticipi a fornitori per acquisti di immobilizzazioni materiali vanno esposti tra le immobilizzazioni in corso e acconti (voce B.II.5).

Rappresentazione in bilancio

Nello stato patrimoniale, le immobilizzazioni materiali vanno iscritte nella ***sottoclasse B.II*** e gli ammortamenti accumulati vanno dedotti direttamente da ciascuna voce.
(Paragrafo *E II*)

Gli utili e le perdite derivanti da ***alienazioni eccezionali*** di cespiti vanno esposti nel conto economico tra i «Proventi ed oneri straordinari», così come previsto nel Principio 12.
(Paragrafo *E III*)

Rappresentazione in Nota integrativa

Le principali informazioni da fornire nella nota integrativa sono:

a) Il ***principio contabile*** con cui sono stati determinati i valori dei cespiti (il principio base è il ***costo*** al netto o al lordo dell'eventuale contributo).

b) Il criterio seguito per l'eventuale ***rivalutazione***, la legge speciale che l'ha determinata, l'importo della rivalutazione, al lordo ed al netto degli ammortamenti e l'effetto sul patrimonio netto.

c) Il ***metodo ed i tassi d'ammortamento*** usati per determinare la quota dell'esercizio per le varie categorie o classi di cespiti.

Rappresentazione in Nota integrativa

d) l ***movimenti*** delle immobilizzazioni, specificando

- il costo originario,
- le precedenti rivalutazioni e quelle dell'esercizio,
- le acquisizioni,
- i trasferimenti da un'altra voce,
- le alienazioni avvenute nell'esercizio;
- le rivalutazioni,
- gli ammortamenti accumulati e quelli dell'esercizio,
- le svalutazioni accumulate e quelle effettuate nell'esercizio,
- il totale delle rivalutazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio.

Rappresentazione in Nota integrativa

e) L'inclusione o meno della quota di spese generali di fabbricazione in caso di ***beni costruiti in economia***.

f) Distintamente per ciascuna voce, l'eventuale ***capitalizzazione degli oneri finanziari*** e l'ammontare cumulativo capitalizzato, distinto da quello relativo all'esercizio.

g) I ***gravami*** esistenti sulle immobilizzazioni materiali, ipoteche, privilegi, pegni, ecc.

h) I ***cambiamenti*** dei metodi di ammortamento e della vita utile dei cespiti ed i ***relativi effetti*** e ***motivazioni***

Rappresentazione in Nota integrativa

i) Eventuali ***impegni*** significativi assunti ***con fornitori*** per l'acquisizione di immobilizzazioni materiali.

l) I criteri di valutazione dei ***cespiti non usati*** destinati all'alienazione o temporaneamente non usati, ma destinati ad usi futuri.

m) L'ammontare dei ***cespiti non in uso*** o utilizzati in misura sensibilmente inferiore alla loro normale possibilità di utilizzazione ovvero alla loro normale capacità produttiva.

Rappresentazione in Nota integrativa

n) Le ragioni e l'ammontare dell'eventuale ***svalutazione*** apportata.

o) L'ammontare delle immobilizzazioni materiali acquistate durante l'esercizio da ***controllate, collegate e consociate***, se di ammontare rilevante.

p) Nell'ipotesi di ***immobilizzazioni materiali destinate alla vendita*** e riclassificate in un'apposita voce dell'attivo circolante:

- le ragioni del mutamento di destinazione e del conseguente trasferimento
- il criterio di valutazione utilizzato,
- l'eventuale effetto del cambiamento del criterio di valutazione sul risultato economico dell'esercizio

Rappresentazione in Nota integrativa

q) In caso di ***svalutazione*** delle immobilizzazioni sono fornite le seguenti informazioni:

- le considerazioni fatte, al fine della determinazione della riduzione di valore, con riferimento al concorso della immobilizzazione alla produzione di risultati economici, alla sua prevedibile durata utile e, ove applicabile e per quanto rilevante, al valore di mercato;
- l'indicazione delle differenze rispetto ad eventuali svalutazioni precedentemente effettuate;
- l'indicazione degli effetti della svalutazione effettuata sul risultato economico dell'esercizio prima e dopo le imposte

