



## **OIC 16 *Immobilizzazioni materiali*– Sintesi dei principali interventi**

- Nel rivedere i criteri di classificazione delle immobilizzazioni materiali nel bilancio, si è ritenuto di modificare la collocazione nello schema di stato patrimoniale delle immobilizzazioni destinate alla vendita, prevedendo che siano iscritte nell'attivo immobilizzato in un "di cui" della voce delle immobilizzazioni a cui si riferisce. Si forniscono chiarimenti in ordine alle circostanze nelle quali operare tale riclassificazione.
- Sono riformulate le disposizioni in materia di svalutazione durevole, fornendo precisazioni in merito alla nozione di valore di mercato ed ai metodi utilizzabili per il calcolo del valore d'uso.
- Si è intervenuto nella disciplina degli ammortamenti fornendo ulteriori chiarimenti in tema di "component approach". Sempre in tema di ammortamenti si chiarisce che il processo di ammortamento si interrompe nel caso in cui il valore residuo divenga almeno pari al valore contabile del cespite.
- La disciplina della capitalizzazione degli oneri finanziari è rivista con l'obiettivo di renderla di più agevole comprensione e applicazione.
- È eliminata la previsione contenuta nell'attuale principio che permette di non scorporare il valore del terreno dai fabbricati su cui essi insistono quando il valore del terreno tenda a coincidere con il valore del fondo di ripristino/bonifica del sito, nel presupposto che la rilevazione distinta del terreno e del relativo fondo di accantonamento fornisca una migliore rappresentazione al lettore del bilancio.

È auspicabile che i commenti ricevuti:

- se riferiti ad aspetti trattati dal documento, includano un preciso riferimento al numero del relativo paragrafo;
- risultino chiaramente motivati;
- esprimano delle alternative rispetto ai trattamenti previsti nel documento.

Si invita a far pervenire eventuali osservazioni preferibilmente entro il **30 giugno 2012** all'indirizzo e-mail [staffoic@fondazioneoic.it](mailto:staffoic@fondazioneoic.it) o via fax al numero 06.69766830.

## PRINCIPI CONTABILI



# IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

### **BOZZA PER LA CONSULTAZIONE**

Si prega di inviare eventuali osservazioni preferibilmente entro il 30 giugno 2012 all'indirizzo e-mail [staffoic@fondazioneoic.it](mailto:staffoic@fondazioneoic.it) o via fax al numero 06.67766830.

Se non diversamente indicato, i commenti ricevuti saranno resi pubblici al termine della consultazione.



## OIC 16 Le immobilizzazioni materiali

*Nell'ambito del progetto di aggiornamento dei principi contabili (2010), l'OIC ha elaborato una nuova edizione dell'OIC 16, allo scopo di renderne più agevole e coordinata la lettura e l'utilizzo. Le variazioni apportate hanno comportato un riordino generale della tematica e un miglior coordinamento con le disposizioni degli altri principi contabili nazionali OIC..*

### INDICE

<b>Finalità del principio</b>	<b>1</b>
<b>Ambito di applicazione</b>	<b>2-4</b>
<b>Definizioni</b>	<b>5-13</b>
<b>Classificazione</b>	<b>14-25</b>
<b>Requisiti per la rilevazione</b>	<b>26-27</b>
<b>Rilevazione iniziale</b>	<b>28-50</b>
– Costo d'acquisto	29-31
– Oneri accessori di acquisto	32-33
– Immobilizzazioni costruite in economia	34-36
– Oneri finanziari	37-39
– Immobilizzazioni che costituiscono una unità economico-tecnica	40-41
– Immobilizzazioni acquisite a titolo gratuito	42-43
– Ampliamenti, ammodernamenti, miglioramenti e rinnovamenti	44-46
– Manutenzioni, riparazioni	47-49
– Ricambi e imballaggi da riutilizzarsi	50
<b>Valutazione e rilevazioni successive</b>	<b>51-77</b>
– Ammortamento	52-56
– Piano di ammortamento	57-61
– Vita Utile	62-64
– Metodi di ammortamento	65-67
– Componenti aventi vite utili diverse dal cespite principale	68
– Modifica del piano di ammortamento	69-70
– Rivalutazione	71-74
– Cespiti destinati alla vendita e beni obsoleti	75-76
– Alienazioni	77
<b>Aspetti particolari</b>	<b>78-82</b>
– Permuta o pagamento con altra immobilizzazione	78-80
– Perdite e danni per eventi estranei all'attività imprenditoriale e relativi rimborsi	81
– Contributi pubblici commisurati al costo delle immobilizzazioni materiali (contributi in conto impianti)	82
<b>Perdite durevoli di valore e riprese di valore</b>	<b>83-100</b>
– Valore recuperabile	86-90

