

LA DISCIPLINA DEL BILANCIO D'ESERCIZIO

LE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

Artt.2424 -2427 c.c.

Principi contabili OIC 16 -9

Le immobilizzazioni materiali nello SP: art.2424- 2424 bis

Art.2424 bis Le immobilizzazioni sono elementi patrimoniali (Lettera B) dello SP) destinati a essere utilizzati durevolmente. I valori sono esposti al netto dei fondi ammortamento

B) IMMOBILIZZAZIONI

II – Immobilizzazioni materiali

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

Le immobilizzazioni materiali: tratti comuni

◆ Caratteristiche comuni

- la sussistenza fisica del bene;
- il titolo di proprietà (esclusione di beni in leasing o posseduti con altra forma di godimento);
- il sostenimento di costi per la loro acquisizione o produzione interna;
- la destinazione ad uso durevole;
- l'utilità pluriennale.

Le immobilizzazioni materiali nello SP: OIC 16

Definizione offerta dal Principio contabile n.16:

1. Tangibilità;
2. Onerosità della relativa acquisizione/produzione interna
3. Identificabilità, controllabilità e misurabilità di tali oneri
4. Utilità pluriennale

Focus sulla titolarità di una immobilizzazione ai fini della rilevazione nel bilancio di esercizio, acquisibile quando si trasferiscono

i rischi e i benefici relativi a quel bene (di solito quando viene trasferita la proprietà)

applicazione del principio della sostanza economica

Le immobilizzazioni materiali: iscrizione e valutazione in bilancio ai sensi dell'art.2424 e dell'OIC16

Art.2426 punto 1 - Il valore originario è il **costo di acquisto o produzione**



Immobilizzazioni materiali

iscrizione in bilancio del costo originario

OIC n. 15 esempi di costi accessori

- Fabbricati:
 - Spese notarili per l'atto
 - Tasse registrazione atto
 - Onorari progettazione
 - Opere di urbanizzazione
 - Mediazioni
- Impianti e macchinari:
 - Progettazione
 - Trasporti
 - Dazi importazione
 - Installazione
 - Perizie e collaudi
 - Montaggio e posa in opera
 - Messa a punto
- Mobili:
 - Trasporto
 - Dazi importazione

OIC n.16 gli oneri finanziari possono essere capitalizzati solo se:

- Si riferiscono a capitali presi a prestito in via specifica per l'immobilizzazione;
- Si sono formati nel periodo che va dall'esborso dei fondi fino al momento in cui il bene è pronto per l'uso
- Tale periodo sia significativo;
- Il valore inclusivo degli interessi non superi il valore recuperabile con l'uso.

Le immobilizzazioni materiali: iscrizione in bilancio del valore di acquisto

Viene acquistato un macchinario con il pagamento di un acconto in data 20.09.2019 tramite cassa per euro 100 + iva al 20%. Il 25.09. Si riceve la regolare fattura di acconto. In data 20.11.2014 si riceve la fattura relativa all'acquisto del macchinario per euro 2.000 +iva. Il pagamento avviene mediante bonifico bancario. Redigere le scritture in pd.

Diversi	Debiti v/s fornitori		120
Acconti (S.P. B II 5)		100	
Iva a ns/credito		20	
Debiti v/s fornitori	Cassa		120

Diversi	Diversi		2380
Macchinario		2000	
Iva a ns/credito		380	
	Acconti a fornitore	100	
	Debiti verso fornitore	2280	
Debiti verso fornitore	Banca c/c		2280

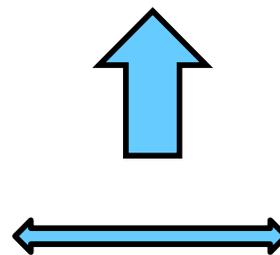
Immobilizzazioni materiali

iscrizione in bilancio delle costruzioni interne

Il costo di un bene strumentale realizzato in economia viene generalmente determinato extracontabilmente, facendo riferimento alle informazioni elaborate dalla contabilità analitica

$$\begin{array}{rcccl} 8.000 & + & 4.000 & = & 12.000 \\ \text{Costi diretti} & & \text{Costi indiretti} & & \end{array}$$

40% Volume prodotto A
Volume produzione
complessivo



Mod indiretta	3.000
Servizi	6.000
Materiali	1.000
Totale costi indiretti	10.000

Le immobilizzazioni materiali: iscrizione in bilancio delle costruzioni interne

Nel corso dell'esercizio n vengono sostenuti costi di mano d'opera, forza motrice e materiali di edilizia per la realizzazione di un'opera edile per complessivi 1.000.

