

Le procedure di revisione per le Immobilizzazioni materiali ed immateriali

DEFINIZIONI

Le immobilizzazioni immateriali sono attività normalmente caratterizzate dalla mancanza di tangibilità.

Esse sono costituite da costi che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo ma manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi.

Le immobilizzazioni immateriali comprendono:

- oneri pluriennali (costi di impianto e di ampliamento; costi di sviluppo);
- beni immateriali (diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno; concessioni, licenze, marchi e diritti simili); -avviamento;
- immobilizzazioni immateriali in corso;
- acconti

DEFINIZIONI

I benefici economici futuri derivanti da un'immobilizzazione immateriale includono i ricavi originati dalla vendita di prodotti o servizi, i risparmi di costo o altri benefici derivanti dall'utilizzo dell'attività immateriale da parte della società.

DEFINIZIONI

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

DEFINIZIONI

- I **costi di impianto e di ampliamento** sono i costi che si sostengono in modo non ricorrente in alcuni caratteristici momenti del ciclo di vita della società, quali la fase pre-operativa (cosiddetti costi di start-up) o quella di accrescimento della capacità operativa.
- Lo **sviluppo** è l'applicazione dei risultati della ricerca di base o di altre conoscenze possedute o acquisite in un piano o in un progetto per la produzione di materiali, dispositivi, processi, sistemi o servizi, nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione
- La **ricerca di base** è un'indagine originale e pianificata intrapresa con la prospettiva di conseguire nuove conoscenze e scoperte, scientifiche o tecniche, che si considera di utilità generica alla società. I costi di ricerca di base sono normalmente precedenti a quelli sostenuti una volta identificato lo specifico prodotto o processo che si intende sviluppare

DEFINIZIONI

- I **beni immateriali** sono beni non monetari, individualmente identificabili, privi di consistenza fisica e sono, di norma, rappresentati da diritti giuridicamente tutelati. Un bene immateriale è individualmente identificabile quando:
- (a) è separabile, ossia può essere separato o scorporato dalla società e pertanto può essere venduto, trasferito, dato in licenza o in affitto, scambiato; oppure
- (b) deriva da diritti contrattuali o da altri diritti legali, indipendentemente dal fatto che tali diritti siano trasferibili o separabili dalla società o da altri diritti e obbligazioni.
- Esempi? diritti di brevetto industriale, diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, concessioni, licenze, marchi e altri diritti simili.

DEFINIZIONI

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

L'art. 2424 del codice civile prevede che le immobilizzazioni immateriali siano iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale alla voce BI con la seguente classificazione:

1. costi di impianto e di ampliamento;
2. costi di sviluppo;
3. diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;
4. concessioni, licenze, marchi e diritti simili;
5. avviamento;
6. immobilizzazioni in corso e acconti;
7. altre.

COSTI DI IMPIANTO ED AMPLIAMENTO

- i costi inerenti l'atto costitutivo, le relative tasse, le eventuali consulenze dirette alla sua formulazione, l'ottenimento delle licenze, permessi ed autorizzazioni richieste, e simili;
- i **costi di "start-up"** Si tratta di costi sostenuti da una società di nuova costituzione per progettare e rendere operativa la struttura aziendale iniziale, o i costi sostenuti da una società preesistente prima dell'inizio di una nuova attività, quali ad esempio un nuovo ramo d'azienda, un nuovo centro commerciale per una società che opera nella grande distribuzione, un nuovo processo produttivo, ecc. Tra questi costi sono compresi, ad esempio, i costi del personale operativo che avvia le nuove attività, i costi di pubblicità sostenuti in tale ambito, i costi di assunzione e di addestramento del nuovo personale, i costi di allacciamento di servizi generali, quelli sostenuti per riadattare uno stabilimento esistente;

COSTI DI IMPIANTO ED AMPLIAMENTO

- i costi relativi all'ampliamento della società, inteso come una vera e propria espansione della stessa in direzioni ed in attività precedentemente non perseguite, ovvero verso un ampliamento anche di tipo quantitativo ma di misura tale da apparire straordinario e che pertanto attiene ad un nuovo allargamento dell'attività sociale. Essi non consistono nel naturale processo di accrescimento quantitativo e qualitativo dell'impresa. Esempi di tali costi sono le spese per aumento di capitale sociale, le spese per operazioni di trasformazione, fusione, scissione

REGOLA GENERALE DI ISCRIVIBILITA' (paragrafo 40)

Gli oneri pluriennali possono essere iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale solo se:

- è dimostrata la loro utilità futura;
- esiste una correlazione oggettiva con i relativi benefici futuri di cui godrà la società;
- è stimabile con ragionevole certezza la loro recuperabilità.