– Riduzione del valore recuperabile	91-97
– Svalutazione	98-99
– Ripresa di valore	100
<b>Nota integrativa</b>	<b>101-102</b>
<b>Appendice A: Le immobilizzazioni materiali nella legislazione civilistica</b>	

<b>Finalità del principio</b>
1. Il principio contabile OIC 16 ha lo scopo di disciplinare il trattamento contabile e l'informativa da fornire nella nota integrativa per le immobilizzazioni materiali. In particolare, il principio definisce la nozione di immobilizzazione materiale e fornisce i criteri per la loro rilevazione, classificazione, valutazione nel bilancio d'esercizio nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.
<b>Ambito di applicazione</b>
2. Il presente principio è destinato alle società che redigono i bilanci in base alle disposizioni del codice civile.
3. Nel caso in cui un altro principio contabile disciplini aspetti specifici di una tipologia di immobilizzazione materiale, la società applica quel principio specifico nel rispetto della disciplina generale delle immobilizzazioni materiali.
4. Alcuni specifici aspetti della contabilizzazione delle immobilizzazioni materiali sono trattati in altri principi contabili. I principali aspetti disciplinati in specifici principi sono i seguenti: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) la conversione delle immobilizzazioni materiali in valuta di conto (OIC 26);</li> <li>(b) la contabilizzazione delle operazioni di cessione di immobilizzazioni materiali con obbligo di retrocessione (OIC 12);</li> <li>(c) l'iscrizione iniziale delle immobilizzazioni acquisite a seguito di operazioni straordinarie, quali i conferimenti (OIC XX) e le fusioni e scissioni (OIC 4);</li> <li>(d) Migliorie e spese incrementati e su beni di terzi (OIC 24)..</li> </ul>
<b>Definizioni</b>
5. Le immobilizzazioni materiali sono beni di uso durevole, in quanto costituiscono parte dell'organizzazione permanente delle società. Il riferirsi a fattori e condizioni durature non è caratteristica intrinseca ai beni come tali, bensì alla loro destinazione. Esse sono normalmente impiegate come strumenti di produzione del reddito della gestione tipica o caratteristica e non sono, quindi, destinate alla vendita, né alla trasformazione per l'ottenimento dei prodotti dell'impresa.
6. Sono immobilizzazioni materiali i beni che hanno le seguenti caratteristiche: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) hanno un'utilità pluriennale e quindi concorrono alla formazione del risultato economico e dalla situazione patrimoniale-finanziaria di più esercizi.</li> <li>(b) Sono beni materiali acquistati o prodotti, ovvero somme anticipate a fronte del loro acquisto.</li> <li>(c) L'uso durevole delle immobilizzazioni materiali presuppone l'esistenza di fattori e condizioni produttive la cui utilità economica si estende oltre i limiti di un esercizio; esse incorporano una potenzialità di servizi produttivi (utilità) che si prevede saranno resi durante la loro vita utile.</li> </ul>
7. La caratteristica delle immobilizzazioni materiali di riferirsi a fattori e condizioni durature non è intrinseca ai beni stessi acquisiti, ma piuttosto alla loro destinazione. Le immobilizzazioni materiali, infatti, non sono beni destinati alla vendita né alla trasformazione per l'ottenimento di beni destinati alla vendita, ma vengono utilizzate come strumenti di produzione. Non sono, dunque, immobilizzazioni materiali quegli immobili, quelle macchine o quei mobili e così via che costituiscono normalmente oggetto di compravendita da parte della società in quanto rientranti nella sua attività tipica. La destinazione economica dei medesimi beni può essere diversa, quindi, per imprese appartenenti a diversi settori economici. Nello stesso settore no?
8. Il valore netto contabile di un'immobilizzazione è il valore al quale il bene è iscritto in bilancio al netto di ammortamenti e svalutazioni dell'esercizio e di esercizi precedenti.
9. Il valore da ammortizzare è la differenza tra il costo dell'immobilizzazione, determinato secondo i criteri enunciati nel principio, e il suo presumibile valore residuo al termine del periodo di vita utile.