Alla fine dell'esercizio $n+3$, l'opera viene terminata ed i costi capitalizzati ammontano complessivamente a 5.000

Conto economico	
A 4 Incrementi immobilizzazioni per lavori interni	1.000
Valore della produzione	
Materie prime	32.000
Servizi	60.000
Mano d'opera	134.000

Stato patrimoniale	
Attivo immobilizzato	
B II 5) Impianti in costruzione	1.000
	costi capitalizzati



Le immobilizzazioni immateriali: iscrizione in bilancio delle costruzioni interne

N		
Impianti in costruzione (B II 5)	1.000	
Costi capitalizzati per lavori interni (CE A4)		1.000
N+3		
Impianti (B II 2)	5.000	
Impianti in costruzione (B II 5)		5.000

Anno in cui sono sostenuti i primi costi di costruzione del cespite

Nel momento in cui il bene è disponibile per l'uso il valore dei costi capitalizzati sarà trasferito in una delle classi delle immobilizzazioni materiali

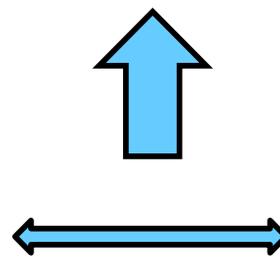
Immobilizzazioni materiali

iscrizione in bilancio delle costruzioni interne

Se nell'esercizio fossero stati acquistate materie per 1000 di cui poi solo 500 utilizzate a causa di un deterioramento ?

$$\begin{array}{rcccl} 8.000 & + & 3.800 & = & 11.800 \\ \text{Costi diretti} & & \text{Costi indiretti} & & \end{array}$$

40% Volume prodotto A
Volume produzione
complessivo



Mod indiretta	3.000
Servizi	6.000
Materiali	500
Totale costi indiretti capitalizzabili	9.500

La quota di costo delle materie per 500 (costo dell'inefficienza) va addebitata a conto economico

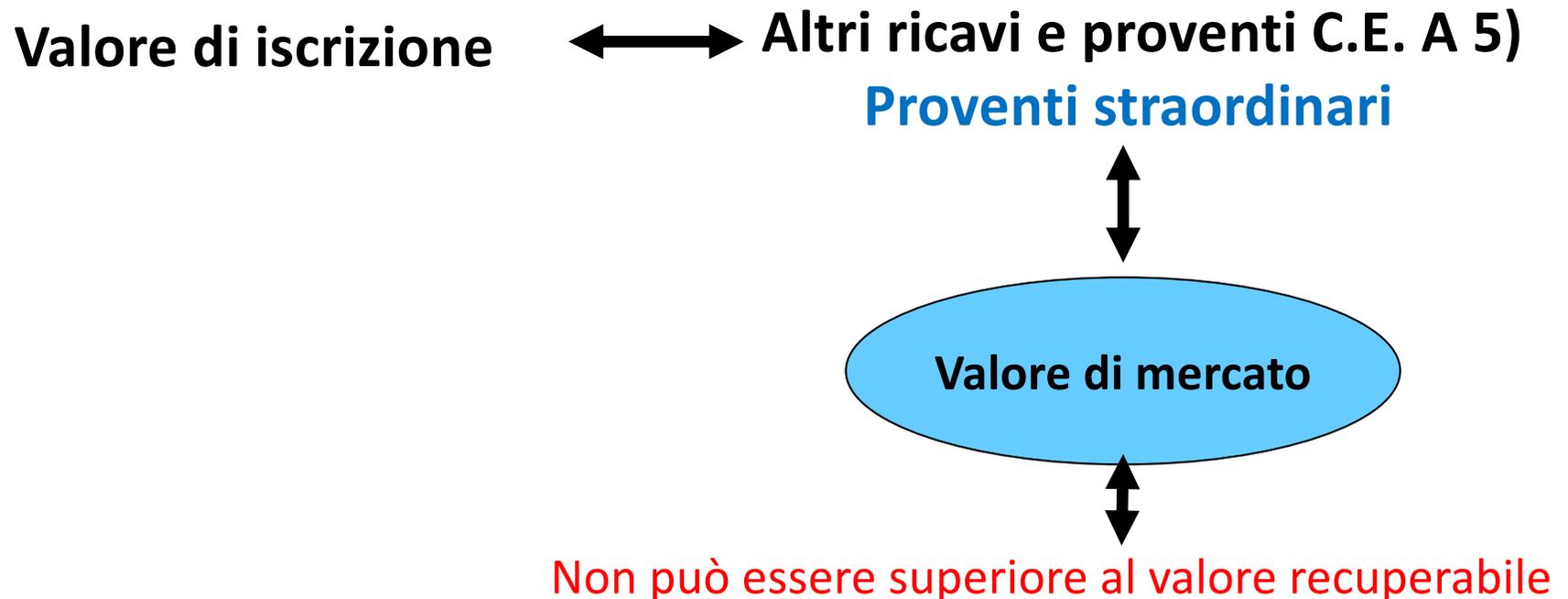
Le immobilizzazioni materiali: l'iscrizione in bilancio del valore originario