Essendo la recuperabilità caratterizzata da alta aleatorietà, essa va stimata dando prevalenza al principio della prudenza. L'utilità pluriennale è giustificabile solo in seguito al verificarsi di determinate condizioni gestionali, produttive, di mercato che al momento della rilevazione iniziale dei costi devono risultare da un piano economico della società. I costi di impianto e di ampliamento ed i costi, sviluppo sono iscrivibili solo con il consenso del Collegio sindacale, ove esistente.

REGOLA PER I COSTI DI IMPIANTO E AMPLIAMENTO

- ✓ La rilevazione iniziale dei costi di impianto e di ampliamento nell'attivo dello stato patrimoniale è consentita solo se si dimostra la congruenza ed il rapporto causa-effetto tra i costi in questione ed il beneficio (futura utilità) che dagli stessi la società si attende
- ✓ La facoltà concessa dalla norma civile di capitalizzare tali costi non è uno strumento per politiche di bilancio finalizzate all'alleggerimento, nel conto economico della società, di costi che potrebbero significativamente ridurre i risultati economici della stessa, né la capitalizzazione di questi costi è l'automatica conseguenza del fatto che gli stessi siano **stati sostenuti**.

I **costi di start-up** sono imputati al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti; essi possono essere capitalizzati quando sono rispettate tutte le seguenti condizioni:

- ✓ i costi sono direttamente attribuibili alla nuova attività e sono limitati a quelli sostenuti nel periodo antecedente il momento del possibile avvio (i costi generali e amministrativi e quelli derivanti da inefficienze sostenute durante il periodo di start-up non possono essere capitalizzati);
- ✓ il principio della recuperabilità dei costi è rispettato, in quanto è ragionevole una prospettiva di reddito.

- I costi di **addestramento e di qualificazione del personale** e dei lavoratori ad esso assimilabili sono costi di periodo e pertanto sono iscritti nel conto economico dell'esercizio in cui si sostengono.
- Essi possono essere capitalizzati soltanto quando assimilabili ai costi di start-up e sostenuti in relazione ad una attività di avviamento di una nuova società o di una nuova attività oppure se essi sono direttamente sostenuti in relazione ad un processo di riconversione o ristrutturazione industriale (o commerciale, nel caso si tratti di agenti), purché tale processo si sostanzi in un investimento sugli attuali fattori produttivi e purché comporti un profondo cambiamento nella struttura produttiva (cambiamenti dei prodotti e dei processi produttivi), commerciale (cambiamenti della struttura distributiva) ed amministrativa della società.
- Tali ristrutturazioni e riconversioni industriali e/o commerciali debbono risultare da un piano approvato dagli amministratori, da cui risulti la capacità prospettica della società di generare flussi di reddito futuri, sufficienti a coprire tutti i costi e le spese, ivi inclusi gli ammortamenti dei costi capitalizzati.

I **costi straordinari di riduzione del personale** (ad esempio, gli incentivi) per favorire l'esodo o la messa in mobilità del personale e dei lavoratori ad esso assimilabili, per rimuovere inefficienze produttive, commerciali o amministrative e simili, non sono capitalizzabili nell'attivo patrimoniale in quanto, oltre a sostanziarsi in una eliminazione di fattori produttivi, vengono sostenuti in contesti della vita della società nei quali l'aleatorietà della loro recuperabilità è talmente elevata da non soddisfare i requisiti per l'iscrizione.