10.	Il valore residuo di un bene è il valore realizzabile dal bene al termine del periodo di vita utile.
11.	L'utilizzazione delle immobilizzazioni materiali come strumenti di produzione comporta il trasferimento dei loro costi ai processi produttivi ed ai prodotti ottenuti, attraverso la rilevazione di quote di ammortamento.  L'ammortamento è la ripartizione del costo di un'immobilizzazione nel periodo della sua stimata vita utile con un metodo sistematico e razionale.
12.	La vita utile è: (a) il periodo di tempo durante il quale l'impresa prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione, ovvero (b) le quantità di unità di prodotto (o misura equivalente) che si stima poter ottenere tramite l'uso della immobilizzazione
13.	Il valore recuperabile di un'immobilizzazione è pari al maggiore tra il valore d'uso e, ove oggettivamente determinabile, il suo presumibile valore realizzabile tramite alienazione. Su tale nozione e relative modalità applicative si rinvia ai paragrafi 86-97
<b>Classificazione</b>	
14.	L'art. 2424 c.c. prevede che le immobilizzazioni materiali sono iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale alla voce B II) con la seguente classificazione: <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Terreni e fabbricati</li> <li>2. Impianti e macchinario</li> <li>3. Attrezzature industriali e commerciali</li> <li>4. Altri beni</li> <li>5. Immobilizzazioni in corso e acconti</li> </ol>
15.	La voce "Terreni e fabbricati" comprende: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Terreni (ad es.: pertinenze fondiari degli stabilimenti, terreni su cui insistono i fabbricati, fondi e terreni agricoli, moli, ormeggi e banchine, cave, terreni estrattivi e minerari, sorgenti);</li> <li>• Fabbricati industriali (ad es.: fabbricati e stabilimenti con destinazione industriale, opere idrauliche fisse, silos, piazzali e recinzioni, autorimesse, officine, oleodotti, opere di urbanizzazione, fabbricati ad uso amministrativo, commerciale, uffici, negozi, esposizioni, magazzini ed altre opere murarie);</li> <li>• Fabbricati civili, la voce accoglie immobilizzazioni materiali che non sono strumentali per l'attività della società ma che rappresentano un investimento di mezzi finanziari oppure sono posseduti in ossequio a norme di carattere statutario o previsioni di legge (ad es.: immobili ad uso abitativo civile termale, sportivo, balneare, terapeutico; collegi, colonie, asili nido, scuole materne ed edifici atti allo svolgimento di altre attività accessorie); accoglie inoltre immobili aventi carattere accessorio rispetto agli investimenti strumentali (ad es.: villaggi residenziali ubicati in prossimità degli stabilimenti per l'abitazione del personale).</li> <li>• Costruzioni leggere (ad es.: tettoie, baracche, costruzioni precarie e simili).</li> </ul>
16.	La voce "Impianti e macchinario" comprende: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Impianti generici: sono gli impianti non legati alla tipica attività della società (ad es.: servizi riscaldamento e condizionamento, impianti di allarme);</li> <li>• Impianti specifici: sono gli impianti legati alle tipiche attività produttive dell'azienda;</li> <li>• Altri impianti (ad es.: forni e loro pertinenze);</li> <li>• Macchinario automatico e macchinario non automatico: si tratta di apparati in grado di svolgere da sé (automatico) ovvero con ausilio di persone (semiautomatico) determinate operazioni</li> </ul>
17.	La voce "Attrezzature industriali e commerciali" comprende: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Attrezzature: sono strumenti (con uso manuale) necessari per il funzionamento o lo svolgimento di una particolare attività o di un bene più complesso (ad es.: attrezzi di laboratorio, equipaggiamenti e ricambi, attrezzatura commerciale e di mensa);</li> <li>• Attrezzatura varia, legata al processo produttivo o commerciale dell'impresa, completante la capacità funzionale di impianti e macchinario, distinguendosi anche per un più rapido ciclo d'usura; comprende convenzionalmente gli utensili.</li> </ul>