Oltre che attraverso l'acquisto o la produzione interna, la proprietà di una immobilizzazione può pervenire attraverso:

- a) a titolo gratuito
- b) conferimento
- c) permuta

Le immobilizzazioni materiali: l'iscrizione del valore originario in bilancio

a) titolo gratuito



Le immobilizzazioni materiali: l'iscrizione del valore originario in bilancio

b) conferimento

Valore periziato ↔ Capitale sociale

*n.b. in caso di revisione della stima ex art.2343 inferiore al 20%
la svalutazione va iscritta in c.e. alla voce B 10 c)*

Le immobilizzazioni materiali: l'iscrizione del valore originario in bilancio

c) permuta

Se realizza operazione di acquisto e contestualmente vendita il bene va iscritto al valore di mercato del bene acquisito (rilevare plus/minus rispetto al valore contabile di quello ceduto in cambio)

Le immobilizzazioni materiali: variazione dei valori originariamente iscritti art.2424 e dell'OIC16

- Art.2426 punto 2 . Il valore originario deve essere **sistematicamente ammortizzato** in ogni esercizio in relazione alla residua possibilità di utilizzazione
- Art. 2426 punto 3. L'immobilizzazione che alla data di chiusura risulti **durevolmente di valore inferiore al residuo valore contabile** (costo di iscrizione al netto del fondo di ammortamento) **deve essere iscritta a tale minor valore**. Il minore valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata (non si applica in caso di avviamento)

Le immobilizzazioni materiali: variazioni di valore

- a) **Ammortamento**
- b) **Svalutazioni e ripristini**
- c) **Migliorie**
- d) **Rivalutazioni**

Le immobilizzazioni materiali

variazioni del valore originario: l'ammortamento

Art.2426 c.c.:

No terreni no opere d'arte

Le immobilizzazioni la cui utilizzazione è limitata nel tempo devono essere <<systematicamente ammortizzate in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione-

Si evince che:

- a) Il concetto di “residua possibilità di utilizzazione” comprende tutte le componenti dell'ammortamento (tecniche ed economiche);
- b) L'avverbio “systematicamente” significa che gli ammortamenti:
 - Non possono essere accelerati o rallentati nei vari esercizi;
 - Devono svolgersi in conformità ad un piano prestabilito per importi costanti.

Le immobilizzazioni materiali variazioni del valore originario: l'ammortamento

La rilevazione dell'ammortamento negli altri documenti di bilancio

Art.2425

La quota di ammortamento va iscritta in **conto economico** alla voce B 10. b)

B) Costi della produzione

10.b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali

Art. 2427, n.2: Il totale degli ammortamenti e delle svalutazioni relative alle immobilizzazioni immateriali e materiali va esposto nella **nota integrativa**.

Art. 2426 punto 2: «...Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella **nota integrativa** >>.

Le immobilizzazioni materiali

variazioni del valore originario: l'ammortamento

Il processo di ammortamento presuppone la definizione di tre elementi:

1) Valore da ammortizzare

costo di acquisto + eventuali oneri accessori

2) Residua possibilità di utilizzazione = vita utile del bene

Valutazione prospettica che tiene conto non solo della durata fisica del cespite (massimo di vita utile tecnica), ma anche dei fattori di obsolescenza economica (evoluzione tecnologica, ciclo di vita del prodotto, etc.) che possono determinare una vita utile economica inferiore a quella tecnica

3) Criterio di ripartizione (quote costanti preferito dall'OIC 16)

In realtà quello a quote decrescenti (consentito) -> maggiore fondamento logico, in quanto di norma l'utilità dei beni decresce a causa dell'usura ed è quindi più corretto imputare al primo anno una quota del costo pluriennale più consistente e ai successivi quote sempre minori;

Le immobilizzazioni materiali

variazioni del valore originario: la svalutazione

- ◆ Rilevazione delle perdite durevoli di valore ai sensi dell'art. 2426, c.1, n.3
- ◆ In queste circostanze deve essere redatto un piano riguardante le prospettive di utilizzo delle immobilizzazioni (con perizie di esperti) sul quale fondare l'eventuale decisione di svalutazione
- ◆ Esiste un limite superiore alla valutazione che è rappresentato dal **valore recuperabile** che è il maggiore fra il **valore d'uso** e il **valore di mercato** realizzabile attraverso l'alienazione (OIC 16/OIC 9/IAS 36)

Le immobilizzazioni materiali

variazioni del valore originario: la svalutazione

Sul tema l'OIC 16 richiama l'OIC 9

«Svalutazione per perdite durevoli di valore»

relativo ad immobilizzazioni sia materiali che immateriali

La perdita di funzionalità economica del cespite
(valore contabile > valore recuperabile)

può essere dovuta a:

- Guasti fisici
- Prolungato mancato sfruttamento
- Eccesso di capacità produttiva
- L'incapacità dei ricavi prospettici di coprire le future quote di ammortamento dell'immobilizzazione