Capitalizzazione delle spese di sviluppo (punti 46–49)



- Quali costi possono essere capitalizzati?
- Quando può essere capitalizzata una spesa di sviluppo?
- Quali sono le condizioni per capitalizzare?

Capitalizzazione delle spese di sviluppo (punti 46-49)

Definizioni

- Lo **sviluppo** è l'applicazione dei risultati della ricerca di base o di altre conoscenze possedute o acquisite in un piano o in un progetto per la produzione di materiali, dispositivi, processi, sistemi o servizi, nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione
- La **ricerca di base** è un'indagine originale e pianificata intrapresa con la prospettiva di conseguire nuove conoscenze e scoperte, scientifiche o tecniche, che si considera di utilità generica alla società.
- I costi di ricerca di base sono normalmente precedenti a quelli sostenuti una volta identificato lo specifico prodotto o processo che si intende sviluppare

Capitalizzazione delle spese di sviluppo (punti 46-49)

- CAPITALIZZABILE LA RICERCA DI BASE? **NO**
- I costi sostenuti per la ricerca di base sono costi di periodo e sono addebitati al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti, poiché rientrano nella ricorrente operatività dell'impresa e sono, nella sostanza, di supporto ordinario all'attività imprenditoriale della stessa.

Capitalizzazione delle spese di sviluppo (punti 46-49)

COSA VA CAPITALIZZATO?

- stipendi, i salari e gli altri costi relativi al personale impegnato ;
- i costi dei materiali e dei servizi impiegati nell'attività di sviluppo;
- l'ammortamento di immobili, impianti e macchinari, nella misura in cui tali beni sono impiegati nell'attività di sviluppo;
- i costi indiretti, diversi dai costi e dalle spese generali ed amministrativi, relativi all'attività di sviluppo;
- gli altri costi, quali ad esempio l'ammortamento di brevetti e licenze, nella misura in cui tali beni sono impiegati nell'attività di sviluppo

Capitalizzazione delle spese di sviluppo (punti 46-49)

CONDIZIONI PER LA CAPITALIZZAZIONE:

1. **PRODOTTO / PROCESSO DEFINITO, IDENTIFICABILE E MISURABILE**

- La società deve essere in grado di dimostrare, per esempio, che i costi di sviluppo hanno diretta inerenza al prodotto, al processo o al progetto per la cui realizzazione essi sono stati sostenuti.
- Nei casi in cui risulti dubbio se un costo di natura generica possa essere attribuito ad un progetto specifico, ovvero alla gestione quotidiana e ricorrente, il costo non sarà capitalizzato ma speso al conto economico

Capitalizzazione delle spese di sviluppo (punti 46-49)

CONDIZIONI PER LA CAPITALIZZAZIONE:

2. PROGETTO REALIZZABILE, TECNICAMENTE FATTIBILE

- La realizzabilità del progetto è, di regola, frutto di un processo di stima che dimostri la fattibilità tecnica del prodotto o del processo ed è connessa all'intenzione della direzione di produrre e commercializzare il prodotto o utilizzare o sfruttare il processo

Capitalizzazione delle spese di sviluppo (punti 46-49)

CONDIZIONI PER LA CAPITALIZZAZIONE:

3. COSTI RECUPERABILI

- la società deve avere prospettive di reddito in modo che i ricavi che prevede di realizzare dal progetto siano almeno sufficienti a coprire i costi sostenuti per lo studio dello stesso, dopo aver dedotto tutti gli altri costi di sviluppo, i costi di produzione e di vendita che si sosterranno per la commercializzazione del prodotto.

BENI IMMATERIALI

- Possono essere capitalizzati solo i costi sostenuti per l'acquisto o la produzione di nuovi beni immateriali (costi originari) e per migliorare, modificare, o rinnovare beni immateriali già esistenti, purché tali costi producano un incremento significativo e misurabile di capacità, di produttività ovvero ne prolunghino la vita utile.
- I costi sono capitalizzabili nel limite del valore recuperabile del bene.
- I beni immateriali ricevuti a titolo gratuito non sono capitalizzabili, sia per la mancanza del sostenimento del costo di acquisto sia perché generalmente non è possibile individuare elementi valutativi attendibili.