Rappresentazione in Nota integrativa

r) ***Beni in leasing***: rimando all'Appendice 2 al Principio contabile 12:

Nella NI della ***società conduttrice (Lessee)***:

•Effetti che si sarebbero prodotti sul PN e sul CE con la contabilizzazione secondo il metodo finanziario

- Valore del bene locato
- Il debito implicito
- L'onere finanziario implicito a conto economico
- Le quote di ammortamento
- L'effetto imposte
- L'effetto sul risultato dell'esercizio e sul Patrimonio netto

Rappresentazione in Nota integrativa

Nella NI della ***società concedente***

Lessor istituzionale: le indicazioni richieste dalla Circolare n.166 del 30 luglio 1992 e provvedimento della Banca d'Italia del 31 luglio 1992, ovvero:

- i proventi per canoni di locazione maturati durante l'esercizio
- i proventi e gli oneri per riscatti intervenuti nel medesimo esercizio,
- le rettifiche di valore effettuate sui beni locati
- le informazioni necessarie a stimare gli effetti che deriverebbero sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, di quella finanziaria e del risultato economico dall'applicazione del cd. metodo finanziario ai contratti di locazione, quando il valore di tali contratti sia apprezzabile

Rappresentazione in Nota integrativa

Nella NI della ***società concedente***

Lessor non istituzionale: informativa sui crediti e sugli interessi impliciti nei contratti di locazione e sugli effetti che deriverebbero dall'applicazione del metodo finanziario sulla situazione patrimoniale, finanziaria ed economica della società.

Rappresentazione in Nota integrativa

Inoltre

Deve essere data adeguata motivazione del perché non è stato possibile ***comparare gli importi*** dell'esercizio con quelli dell'esercizio precedente, ***dell'adattamento delle voci*** al fine del confronto ovvero del perché non è stato possibile adattarle.

Deve essere adeguatamente illustrata la ***plusvalenza*** iscritta in E20 a fronte di acquisizione di immobilizzazioni a titolo gratuito

Indicazione distinta delle voci eventualmente ***oggetto di raggruppamento***

Rappresentazione nella Relazione sulla gestione

Nella relazione sulla gestione andranno eventualmente indicati fatti di rilievo,



- Rilevanti investimenti o disinvestimenti di impianti, avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio

- Ottenimento di significativi contributi in conto capitale

Contributi in conto capitale

Definizione

1. ***Somme erogate dallo Stato e da altri*** enti ad imprese

2. per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, alla riattivazione e all'ampliamento di ***immobilizzazioni materiali***

3. ***commisurati al costo*** delle medesime.

Contributi in conto capitale

Contabilizzazione

Sono previsti due metodi, ***entrambi ritenuti corretti***, che consentono di ***accreditare a conto economico*** il contributo ricevuto in relazione alla durata alla vita utile del cespite a cui si riferiscono

Contributi in conto capitale

1° Metodo: contributo iscritto tra i risconti passivi

•Il contributo è iscritto nel passivo patrimoniale.
•La quota dell'esercizio è iscritta a conto economico nella voce A5

2° Metodo: contributo a riduzione del valore dei beni

•Il contributo è iscritto direttamente a riduzione del valore dei beni a cui si riferisce
•Ne consegue che la quota dell'esercizio concorre alla determinazione del risultato come impliciti minori ammortamenti

Contributi in conto capitale

Entrambi i metodi sono ritenuti corretti perché:

•Partecipano alla formazione del reddito di esercizio nel rispetto del principio della **competenza**
•I contributi vengono concessi per sviluppare investimenti in zone di difficoltà operative, difficoltà che solitamente restano presenti per un numero rilevante di anni; pertanto, essi devono **restare legati all'impresa** per parecchio tempo.
•I contributi in conto capitale **non costituiscono un contributo agli azionisti**. Il beneficio del contributo deriverà agli azionisti dall'attività operativa dell'impresa mediante addebito di minori costi al conto economico.