Le immobilizzazioni materiali

variazioni del valore originario: valore d'uso

valore d'uso = valore dei flussi di cassa attesi dall'impiego nella combinazione produttiva

Si mutuano le disposizioni del principio IAS n.36 in materia di impairment

Metodo di calcolo

- Proiettare le entrate e le uscite collegate all'uso dell'immobilizzazione;
- Stimare un adeguato tasso di attualizzazione
- Attualizzare i flussi alla data di redazione del bilancio

Le immobilizzazioni materiali

variazioni del valore originario: valore d'uso

La stima del valore recuperabile secondo lo IAS 36

La Tocq & Jacq S.p.A., società quotata in borsa, intende calcolare il valore d'uso di un impianto industriale per la trasformazione e l'imbottigliamento di profumi di lusso per donna. I dati relativi al calcolo sono i seguenti:

- flussi finanziari in entrata e in uscita come nella tabella seguente;
- tasso di attualizzazione annuo pari al 4,50%.

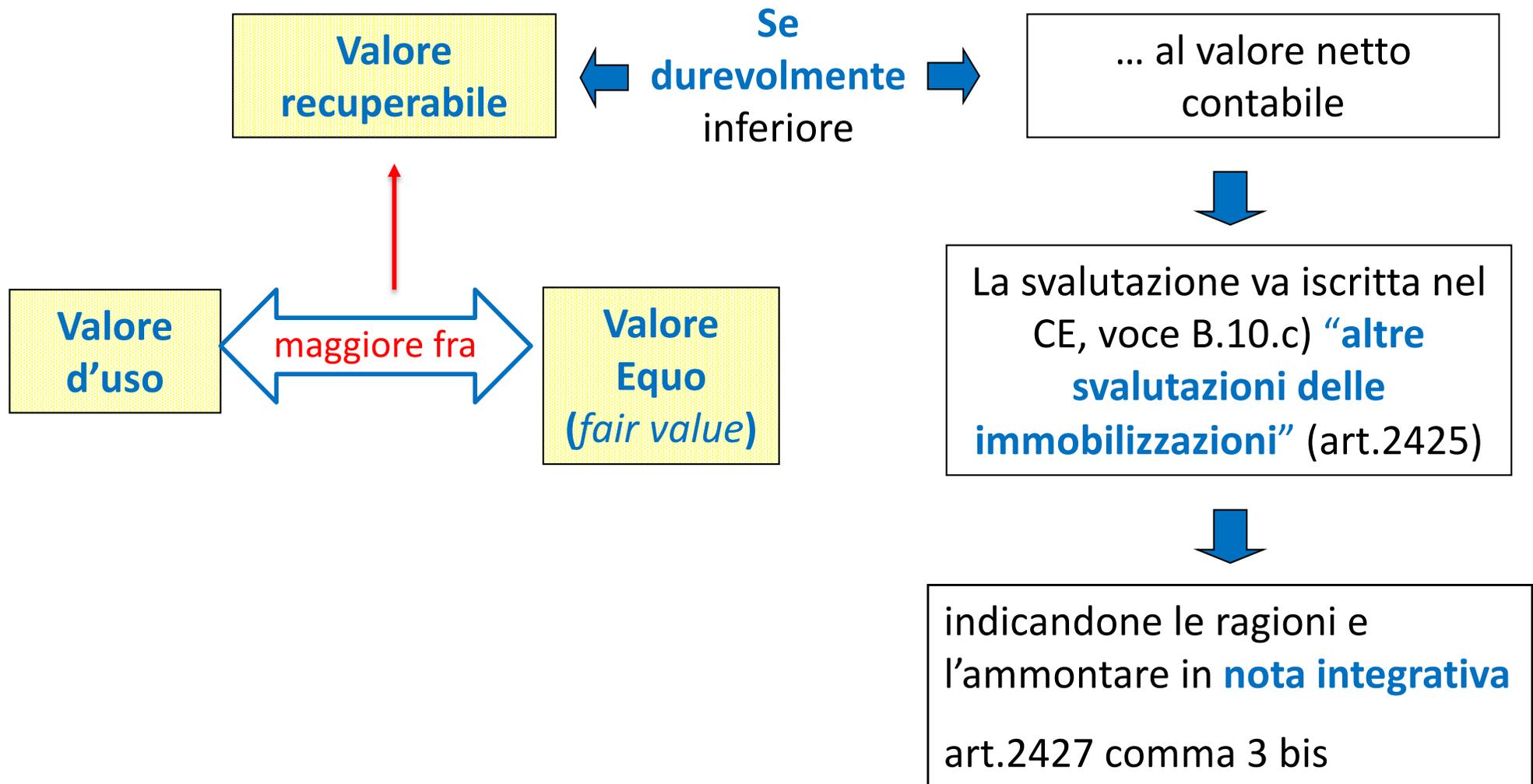
	X1	X2	X3	X4
Flussi in entrata				
- per uso	10.000	11.000	10.500	3.000
- per dismissione				4.000
Flussi in uscita				
- per manutenzioni	500	500	600	100
- per pezzi di ricambio	200	200	200	100
- per altro	50	50	50	400

Il calcolo del valore d'uso avviene come segue.