AVVIAMENTO

- L'avviamento può essere generato internamente, ovvero può essere acquisito a titolo oneroso (in seguito all'acquisto di un'azienda o ramo d'azienda).
- Ai fini della sua iscrizione e del suo trattamento contabile, l'avviamento rappresenta solo la parte di corrispettivo riconosciuta a titolo oneroso, non attribuibile ai singoli elementi patrimoniali acquisiti di un'azienda ma piuttosto riconducibile al suo valore intrinseco, che in generale può essere posto in relazione a motivazioni, quali: il miglioramento del posizionamento dell'impresa sul mercato, l'extra reddito generato da prodotti innovativi o di ampia richiesta, la creazione di valore attraverso sinergie produttive o commerciali, ecc.

AVVIAMENTO

CONDIZIONI PER L'ISCRIZIONE NELL'ATTIVO

- è acquisito a titolo oneroso (cioè deriva dall'acquisizione di un'azienda o ramo d'azienda oppure da un'operazione di conferimento, di fusione o di scissione);
- ha un valore quantificabile in quanto incluso nel corrispettivo pagato;
- è costituito all'origine da oneri e costi ad utilità differita nel tempo, che garantiscono quindi benefici economici futuri (ad esempio, conseguimento di utili futuri);
- è soddisfatto il principio della recuperabilità del relativo costo (e quindi non si è in presenza di un cattivo affare).

AVVIAMENTO**CONDIZIONI PER L'ISCRIZIONE NELL'ATTIVO**

- L'avviamento generato internamente non può pertanto essere capitalizzato tra le immobilizzazioni immateriali.
- L'avviamento non è suscettibile di vita propria indipendente e separata dal complesso aziendale e non può essere considerato come un bene immateriale a sé stante, oggetto di diritti e rapporti autonomi: esso rappresenta una qualità dell'azienda.
- Il valore dell'avviamento si determina per differenza fra il prezzo complessivo sostenuto per l'acquisizione dell'azienda o ramo d'azienda (o il valore di conferimento della medesima o il costo di acquisizione della società incorporata o fusa, o del patrimonio trasferito dalla società scissa alla società beneficiaria) ed il valore corrente attribuito agli altri elementi patrimoniali attivi e passivi che vengono trasferiti.

AMMORTAMENTO → PRINCIPI GENERALI

- Il costo delle immobilizzazioni immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione.
- La quota di ammortamento imputata a ciascun esercizio si riferisce alla ripartizione del costo sostenuto sull'intera durata di utilizzazione.
- L'ammortamento decorre dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile e pronta per l'uso.
- La sistematicità dell'ammortamento è definita nel piano di ammortamento, che è funzionale alla correlazione dei benefici attesi. Oltre all'utilizzo di piani di ammortamento a quote costanti, è ammesso anche l'utilizzo di piani a quote decrescenti, oppure parametrati ad altre variabili quantitative.

AMMORTAMENTO

- I costi di impianto e di ampliamento devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni.
- I **costi di sviluppo sono ammortizzati secondo la loro vita utile**; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, essi sono ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni. Fino a che l'ammortamento dei costi di sviluppo, di impianto e di ampliamento non è completato, possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati.

AMMORTAMENTO

- **L'ammortamento dell'avviamento è effettuato secondo la sua vita utile.**
- La vita utile è stimata in sede di rilevazione iniziale dell'avviamento e non può essere modificata negli esercizi successivi.
- Ai fini del calcolo della stima della vita utile dell'avviamento, la società prende in considerazione le informazioni disponibili per stimare il periodo entro il quale è probabile che si manifesteranno i benefici economici connessi con l'avviamento.