Contributi in conto capitale

Contabilizzazione

I contributi in conto capitale sono iscrivibili in bilancio nel *momento* in cui esiste una *ragionevole certezza* che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo sono soddisfatte e che i contributi saranno erogati.

La prassi fa coincidere il momento di iscrizione del contributo con la notifica del provvedimento definitivo di concessione da parte dell'Ente.

Contributi in conto capitale

I contributi sono iscritti nell'esercizio in cui è acquisita la documentazione probatoria dell'erogazione di contributi stessi, oppure in ***quello del sostenimento dei relativi costi qualora la certezza dell'erogazione sia basata su procedure consolidate***.

Contributi in conto capitale

Competenza

"*Nel 2008, in ossequio alla norma di comportamento 155/2004 dell'A.D.C. Milano, la quota di contributi riferibile agli anni precedenti a quello di entrata in funzione dei beni per cui gli stessi erano stati concessi* ***è stata interamente imputata nell'esercizio in cui questi sono stati riconosciuti"***

Contributi in conto capitale

I differenti metodi di contabilizzazione possono avere effetti sulla normativa delle società di comodo.

CM 4 maggio 2007 n. 25/E:

Più precisamente, se il contributo è stato contabilizzato a diretta riduzione del valore del bene, l'importo su cui applicare i coefficienti di redditività minima presunta sarà più basso rispetto all'ipotesi in cui il contributo concorre alla determinazione del reddito con la tecnica dei risconti in correlazione con il processo di ammortamento. In definitiva la prima modalità di contabilizzazione determina un valore del test di operatività più basso da confrontarsi con ricavi effettivi più bassi, mentre la seconda determina un confronto tra valori sia presunti che effettivi più alti.

Contributi in conto capitale

Costo del bene	100			
Contributo	40			
Contabilizzazione a Risconti				
	Importo	Aliquota		
Bene	100	6%	6,0	Ricavi test operatività
contributo	40	3%	1,2	Ricavi A5
			4,8	Differenza

Contributi in conto capitale

Costo del bene	100			
Contributo	40			
Contabilizzazione a riduzione del costo				
	Importo	Aliquota		
Bene	60	6%	3,6	Ricavi test operatività
contributo		3%	0	Ricavi A5
			3,6	Differenza

L'effetto è pari alla differenza tra le aliquote (presuntiva di ricavi e di ammortamento del bene) per l'ammontare del contributo ricevuto

Contributi in conto capitale

Elementi a cui prestare attenzione:

1. La presenza di condizioni *sospensive o risolutive*.
2. Il metodo di *ripartizione* del contributo tra i diversi beni realizzati per i quali è stato concesso
3. La determinazione della quota da imputare a conto economico

Contributi in conto capitale

Esempio da nota integrativa

A fronte degli investimenti relativi ….. la Società ha stipulato un finanziamento con la DEXIA CREDIOP S.p.A. per un importo che, complessivamente per la quota capitale più la quota interessi non supererà l'ammontare di € 10.000.000. In base al decreto del Ministero dei Trasporti e della Navigazione n°…e registrato alla Corte dei Conti il …la Società *ha ottenuto contributi statali* per € 10.000.000, *comprensivi della quota di interessi, finalizzati al rimborso di mutui o altre operazioni finanziarie* per la realizzazione di opere.