	X1	X2	X3	X4
Flussi finanziari netti	9.250,00	10.250,00	9.650,00	2.400,00
Coefficiente di attualizzazione	1	0,9569378	0,91573	0,8762966
Valore attualizzato	9.250,00	9.808,61	8.836,79	2.103,11
Totale				29.998,52

Le immobilizzazioni materiali

variazioni del valore originario: la svalutazione



Esempio di svalutazione per perdita durevole di valore

Si considerino i seguenti valori riguardanti un impianto relativo alla produzione di un bene di cui viene limitata la produzione

- Valore originario = 3.000
- Vita utile = 10 anni
- Criterio di amm.to = quote costanti
- Fondo ammortamento = 900
- Valore contabile alla fine del III anno = 2.100
- Valore di mercato: 1.400

Anno	Flussi di cassa	Valore attuale dei flussi ($i = 10\%$)
4	200	182
5	250	207
6	300	225
7	320	219
8	350	217
9	380	215
10	400	205
Totale		1.470

Valore d'uso

Esempio di svalutazione per perdita durevole di valore

In sede di assestamento si rileva una riduzione di valore per € 630

	Dare	Avere
Svalutazione macchinari	630	
Macchinari		630

ATTIVO	
B.II.2 Impianti e macchinari	1.470
COSTI DELLA PRODUZIONE	
10.c Svalutazioni	630

Esempio di svalutazione per perdita durevole di valore

Un approccio semplificato della recuperabilità delle immobilizzazioni è consentito solo alle Imprese che redigono il bilancio in forma semplificata (art.2435 bis)



Capacità di ammortamento

Capacità di far fronte con i ricavi dei successivi esercizi alla copertura delle quote di ammortamento

Esempio di svalutazione per perdita durevole di valore

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Costo storico	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200
Ammortamento annuo	150	150	150	150	150	150
Fondo ammortamento cumulato	-450	-600	-750	-900	-1.050	-1.200
Valore contabile netto immobile	750	600	450	300	150	0

Il valore contabile al netto 31.12.2012 è pari a 750. Considerati i segnali di perdita si sottopone il bene ad *impairment test* e di effettuare la stima del valore recuperabile come capacità residua di ammortizzare detto impianto

CAPACITA' DI AMMORTAMENTO	2013	2014	2015	2016	2017	Valori Totali
Ricavi del bene	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	10.000
Costi di diretta derivazione numeraria	-1.880	-1.880	-1.880	-1.880	-1.880	-9.400
CAPCITA' DI AMMORTAMENTO (Margine lordo industriale)	120	120	120	120	120	600
Ammortamento	-150	-150	-150	-150	-150	-750
Margine netto industriale del bene	-30	-30	-30	-30	-30	-150

Il valore recuperabile è la somma degli ammortamenti annui sostenibili (120x5)= 600
La svalutazione che si rende necessaria è pari a 150

Dopo la svalutazione

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Costo storico	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200
<i>Ammortamento annuo</i>	<i>150</i>	<i>120</i>	<i>120</i>	<i>120</i>	<i>120</i>	<i>120</i>
Fondo ammortamento cumulato	-450	-570	-690	-810	-930	-1.050
Fondo svalutazione	-150	-150	-150	-150	-150	-150
Valore contabile netto immobile	600	480	360	240	120	0

Le immobilizzazioni materiali

variazioni di valore: il ripristino del valore originario

- ◆ Art.2426 punto 3
- ◆ Il minor valore, conseguente ad una svalutazione, non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata.
- ◆ La rivalutazione di ripristino può essere operata fino a concorrenza del costo originario.
- ◆ La rivalutazione deve essere iscritta nel CE alla voce A.5)

n.b. non si tratta di una rivalutazione ma di un ripristino di valore

Esempio di rivalutazione di ripristino

- Valore originario = 100
- Valore finale = 0
- Vita utile = 10 anni
- Criterio di amm.to = quote costanti
- Alla fine del IV anno viene effettuata una svalutazione per 18
- Al V e al VI anno viene effettuato l'ammortamento per 7
- Alla fine del VI anno viene stimato un valore d'uso pari a 45. Cosa si deve fare?