AMMORTAMENTO

- Elementi per stimare la vita utile:
- il periodo di tempo entro il quale la società si attende di godere dei benefici economici addizionali legati alle prospettive reddituali favorevoli della società oggetto di aggregazione e alle sinergie generate dall'operazione straordinaria. Si fa riferimento al periodo in cui si può ragionevolmente attendere la realizzazione dei benefici economici addizionali;
- il periodo di tempo entro il quale l'impresa si attende di recuperare, in termini finanziari o reddituali, l'investimento effettuato (cd payback period) sulla base di quanto previsto formalmente dall'organo decisionale della società;
- la media ponderata delle vite utili delle principali attività (core assets) acquisite con l'operazione di aggregazione aziendale (incluse le immobilizzazioni immateriali)

AMMORTAMENTO

- Nei casi eccezionali in cui non sia possibile stimarne attendibilmente la vita utile, l'avviamento è ammortizzato in un periodo non superiore a dieci anni.
- Quando l'applicazione degli elementi determina una stima della vita utile dell'avviamento superiore ai 10 anni, occorrono fatti e circostanze oggettivi a supporto di tale stima.
- In ogni caso la vita utile dell'avviamento non può superare i 20 anni.

TUIR: 18 anni.....

Art. 2426, primo comma, n. 6)

- L'avviamento può essere iscritto nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale, se acquisito a titolo oneroso, nei limiti del costo per esso sostenuto". L'ammortamento dell'avviamento è effettuato secondo la sua vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, è ammortizzato entro un periodo non superiore a dieci anni.
- Nella nota integrativa è fornita una spiegazione del periodo di ammortamento dell'avviamento;

Ammortamento Beni immateriali

- Per i beni immateriali non è esplicitato un limite temporale, tuttavia non è consentito l'allungamento del periodo di ammortamento oltre il limite legale o contrattuale. La vita utile può essere più breve a seconda del periodo durante il quale la società prevede di utilizzare il bene. La stima della vita utile dei marchi non deve eccedere i 20 anni.
- Le immobilizzazioni in corso non sono oggetto di ammortamento. Il processo di ammortamento inizia nel momento in cui tali valori sono riclassificati alle rispettive voci di competenza delle immobilizzazioni immateriali.

- L'ammortamento del diritto di usufrutto su azioni è effettuato sulla base della durata del diritto.
- L'ammortamento del costo del software non tutelato è effettuato nel prevedibile periodo di utilizzo
- L'ammortamento del software di base, essendo strettamente correlato all'hardware, è trattato all'interno dell'OIC 16 (Immobilizzazioni materiali)
- L'ammortamento dei costi per migliorie dei beni di terzi si effettua nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo, se dipendente dal conduttore.
- L'ammortamento dei costi per il trasferimento e il riposizionamento di cespiti in essere avviene prudenzialmente in un periodo di tempo relativamente breve (da tre a cinque anni)

PROCEDURE DI REVISIONE

- Verifica delle procedure
- Verifica delle rilevazioni aziendali

CICLO IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

- Acquisizioni
- Commesse interne
- Contributi (eventuali)
- Ammortamento
- Dismissione

VERIFICHE DA EFFETTUARE

- Le operazioni di acquisto sono reali?
- Tutte le operazioni di acquisto sono correttamente rilevate?
- Le operazioni sono correttamente rilevate per competenza?
- Sono inserite nei conti appropriati?

Errori ricorrenti:

- Capitalizzazione di costi che non hanno le caratteristiche
- Mancanza di procedure (ad esempio: spese di sviluppo per costi del personale senza elementi di supporto quali time-sheet e simili)
- Ammortamenti non corretti (ad esempio: costi non ammortizzati)
- Iscritte immobilizzazioni immateriali non di proprietà

- Esame delle movimentazioni dell'esercizio (verifica campionaria delle fatture, delle scritture contabili, dei saldi)
- Verifica dei principi contabili adottati (costo)
- Verifica dei contratti (software; licenze; concessione; marchi)
- Verifica della competenza
- Verifica delle condizioni per la capitalizzazione (per le spese di sviluppo; costi di impianto e ampliamento; avviamento): coordinamento con il collegio sindacale che deve esprimere il consenso
- Verifica dell'ammortamento (corretta individuazione della vita utile; costanza nell'applicazione dei coefficienti; correttezza del calcolo → procedura di analisi comparativa)
- Verifica delle informazioni in Nota integrativa

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

Possono consistere in:

- beni materiali acquistati o realizzati internamente;
- beni materiali in corso di costruzione;
- somme anticipate a fronte del loro acquisto o della loro produzione.