18.	La voce "Altri beni" comprende: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Mobili (ad es.: mobili, arredi e dotazioni di ufficio, mobili e dotazioni di laboratorio, di officina, di magazzino e di reparto, mobili e dotazioni per mense, servizi sanitari ed assistenziali);</li> <li>• Macchine d'ufficio (ad es.: macchine ordinarie ed elettroniche);</li> <li>• Automezzi (ad es.: autovetture, autocarri, altri automezzi, motoveicoli e simili, mezzi di trasporto interni);</li> <li>• Imballaggi da riutilizzare.</li> </ul>
19.	La voce "Immobilizzazioni <u>in corso e acconti</u> " comprende: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Immobilizzazioni materiali in corso di realizzazione;</li> <li>• Acconti a fornitori per l'acquisizione di immobilizzazioni materiali.</li> </ul>
20.	Se la società decide di destinare un cespite alla vendita, aggiunge alla voce cui si riferisce un "di cui destinate alla vendita". con indicazione del relativo importo. Tale specificazione avviene solo per le immobilizzazioni di importo rilevante che la società ha deciso di cedere che rispondono ai seguenti requisiti: <ul style="list-style-type: none"> <li>• sono vendibili alle loro condizioni attuali o non richiedono sostanziali modifiche da differire l'alienazione;</li> <li>• la vendita appare altamente probabile alla luce delle iniziative intraprese, del prezzo previsto e delle condizioni di mercato;</li> <li>• l'operazione dovrebbe concludersi nel breve termine.</li> </ul>
21.	L'ammontare cumulativo degli ammortamenti e delle svalutazioni effettuate sono portati in detrazione da ciascuna voce ed esplicitato in nota integrativa. Che vuol dire?
22.	Gli ammortamenti sono iscritti nel conto economico, tra i costi della produzione, nella voce B10.b) Ammortamento delle immobilizzazioni materiali.
23.	Le svalutazioni per perdite durevoli sono iscritte nel conto economico, tra i costi della produzione, nella voce B10.c) Altre svalutazioni delle immobilizzazioni materiali se ritenute di natura ordinaria mentre nella voce E21) Oneri straordinari se ritenute di natura straordinaria.
24.	Per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata l'art. 2435-bis c.c., comma 2, prevede che dalle voci delle immobilizzazioni materiali devono essere detratti in forma esplicita gli ammortamenti e le svalutazioni.
25.	Le plusvalenze o le minusvalenze derivanti da alienazioni di cespiti sono iscritte nel conto economico nella voce A5) Altri ricavi e proventi o nella voce B14) Oneri diversi della gestione se trattasi di alienazioni derivanti dalla fisiologica sostituzione dei cespiti per il deperimento economico-tecnico da essi subito nell'esercizio della normale attività produttiva della società. Se non ricorrono queste condizioni (ad esempio, nel caso di alienazione di beni strumentali per un ridimensionamento dell'attività o per una riconversione produttiva) le plusvalenze o le minusvalenze hanno natura straordinaria e sono iscritte nella voce E20) Proventi straordinari o nella voce E21) Oneri straordinari.
<b>Requisiti per la rilevazione</b>	
26.	Le immobilizzazioni materiali comprese nelle sottovoci da B.II.1 a B.II.4 sono rilevate inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento del titolo di proprietà se acquisite a titolo oneroso o gratuito.  Le immobilizzazioni materiali in corso di realizzazione (B.II.5) sono rilevate inizialmente alla data in cui sono sostenuti i primi costi per la costruzione del cespite. Esse rimangono iscritte come tali fino alla data in cui il bene può essere utilizzato; a tale data l'immobilizzazione materiale è riclassificata nella specifica voce dell'attivo.  Gli acconti versati ai fornitori per l'acquisto di immobilizzazioni materiali (B.II.5) sono rilevati inizialmente alla data in cui tali importi sono corrisposti.
27.	Il trasferimento incondizionato del titolo di proprietà determina l'inclusione dei beni che costituiscono le

immobilizzazioni materiali nei relativi conti.

## Rilevazione iniziale

28. L'art. 2426, n.1), prevede che immobilizzazioni siano iscritte al costo di acquisto o di produzione. Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili all'immobilizzazione materiale. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile all'immobilizzazione, 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.

In generale, sono capitalizzabili solo i costi sostenuti per l'acquisto o la costruzione di nuovi cespiti (costi originari) e per migliorare, modificare, ristrutturare o rinnovare 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.

### Costo d'acquisto

29. Il valore originario delle immobilizzazioni è pari al costo effettivamente sostenuto per l'acquisizione del bene. Tale costo comprende il costo di acquisto, gli oneri accessori d'acquisto e tutti i costi sostenuti per portare il cespite nel luogo e nelle condizioni necessarie perché costituisca bene duraturo per la società.

30. Il costo di acquisto è rappresentato dal prezzo effettivo d'acquisto, di solito rilevato dal contratto o dalla fattura.

31. Il costo effettivamente sostenuto include l'onere per l'imposta sul valore aggiunto sostenuto se la società opera in regime di IVA indetraibile. Gli sconti incondizionati in fattura e di quantità sono una riduzione del costo.

### Oneri accessori di acquisto

32. Gli oneri accessori di acquisto comprendono tutti i costi collegati all'acquisto che la società sostiene affinché l'immobilizzazione possa essere utilizzata. Rientrano, pertanto, fra i costi capitalizzabili i diritti di dogana, i costi di trasporto, d'installazione, ecc.