Esempio di rivalutazione di ripristino

1. Anzitutto calcolare il valore contabile
 - $(60-18) - 7 - 7 = 28$
2. Poi calcolare il valore contabile che si sarebbe avuto senza svalutazione
 - $60 - 20 = 40$
3. Effettuare il ripristino fino al valore minore tra valore contabile originario (40) e valore d'uso (45)
 - $40 - 28 = 12$

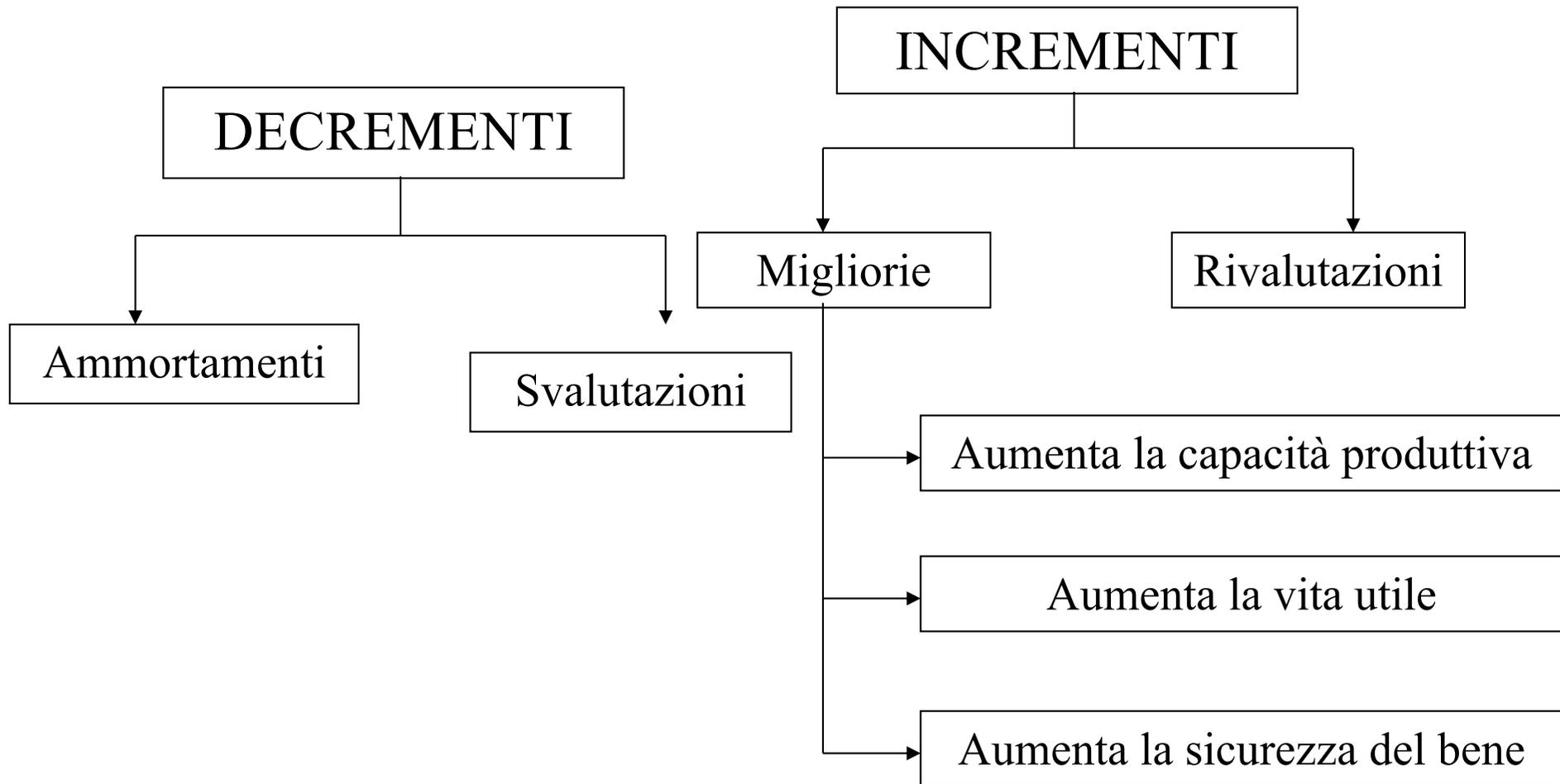
Macchinari	12
Ripristino di valore	12

ATTIVO	
B.II.2 Impianti e macchinari	40

VALORE DELLA PRODUZIONE	
A 5) altri ricavi e proventi	12
COSTI DELLA PRODUZIONE	
10.b Ammortamenti	7

Le immobilizzazioni materiali

variazioni del valore originario



Le immobilizzazioni materiali

variazioni del valore originario: gli incrementi

◆ Dopo l'acquisizione un'immobilizzazione materiale può aumentare il proprio valore a seguito di due fenomeni:

- **Migliorie**, cioè lavori di manutenzione straordinaria che accrescano la capacità produttiva, la vita utile o la sicurezza del cespite (*i costi manutenzione ordinaria non possono essere capitalizzati*)