Contributi in conto capitale

Imputazione a conto economico:

Soluzione prospettata

1. La quota “in conto capitale” va iscritta nella voce A5 in relazione al processo di ammortamento dei relativi beni
2. La quota “in conto interessi” è iscritta a conto economico in apposito dettaglio (se rilevante) della voce “C 16 d) Altri proventi finanziari”

Nella prassi si riscontra anche l’imputazione di entrambe le componenti nella voce A5

Rappresentazione nella Nota integrativa

Le informazioni da fornire nella nota integrativa sono:

- ammontare delle ***richieste di contributo in corso***, se di ammontare significativo;
- ***contributi ricevuti*** ed il ***metodo di contabilizzazione***. Se contabilizzati come riduzione del costo vanno evidenziati il ***costo lordo*** ed il contributo;
-***restrizioni o i vincoli*** al libero uso dei cespiti che tali contributi comportano e segnatamente la possibilità che il mancato rispetto di vincoli possa determinare il richiamo del contributo.
-per eventuali contributi iscritti in precedenti esercizi direttamente tra ***le voci di patrimonio netto***, gli effetti che si sarebbero determinati, alla data, se il contributo fosse stato contabilizzato secondo una delle metodologie sopra ricordate.

Rappresentazione nella Nota integrativa

“Contributi in conto impianti

I contributi in conto impianti vengono contabilizzati, nel rispetto del principio della prudenza, al momento in cui viene ottenuta la certezza del relativo conseguimento.

I contributi in conto impianti riferiti a beni ammortizzabili vengono prima interamente imputati al conto economico al momento della emanazione del provvedimento amministrativo che ne dispone il pagamento e sono poi oggetto di risconto passivo in bilancio, in quanto di competenza di esercizi futuri. Ultimata la realizzazione dei cespiti oggetto di contribuzione ed avviato il processo di ammortamento degli stessi viene imputata alla voce A/5 del c/economico la quota parte dei contributi determinata con la stessa aliquota applicata per l’ammortamento del cespite a cui si riferiscono. Gli eventuali contributi in conto impianti riferiti a beni non ammortizzabili sono invece iscritti in un apposita riserva”

Rappresentazione nella Nota integrativa

OIC 16 nota 46:

"…. In seguito alle successive modifiche alla disciplina tributaria dei contributi in conto capitale, non è più ritenuto conforme ai principi generali sul bilancio l'iscrizione degli stessi direttamente in una riserva di patrimonio netto"

Ammissibile solo una delle due modalità sopra descritte.

Rappresentazione nella relazione sulla gestione

"CAPITALE SOCIALE E CONTRIBUTI
Per quanto riguarda i contributi pubblici si fa presente che nell'esercizio ***sono stati erogati***:

- contributi relativi al primo atto aggiuntivo ex Legge 240/90 (officina) per € mgl. 103 (rimangono da erogare contributi per € mgl 1.549 su un totale assegnato di € mgl. 3.098, da erogare fino al 2014),
- contributi relativi al secondo atto aggiuntivo ex Legge 240/90 (magazzino di logistica area nord-est) per € mgl. 387 (rimangono da erogare contributi per € mgl. 10.068 su un totale di € mgl. 11.617, da erogare fino al 2018),
- contributi ex Accordo di Programma Quadro (A.P.Q.) Stato – Regione Toscana per € mgl 1.738 (rimangono da erogare contributi per € mgl. 2.280 su un totale assegnato di € mgl 6.908),
- contributi UE legati alla realizzazione dei due magazzini di logistica (area nord-est e area nord-ovest) per € mgl. 6.605 (rimangono da erogare contributi per € mgl. 1.687 su un totale assegnato di € mgl. 11.299).

Rappresentazione nella relazione sulla gestione

Per effetto delle modalità di contabilizzazione adottate nei precedenti esercizi, i contributi relativi a beni ammortizzabili sono stati riferiti a ***Risconti passivi*** per un ammontare complessivo al 31/12/08 di € mgl. 53.354; importo che nella sostanza può essere assimilato a patrimonio della Società. Tra i ***contributi assegnati e non ancora erogati*** il contributo di € mgl. 26.077, in termini di volume di investimento, per la realizzazione della viabilità e delle opere di urbanizzazione primaria a valere sulle risorse stanziate per le opere strategiche (Legge Obiettivo n. 443/2001) dell'art. 1, comma 997, della Legge 296/2006 e quello di € mgl. 5.500 per la realizzazione di una piattaforma di prestivaggio e terminal ferroutage per mezzi movimentati dalle autostrade del mare al Porto di Livorno (convenzione con Ministero delle Infrastrutture e Trasporti del 06/11/2008 per l'eliminazione delle criticità del sistema logistico ex art. 1, comma 1004, legge 296/2006"