33. Alcuni oneri accessori d'acquisto che concorrono a formare il costo delle immobilizzazioni sono, a puro titolo esemplificativo:

(a) Per i Fabbricati: i costi notarili per la redazione dell'atto di acquisto; le tasse per la registrazione dell'atto; gli onorari per la progettazione dell'immobile; i costi per opere di urbanizzazione primaria e secondaria poste dalla legge obbligatoriamente a carico del proprietario; i compensi di mediazione.

(b) Per gli Impianti e macchinario: i costi di progettazione; i trasporti; dazi su importazione; i costi di installazione; i costi ed onorari di perizie e collaudi; i costi di montaggio e posa in opera; i costi di messa a punto.

(c) Per i Mobili: il trasporto e i dazi su importazione.

### Immobilizzazioni costruite in economia

34. Il costo di un cespite totalmente o parzialmente costruito in economia è il costo di fabbricazione inclusivo dei costi diretti (materiale e mano d'opera diretta, costi di progettazione, forniture esterne, ecc.), degli oneri finanziari e dei costi generali di fabbricazione, per la quota ragionevolmente imputabile al cespite per il periodo della sua costruzione fino al momento in cui il cespite è pronto per l'uso e quindi può essere utilizzato.

35. I costi di natura straordinaria sostenuti durante la costruzione dei cespiti, (ad es.: scioperi, incendi o eventi connessi a calamità naturali, come alluvioni, terremoti, ecc.) non sono capitalizzabili, e sono addebitati al conto economico dell'esercizio in cui si verificano.

36. I beni costruiti in economia solitamente rappresentano impianti speciali di cui non esiste mercato per cui normalmente il valore recuperabile degli stessi è pari al loro valore d'uso.

## Oneri finanziari

37. 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, in linea con le voci previste dal codice civile e con la previsione di un conto economico per natura disciplinata dal legislatore del codice.
38. Poiché le immobilizzazioni materiali sono destinate all'organizzazione permanente della società e producono redditi solo quando sono in funzione, gli oneri finanziari sostenuti per la loro costruzione sono capitalizzabili come costi delle immobilizzazioni materiali nei termini di seguito indicati.
39. (La capitalizzazione degli oneri finanziari è effettuata quando ricorrono tutte le seguenti condizioni, nei limiti applicabili alla specifica fattispecie:
- a) La capitalizzazione degli oneri finanziari è ammessa con riguardo ad oneri effettivamente sostenuti, oggettivamente determinabili, nella misura in cui non comportano il superamento del 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 percepiti, sostenuti durante quell'esercizio.
- b) Sono capitalizzabili solo gli interessi maturati durante il periodo di costruzione (ossia: il periodo che va dal pagamento ai fornitori di beni e servizi relativi alla immobilizzazione materiale fino al momento in cui essa è pronta per l'uso, incluso il normale tempo di montaggio e messa a punto). Se il periodo di costruzione si prolunga a causa di scioperi, inefficienze o altre cause estranee all'attività di costruzione, gli oneri finanziari relativi al maggior tempo non sono capitalizzati, ma sono costi del periodo in cui vengono sostenuti. La capitalizzazione degli oneri finanziari è sospesa durante i periodi, non brevi, nei quali lo sviluppo del bene è interrotto.
- c) Il tempo che intercorre tra l'esborso dei fondi al fornitore e il momento in cui il cespite è pronto per l'uso, è significativo. Gli interessi relativi all'acquisizione ordinaria di cespiti sono normalmente esclusi dalla capitalizzazione poiché il periodo di costruzione è relativamente breve. Se la costruzione di un cespite avviene per stadi, gli interessi sono capitalizzabili per il periodo di costruzione di ciascuno stadio considerato separatamente dagli altri.
- d) Nella misura in cui i fondi sono presi a prestito specificatamente per finanziare la costruzione di un bene (c.d. finanziamento di scopo), e quindi costituiscono costi direttamente imputabili al bene, l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzabili su quel bene deve essere determinato in base agli effettivi oneri finanziari sostenuti per quel finanziamento durante l'esercizio, dedotto ogni provento finanziario derivante dall'investimento temporaneo di quei fondi.
- e) Nella misura in cui si rende necessario ottenere ulteriori fondi presi a prestito genericamente, l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzabili sulle immobilizzazioni in corso di costruzione è determinato applicando un tasso di capitalizzazione ai costi sostenuti corrispondente alla media ponderata degli oneri finanziari netti relativi ai finanziamenti in essere durante l'esercizio, diversi dai finanziamenti ottenuti specificatamente allo scopo di acquisire un bene che giustifica una capitalizzazione.