Trattamento contabile:  **A 4) del C. E.**

- **Rivalutazioni** solo se consentite da leggi speciali e nei limiti da queste indicati (L.342/2000 e L.448/2001: possibilità di rivalutazione, con maggiori valori soggetti a tassazione)

Trattamento contabile:  **A III «Riserve di rivalutazione» S.P.**

Le immobilizzazioni materiali

variazioni del valore originario: le migliorie

Al 31/12 si capitalizzano spese di manutenzione straordinaria su impianti sostenute nell'esercizio per € 1.000

	Dare	Avere
Macchinari e impianti	1.000	
Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni (A 4 C.E.)		1.000

Esempio di rivalutazione legale di cespiti

A seguito di legge speciale, si rivalutano sulla base di un coefficiente di 1,10 fabbricati, impianti e macchinari aziendali, ammortizzati per il 50 %, che si presentano nella situazione contabile con i seguenti valori:

Situazione contabile	Dare	Avere
.....
Fabbricati	8.000	
Impianti	2.000	
Macchinari	1.000	
.....		
F.do amm.to fabbricati		4.000
F.do amm.to impianti		1.000
F.do amm.to macchinari		500
.....	

Esempio di rivalutazione legale di cespiti

Aumento del valore del CS e dei FA:

Fabbricati: $8.000 * 1,10 = 8.800$

F.A.F.: $4.000 * 1,10 = 4.400$

Impianti : $2.000 * 1,10 = 2.200$

F.A.I.: $1.000 * 1,10 = 1.100$

Macchinari: $1.000 * 1,10 = 1.100$

F.A.M.: $500 * 1,10 = 550$

	Dare	Avere
Fabbricati	800	
Impianti	200	
Macchinari	100	
F.do amm.to fabbricati		400
F.do amm.to impianti		100
F.do amm.to macchinari		50
Riserva di rivalutazione monetaria		550

Le immobilizzazioni materiali variazioni del valore originario: gli incrementi

Incrementi del valore originario

Il limite massimo è il
valore contabile
pre-svalutazione

ripristini

“Altri
ricavi
proventi”
(voce A.5)

Il limite massimo è il
valore recuperabile

migliorie

“Altri
ricavi
proventi”
(voce A.5)

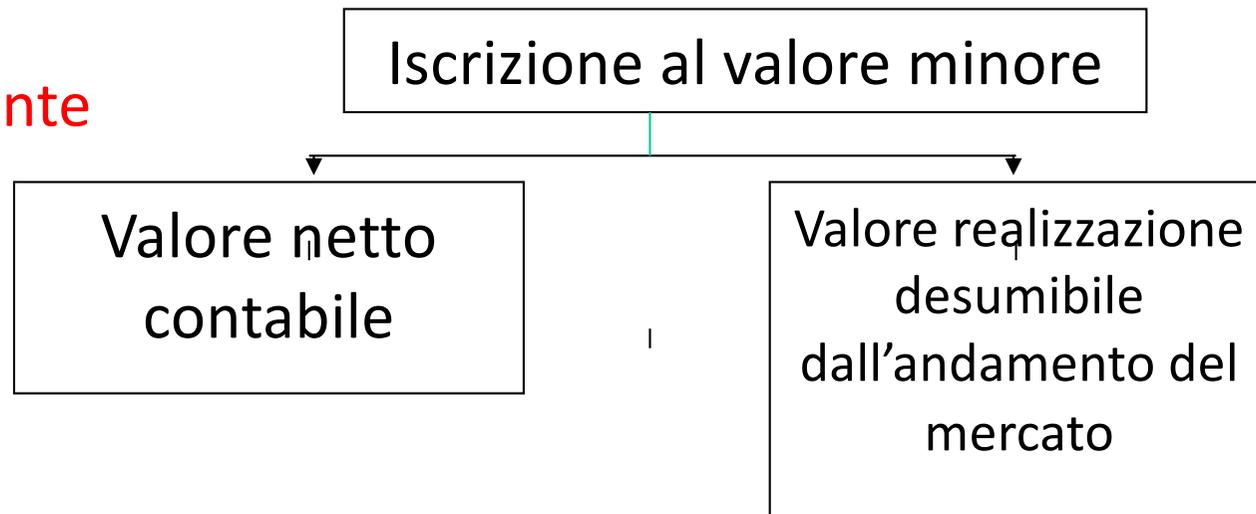
rivalutazioni per legge

“Riserve di
rivalutazione”
(voce A.III)