DEFINIZIONI

- Il **costo d'acquisto** è rappresentato dal prezzo effettivo d'acquisto da corrispondere al fornitore del bene, di solito rilevato dal contratto o dalla fattura.
- I **costi accessori d'acquisto** comprendono tutti i costi collegati all'acquisto che la società sostiene affinché l'immobilizzazione possa essere utilizzata e i costi sostenuti per portare il cespite nel luogo e nelle condizioni necessarie perché costituisca un bene duraturo per la società.

DEFINIZIONI

- Il **costo di produzione** comprende tutti i costi direttamente imputabili al bene. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al bene, 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.

DEFINIZIONI

- La **vita utile** è il periodo di tempo durante il quale la società prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione. Può essere determinata anche attraverso il numero complessivo di unità di prodotto (o misura equivalente) che si stima poter ottenere tramite l'uso dell'immobilizzazione

DEFINIZIONI

- Il **valore netto contabile** di un'immobilizzazione materiale è il valore al quale il bene è iscritto in bilancio al netto di ammortamenti e svalutazioni dell'esercizio e di esercizi precedenti.
- L'**ammortamento** è la ripartizione del costo di un'immobilizzazione nel periodo della sua stimata vita utile con un metodo sistematico e razionale, indipendentemente dai risultati conseguiti nell'esercizio.

DEFINIZIONI

- Il **valore da ammortizzare** è la differenza tra il costo dell'immobilizzazione, determinato secondo i criteri enunciati nel principio, e, se determinabile, il valore residuo.
- Il **valore residuo** di un bene è il presumibile valore realizzabile del bene al termine del periodo di vita utile.
- La **svalutazione** è la riduzione del valore contabile di un'immobilizzazione per adeguarla al valore recuperabile a seguito di perdita durevole valore.

DEFINIZIONI

- La **manutenzione ordinaria** è costituita dalle manutenzioni e riparazioni di natura ricorrente (ad esempio, pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall'uso) che vengono effettuate per mantenere i cespiti in un buono stato di funzionamento per assicurarne la vita utile prevista, la capacità e la produttività originarie.
- La **manutenzione straordinaria** si sostanzia in ampliamenti, ammodernamenti, sostituzioni e altri miglioramenti riferibili al bene che producono un aumento significativo e misurabile di capacità, di produttività o di sicurezza dei cespiti ovvero ne prolunghino la vita utile.

DEFINIZIONI

- Per **valore desumibile dall'andamento di mercato** si intende il valore netto di realizzazione, ossia il prezzo di vendita nel corso della normale gestione al netto dei costi diretti di vendita e dismissione.
- Alcuni esempi di costi di vendita e dismissione sono le spese legali connesse alla transazione, imposte, costi di rimozione del bene e costi diretti necessari per rendere il bene pronto per la vendita.

Classificazione:

1. “terreni e fabbricati;
2. impianti e macchinario;
3. attrezzature industriali e commerciali;
4. altri beni;
5. immobilizzazioni in corso e acconti.”

Immobilizzazioni destinate alla vendita?

ATTIVO CIRCOLANTE

SE:

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

- Gli **ammortamenti** sono iscritti nel conto economico, tra i costi della produzione, nella voce B10b) “ammortamento delle immobilizzazioni materiali”.
- Le **plusvalenze o le minusvalenze** derivanti da alienazioni di cespiti sono iscritte nel conto economico rispettivamente nella voce A5 “altri ricavi e proventi”, o nella voce B14 “oneri diversi della gestione”.
- Gli **oneri finanziari** sono imputati nella voce C17 “interessi e altri oneri finanziari” del conto economico dell’esercizio in cui maturano. La voce C17 comprende gli interessi capitalizzati che trovano per tale importo contropartita nella voce A4 “incrementi di immobilizzazioni per lavori interni”