Revisione delle Immobilizzazioni materiali: cenni

Gli obietti del revisore nel verificare la posta in esame sono:

1. Accertare, l'esistenza, la proprietà e la libera disponibilità dei beni
2. Accertare la corretta valutazione
3. Accertare la correttezza dei fondi di ammortamento
4. Verificare la corretta competenza delle operazioni
5. Verificare la corretta rappresentazione in bilancio
6. Accertare costanza di applicazione dei principi contabili adottati

Revisione delle Immobilizzazioni materiali: cenni

Esistenza, proprietà e libera disponibilità

Controllo sui movimenti dell'esercizio:

- Ottenere un riepilogo dei movimenti suddiviso per categoria;
- Verificare saldi apertura con risultanze anno precedente
- Selezionare un campione di ***incrementi*** e verificare:
  - Documentazione: ordine, documenti in entrata, collaudo, Fattura, fogli di commessa per cespiti prodotti internamente
  - Correttezza delle registrazioni
- Per un campione di ***dimissioni***:
  - Documentazione
  - Correttezza delle registrazioni

Revisione delle Immobilizzazioni materiali: cenni

Esistenza, proprietà e libera disponibilità

Controllo sui movimenti dell'esercizio:

- Verificare la presenza di immobilizzazioni inutilizzate/inattive
- Controllare gli eventuali inventari fisici effettuati dall'azienda
- Eventuale controllo fisico dei beni
- Eventuale verifica presso la conservatoria del registro immobiliare la proprietà e l'esistenza di vincoli
- Copertura assicurativa

Revisione delle Immobilizzazioni materiali: cenni

Esistenza, proprietà e libera disponibilità

Quanto esposto per le movimentazioni dell'esercizio deve essere svolto con riferimento ai movimenti intercorsi negli esercizi precedenti ove non verificati direttamente dal revisore.

Il revisore potrà inoltre svolgere un'analisi delle carte del revisore precedente, richiedere ed assistere a specifici inventari fisici.

Revisione delle Immobilizzazioni materiali: cenni

Accertamento della corretta valutazione

Accertare la corretta applicazione dei principi contabili sia con riferimento alla prima iscrizione che alle successive variazioni.

Per fare ciò il revisore fa riferimento:

- Alle fatture dei fornitori in caso di acquisto
- Alle schede interne di commessa per la realizzazione interna
- A perizie di terzi esterni qualificati, ove ritenuto necessario (ovvero a informazioni assunte dalla società stessa)

Revisione delle Immobilizzazioni materiali: cenni

Accertamento della corretta determinazione dei fondi ammortamento

•Ottenere e valutare descrizione del metodo di ammortamento adottato

•Ottenere un riepilogo dei movimenti del fondo e:

- Verificare i saldi di apertura
- Esattezza conteggi e registrazioni contabili
- Verifica dei decrementi
- Verificare la correttezza del saldo finale mediante Global check

Revisione delle Immobilizzazioni materiali: cenni

Verifica della competenza

Questa verifica viene svolta durante le fasi precedentemente descritte (verifica sugli incrementi e decrementi dell'esercizio.

Può essere necessario svolgere test specifici in presenza di rilevanti incrementi di immobilizzazioni a seguito di lavori svolti internamente (o anche da terzi) specialmente a fine esercizio.

Revisione delle Immobilizzazioni materiali: cenni

Accertamento della corretta esposizione in bilancio

Questa fase riguarda:

1. Corretta classificazione nello stato patrimoniale
2. Corretta esposizione di eventuali vincoli e gravami
3. Evidenziazione di cespiti presso o terzi o cespiti di terzi presso l'azienda
4. Evidenziazione di eventuali cespiti destinati alla vendita o cespiti inutilizzati con la relativa valutazione