Le immobilizzazioni materiali variazioni del valore originario: le dismissioni

Immobili destinati all'alienazione

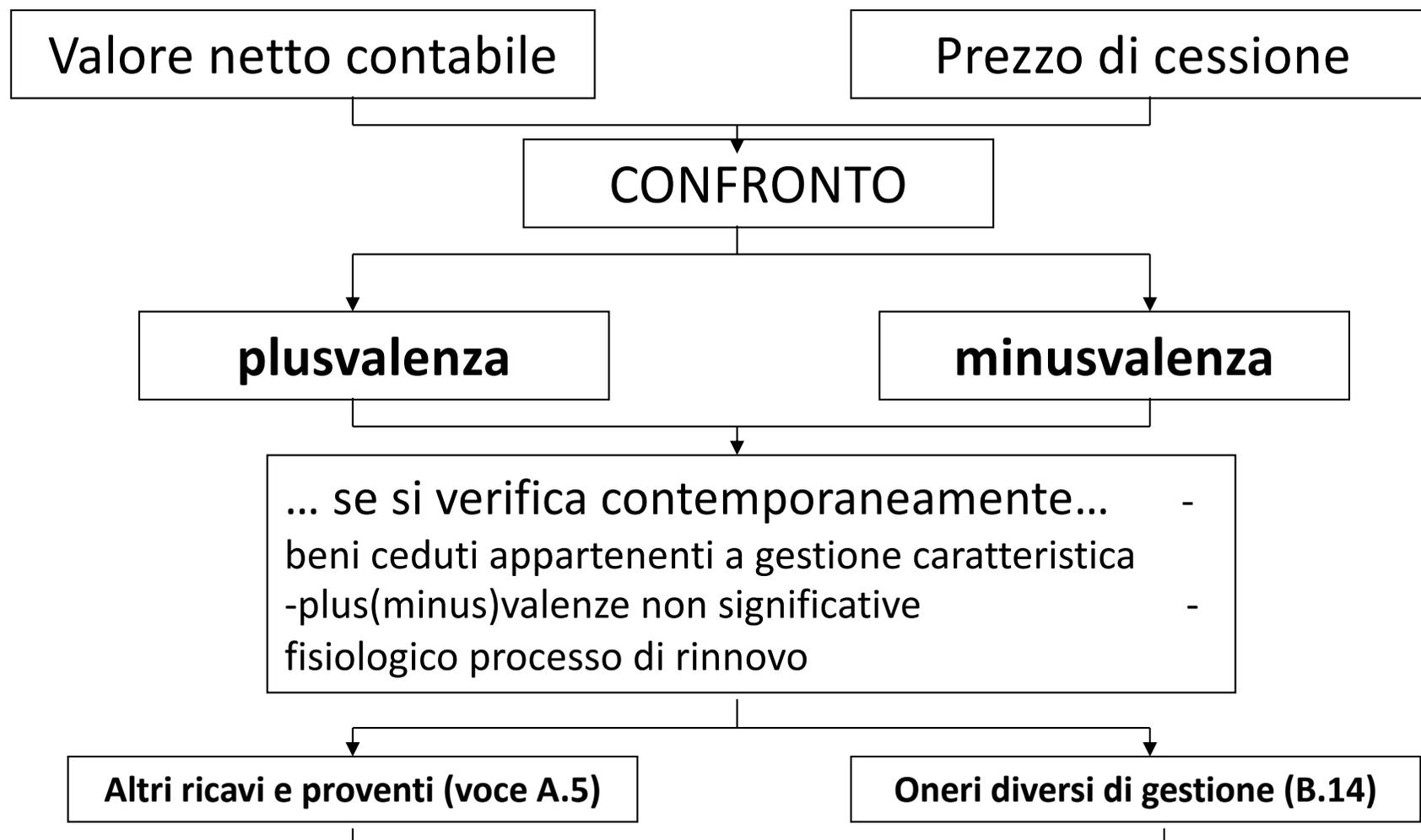
1. trasferimento
nell'attivo circolante



2. Interruzione
dell'ammortamento

Le immobilizzazioni materiali

variazioni del valore originario: le dismissioni



Le informazioni nella N.I. (art.2427 c.c.)

Il c.c. prevede che nella NI siano indicati:

- I criteri di valutazione adottati (art.2427);
- Le eventuali modifiche dei criteri di ammortamento (art.2426);
- Il costo del cespite e precedenti ammortamenti, svalutazioni/rivalutazioni (art.2427);
- I movimenti intervenuti nell'esercizio (acquisti/vendite, ammortamenti, svalutazioni/rivalutazioni, spostamenti ad altra voce); le immobilizzazioni esistenti alla fine dell'esercizio (art.2427);
- L'ammontare degli oneri finanziari iscritti all'attivo.

Le informazioni nella N.I. (OIC 16)

L'OIC 16 prevede che nella NI:

- sia specificato ogni tipo di gravame esistente sulle immobilizzazioni materiali;
- Siano esposti gli impegni di acquisto verso fornitori di immobilizzazioni materiali;
- Sia indicato l'ammontare dei cespiti scarsamente utilizzati in relazione alla normale capacità produttiva e ai criteri di valutazione dei cespiti temporaneamente non utilizzati.