RILEVAZIONE INIZIALE

- Le immobilizzazioni materiali comprese nelle sottovoci da BII1 a BII4 sono rilevate inizialmente **alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici** connessi al bene acquisito.
- Il trasferimento dei rischi e dei benefici avviene di solito quando viene trasferito il titolo di proprietà (*Se, in virtù di specifiche clausole contrattuali, non vi sia coincidenza tra la data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici e la data in cui viene trasferito il titolo di proprietà, prevale la data in cui è avvenuto il trasferimento dei rischi e dei benefici. Nell'effettuare tale analisi occorre analizzare tutte le clausole contrattuali*)

RILEVAZIONE INIZIALE

- **Le immobilizzazioni materiali sono iscritte al costo d'acquisto o di produzione.**
- In generale, sono capitalizzabili solo i costi sostenuti per l'acquisto, anche derivanti dall'esercizio di opzioni di riscatto di beni in leasing, o la costruzione di nuovi cespiti (costi originari) e per ampliare, ammodernare, migliorare o sostituire cespiti già esistenti, purché tali costi producano un incremento significativo e misurabile di capacità, di produttività o di sicurezza dei cespiti per i quali sono sostenuti, ovvero ne prolunghino la vita utile.
- I costi sono capitalizzabili nel limite del valore recuperabile del bene.

RILEVAZIONE INIZIALE

- **Costo di produzione**
- Il costo di produzione comprende i costi diretti (materiale e mano d'opera diretta, costi di progettazione, forniture esterne, ecc.) e i costi generali di produzione, per la quota ragionevolmente imputabile al cespite per il periodo della sua fabbricazione fino al momento in cui il cespite è pronto per l'uso;
- I costi legati a scioperi, inefficienze o altre cause estranee all'attività di costruzione non sono capitalizzabili e sono addebitati al conto economico dell'esercizio in cui si sostengono.

RILEVAZIONE INIZIALE

- Gli oneri finanziari sono capitalizzabili se:
 - a. la capitalizzazione degli oneri finanziari è ammessa con riguardo ad oneri effettivamente sostenuti, oggettivamente determinabili, entro il limite del valore recuperabile del bene.

L'ammontare degli oneri finanziari capitalizzati durante un esercizio non può quindi eccedere l'ammontare degli oneri finanziari, al netto degli eventuali proventi finanziari derivanti dall'investimento temporaneo dei fondi presi a prestito, riferibili alla realizzazione del bene e sostenuti con riferimento allo stesso esercizio. Questo nel presupposto che il fatto di acquisire il bene dall'esterno piuttosto che realizzarlo internamente, non può portare a rappresentare in bilancio medesimi beni per valori significativamente differenti

RILEVAZIONE INIZIALE

- Gli oneri finanziari sono capitalizzabili se:
 - b. sono capitalizzabili solo gli interessi maturati su beni che richiedono un periodo di costruzione significativo. Per periodo di costruzione si intende il periodo che va dal pagamento ai fornitori di beni e servizi relativi all'immobilizzazione materiale fino al momento in cui essa è pronta per l'uso, incluso il normale tempo di montaggio e messa a punto.

RILEVAZIONE INIZIALE

- **Immobilizzazioni acquisite a titolo gratuito**
- Le immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito sono iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale in base al presumibile valore di mercato attribuibile alle stesse alla data di acquisizione, a cui vanno aggiunti i costi sostenuti e/o da sostenere affinché le stesse possano essere durevolmente ed utilmente inserite nel processo produttivo. In ogni caso, il valore contabile dell'immobilizzazione non può superare il valore recuperabile. Il valore così determinato è rilevato a conto economico in contropartita alla voce A5 "Altri ricavi e proventi".
- Le immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito sono ammortizzate con gli stessi criteri di quelle acquisite a titolo oneroso.