Si riporta un esempio di calcolo degli interessi capitalizzabili su un'immobilizzazione in corso di costruzione.

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

data di pagamento	importo
31 gennaio 201X	120
31 marzo 201X	80
30 settembre 201X	400
31 dicembre 201X	200
Totale	<b>800</b>

Si assume che non vi siano altri beni in corso di costruzione.

I finanziamenti della società sono, a fine esercizio, i seguenti:

- Finanziamento di scopo assunto all'inizio del mese di gennaio a fronte della realizzazione dell'impianto di

importo pari a 150 e con un tasso pari al 6,00%;

- Finanziamento ottenuto all'inizio del mese di gennaio dalla banca B per un importo pari a 100 con un tasso pari al 7,00%;
- Finanziamento ottenuto all'inizio del mese di gennaio dalla banca C per un importo pari a 300 con un tasso pari al 8,00%;

Per stabilire la misura degli oneri finanziari capitalizzabili vi sono alcuni passaggi logici da seguire.

In primo luogo, occorre stabilire l'importo del costo di costruzione oggetto di capitalizzazione. A tal fine, occorre calcolare la media ponderata dei costi sostenuti alla luce dei pagamenti effettuati. Il calcolo è il seguente.

Data	Costo sostenuto per la costruzione	Periodo di capitalizzazione	Costo medio accumulato
31 gennaio	120	11 mesi	110
31 marzo	80	9 mesi	60
30 settembre	400	3 mesi	100
31 dicembre	200	0 mesi	0
<b>Totale</b>	<b>800</b>		<b>270</b>

Per poter calcolare il costo di costruzione su cui effettuare la capitalizzazione occorre infatti effettuare una media dei costi sostenuti nel corso dei vari mesi. Ciò perché i costi sostenuti all'inizio dell'esercizio hanno un periodo di capitalizzazione maggiore di quelli sostenuti alla fine dell'esercizio.

In particolare, il costo di costruzione ponderato in base ai mesi su cui applicare la capitalizzazione degli oneri finanziari (a tasso di interesse annuo) nell'esercizio 201X è pari a 270

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

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

Il tasso da applicare ai finanziamenti generici è pari alla media ponderata dei relativi oneri finanziari. Il costo medio ponderato del finanziamento è pari al 7,75%

Tale importo si ottiene per effetto della seguente operazione:  $7,00\% * (100/400) + 8,00\% * (300/400) = 7,75\%$

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

finanziamento	Costo della costruzione oggetto di capitalizzazione	Tassi	Interessi capitalizzati
di scopo	150	6,00%	9,00
generico	120	7,75%	9,30
<b>totale</b>	<b>270</b>		<b>18,30</b>

La capitalizzazione degli oneri finanziari avviene nella misura pari a 18,30.

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

*Immobilizzazioni che costituiscono una unità economico-tecnica*

<p>40. Quando l'immobilizzazione materiale è una unità economico-tecnica, cioè un assieme di beni (ad esempio, una linea di produzione), il suo costo di acquisto o di costruzione si riferisce all'intera unità nel suo complesso; in tali casi occorre determinare i valori dei singoli cespiti che la compongono, per (a) distinguere i cespiti soggetti ad ammortamento da quelli che non lo sono, e (b) per individuare la diversa durata della loro vita utile. Il valore dei singoli cespiti è determinato in base ai prezzi di mercato, tenendo conto dello stato dei cespiti acquistati rispetto allo stato di quelli equivalenti, i cui prezzi di mercato costituiscono parametro di riferimento.</p>
<p>41. Se la somma dei valori attribuiti ai singoli cespiti eccede il costo dell'intera unità economico-tecnica, i singoli valori attribuiti sono proporzionalmente ridotti per raggiungerne l'ammontare complessivo al costo dell'intera unità. Se la somma dei valori attribuiti ai singoli cespiti è inferiore al costo dell'intera unità, la differenza è portata proporzionalmente ad aumentare i valori di mercato dei singoli cespiti.</p>
<p><i>Immobilizzazioni acquisite a titolo gratuito</i></p>
<p>42. Le immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito sono valutate in base al presumibile valore di mercato attribuibile alle stesse alla data di acquisizione, al netto degli oneri e dei costi sostenuti e/o da sostenere affinché 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 netto così determinato è rilevato come provento straordinario, alla voce E.20 del conto economico.</p>
<p>43. Le immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito sono ammortizzate con gli stessi criteri di quelle acquisite a titolo oneroso.</p>
<p><i>Ampliamenti, ammodernamenti, miglioramenti e rinnovamenti</i></p>
<p>44. I costi sostenuti per ampliare, ammodernare o migliorare gli elementi strutturali di un'immobilizzazione materiale, incluse le modifiche apportate per aumentarne la rispondenza agli scopi per cui essa è stata acquisita, sono capitalizzabili se producono un aumento significativo e misurabile della capacità produttività, sicurezza o vita utile. Se tali costi non producono questi effetti, sono trattati come manutenzione ordinaria e addebitati al conto economico.</p>
<p>45. Variazioni rilevanti apportate a cespiti già esistenti a seguito delle predette operazioni comportano un'attenta valutazione dei costi sostenuti per determinarne la parte che è capitalizzata e quella che è invece considerata manutenzione. In alcuni casi, tali valutazioni possono essere complesse e richiedere adeguata documentazione a supporto delle scelte effettuate. In particolare, se la modifica di un cespite preesistente comporta l'eliminazione di una parte significativa del cespite originario il costo e l'ammortamento relativi alla parte eliminata sono stornati dai conti, e se tale modifica produce un significativo e misurabile incremento di capacità o di produttività o di sicurezza, ovvero un prolungamento della vita utile del cespite, il costo sostenuto per la modifica è rilevato ad incremento del valore contabile del cespite. L'ammortamento si applica in modo unitario avendo riguardo al nuovo valore contabile del cespite tenuto conto della sua residua vita utile.</p>
<p>46. Il rinnovo comporta una sostituzione e può riguardare uno specifico cespite, ovvero un'immobilizzazione materiale che costituisce un'unità tecnico-contabile. La sostituzione di un'immobilizzazione comporta la capitalizzazione del costo di acquisizione della nuova unità, mentre il valore netto contabile dell'unità sostituita è stornato, imputando l'eventuale minusvalenza al conto economico. Il rinnovo può, invece, riguardare solo parte di un'immobilizzazione materiale per mantenerne l'integrità originaria. In questo caso i costi sostenuti a tale scopo sono costi di manutenzione ordinaria.</p>
<p><i>Manutenzioni e riparazioni</i></p>

<p>47. I costi di manutenzione sono generalmente intesi quali quelli sostenuti per mantenere in efficienza le immobilizzazioni materiali per assicurarne la vita utile prevista, la capacità e la produttività originarie. I costi di riparazione sono quelli sostenuti per porre riparo a guasti e rotture. Le manutenzioni possono essere oggetto di pianificazione in funzione dei programmi di utilizzazione delle immobilizzazioni. Le riparazioni non possono essere pianificate, ma entro certi limiti possono essere ragionevolmente previste. Manutenzioni e riparazioni costituiscono un'unica classe di costi inerenti le immobilizzazioni materiali, identificata con il termine manutenzioni, che, unitamente alle quote di ammortamento, concorrono a misurare il contributo che le immobilizzazioni producono sui risultati economici.</p> <p>I materiali di 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 applicano le relative regole.</p>
<p>48. In tema di manutenzione si può distinguere tra (a) manutenzione ordinaria e (b) manutenzione straordinaria. La prima è costituita dalle manutenzioni e riparazioni di natura ricorrente che si sostengono (ad es., pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall'uso) costi, cioè, sostenuti per mantenere i cespiti in un buono stato di funzionamento. Le costi di manutenzione ordinaria sono costi dell'esercizio in cui sono state sostenute. La seconda è costituita da costi che producono un aumento significativo e tangibile di produttività o di vita utile del cespite e rientrano tra quelli capitalizzabili. Le manutenzioni straordinarie si sostanziano in ampliamenti, modifiche, sostituzioni e altri miglioramenti riferibili al bene. I costi di manutenzione straordinaria rientrano tra i costi capitalizzabili e come tali sono oggetto di capitalizzazione con le stesse modalità previste per gli ampliamenti, ammodernamenti, miglioramenti e rinnovamenti.</p>
<p>49. Per quanto riguarda la definizione ed il trattamento contabile della manutenzione ciclica, si rinvia all'OIC 19.</p>
<p><i>Ricambi e imballaggi da riutilizzarsi</i></p>
<p>50. Il criterio di rilevazione dei pezzi di ricambio dipende dalla rilevanza degli ammontari, dalle quantità giacenti, dalla loro velocità di rotazione, dai programmi di approvvigionamento, dagli utilizzi per i vari cespiti, ecc. I pezzi di ricambio sono trattati diversamente a seconda delle caratteristiche che li contraddistinguono.</p> <p>I pezzi di ricambio possono distinguersi tra:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Pezzi di basso costo unitario e 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. Sono infatti elementi che generano un carico pressoché costante al conto economico, il cui valore non è significativo e per i quali il costo del controllo amministrativo analitico sarebbe antieconomico rispetto al valore complessivo del materiale stesso.</li> <li>• Pezzi di ricambio 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. Tali materiali vanno classificati tra le immobilizzazioni materiali e ammortizzati lungo il periodo minore tra la vita utile residua del bene cui si riferiscono e sulla loro propria vita utile basata su una stima dei tempi di utilizzo.</li> <li>• 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. In particolari, tali pezzi sono inclusi tra le rimanenze di magazzino e scaricati in base al consumo. Ad essi si applicano i principi contabili delle rimanenze di magazzino (OIC 13).</li> <li>• Gli imballaggi da riutilizzarsi, se di ammontare rilevante, sono capitalizzati ed ammortizzati in base alla loro stimata vita utile. Nel calcolo del valore recuperabile degli imballaggi iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale si tiene conto anche degli imballaggi che si prevede non saranno restituiti dalla clientela.</li> </ul>
<p><b>Valutazione e rilevazioni successive</b></p>
<p>51. L'art. 2426 n.1) c.c. prevede che il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. L'art. 2426 n.3 c.c. dispone che l'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore al relativo valore contabile netto, deve essere iscritta a tale minor valore; questo non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica</p>