➤ **Manutenzione ordinaria e manutenzione straordinaria**

- I costi di manutenzione ordinaria sono rilevati a conto economico nell'esercizio in cui sono sostenuti.
- I costi di manutenzione straordinaria rientrano tra i costi capitalizzabili nei limiti del valore recuperabile del bene

- I materiali per manutenzione, esclusi i pezzi di ricambio, includono spesso elementi di basso costo unitario e di uso ricorrente che sono rilevati come costi al momento del loro acquisto, in quanto hanno un carico a conto economico simile nel tempo ed il costo della loro gestione amministrativa sarebbe antieconomico rispetto al valore del materiale stesso.
- I materiali di consumo di maggior costo sono generalmente inclusi tra le rimanenze di magazzino, a cui si applica il relativo principio (cfr. OIC 13 “Rimanenze”).

PEZZI DI RICAMBIO

- pezzi di basso costo unitario, basso valore totale e di uso ricorrente: sono pezzi che assumono le caratteristiche di veri e propri beni di consumo e in quanto tali sono solitamente rilevati come costi al momento dell'acquisto → **CONTO ECONOMICO**
- pezzi di rilevante costo unitario e uso non ricorrente: sono pezzi che costituiscono dotazione necessaria dell'impianto. Sono elementi solitamente non usati per lungo tempo, e talvolta mai usati, ma che occorrono a garantire la continuità di funzionamento del cespite → **IMMOBILIZZAZIONI**. (Tali materiali sono classificati tra le immobilizzazioni materiali e ammortizzati lungo il periodo che appare più breve dal confronto tra la vita utile residua del bene a cui si riferiscono e la loro vita utile calcolata mediante una stima dei tempi di utilizzo)

PEZZI DI RICAMBIO

- pezzi di rilevante costo unitario e di uso molto ricorrente: sono pezzi che sono utilizzati in breve tempo e hanno normalmente un valore globale significativo alla chiusura dell'esercizio.
- Sono perciò iscritti all'attivo → **RIMANENZE**

AMMORTAMENTO

- Il costo delle immobilizzazioni materiali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione.
- La quota di ammortamento imputata a ciascun esercizio si riferisce alla ripartizione del costo sostenuto sull'intera durata di utilizzazione.
- L'ammortamento è calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati.
- Tutti i cespiti sono ammortizzati tranne i cespiti la cui utilità non si esaurisce, come i terreni e le opere d'arte. Se il valore dei fabbricati incorpora anche quello dei terreni sui quali insistono, il valore del fabbricato va scorporato, anche in base a stime, per determinarne il corretto ammortamento. I terreni non sono oggetto di ammortamento salvo nei casi in cui essi abbiano un'utilità destinata ad esaurirsi nel tempo come nel caso delle cave e dei siti utilizzati per le discariche.

PEZZI DI RICAMBIO

- L'ammortamento decorre dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile e pronta 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

Procedure di analisi comparativa:

- Ricalcolo degli ammortamenti
- Importo delle immobilizzazioni atteso
- Interpretazione delle anomalie rispetto al valore atteso

Verifica fisica

- Conta fisica
- Verifica della presenza di cartellini di individuazione
- Verifica del funzionamento
- Riconciliazione tra fisico e contabile
- Riconciliazione col libro cespiti
- Circolarizzazione depositanti

Verifica contabile

- Correttezza politiche contabili
- Analisi degli acquisti (ordine; fattura; verifica fisica; entrata in funzione)
- Controllo sul valore di iscrizione
- Correttezza di eventuali stime (ad esempio: capitalizzazione oneri finanziari; svalutazione)
- Verifica della vita utile
- Acquisizione piani di ammortamento
- Controllo su cespiti eliminati
- Controllo su immobilizzazioni destinati alla vendita

Verifica contabile

- Esame campionaria delle scritture contabili
- Analisi campionaria delle scritture di ammortamento
- Corrispondenza tra dato contabile e dato da piano di ammortamento
- Correttezza delle capitalizzazioni (manutenzioni)
- Verifica su eventuali rivalutazioni (leggi applicate o rivalutazioni volontarie)
- Costanza e coerenza dei criteri contabili
- Riporto corretto in Nota integrativa
- Completezza delle informazioni in Nota integrativa

Altre verifiche:

- Presenza di assicurazione sugli immobili e altri cespiti rilevanti
- Presenza di ipoteche sugli immobili
- Acquisizione dei contratti di acquisto degli immobili
- Analisi dei leasing