effettuata.
<i>Ammortamento</i>
52. L'ammortamento, in un sistema contabile a valori storici, 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. L'ammortamento non è un procedimento di valutazione dei cespiti né un mezzo per stanziare fondi per la sostituzione dell'immobilizzazione materiale.
53. L'ammortamento è calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati.
54. Tutti i cespiti sono ammortizzati tranne (a) alcuni fabbricati civili, e (b) i cespiti la cui utilità non si esaurisce, come i terreni.  La voce fabbricati civili accoglie immobilizzazioni materiali che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'attività di impresa. Tali beni rappresentano un investimento di mezzi finanziari effettuati da parte della società in base a libere determinazioni degli organi aziendali competenti oppure in ossequio a norme di carattere statutario e/o di legge. La categoria include altresì gli immobili aventi un carattere "accessorio" rispetto agli investimenti strumentali.  I fabbricati civili che hanno carattere accessorio rispetto a quelli direttamente ed indirettamente strumentali sono assimilati ai fabbricati industriali e sono ammortizzati. I fabbricati civili che rappresentano altra forma d'investimento possono non essere ammortizzati; se sono ammortizzati, il loro piano di ammortamento risponde alle medesime caratteristiche delle altre immobilizzazioni materiali.  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 essere ammortizzato. In particolare, il valore del terreno è determinato come differenza residua dopo aver prima scorporato il valore del fabbricato.
55. L'ammortamento inizia dal 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.
56. L'ammortamento cessa quando il valore residuo stimato è pari o superiore al valore netto contabile. ?  I cespiti completamente ammortizzati, ma ancora funzionanti, sono esposti in nota integrativa con evidenziazione del costo originario e degli ammortamenti accumulati.
<i>Piano di ammortamento</i>
57. Le immobilizzazioni materiali sono ammortizzate sistematicamente e la quota di ammortamento imputata a ciascun esercizio deve riferirsi alla residua possibilità di utilizzazione del relativo cespite. La sistematicità dell'ammortamento è definita nel piano di ammortamento, che deve essere funzionale alla residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione. La determinazione del piano di ammortamento presuppone la conoscenza dei seguenti elementi: (a) <i>valore da ammortizzare</i> , (b) <i>residua possibilità di utilizzazione</i> , (c) <i>criteri di ripartizione del valore da ammortizzare</i> .
58. Il valore da ammortizzare è la differenza tra il costo dell'immobilizzazione, determinato secondo i criteri enunciati nel principio, e il suo presumibile valore residuo al termine del periodo di vita utile.
59. Il valore residuo di un bene è il valore realizzabile dal bene al termine del periodo di vita utile.  Il valore residuo dell'immobilizzazione al termine del periodo di vita utile è aggiornato periodicamente dopo essere stato stimato al momento della determinazione del piano di ammortamento in base ai prezzi realizzabili sul mercato attraverso la cessione di immobilizzazioni simili sia per caratteristiche tecniche sia per processo di utilizzazione cui sono state sottoposte. Tale valore va considerato al netto dei costi di rimozione. Detto valore di realizzo è spesso così esiguo rispetto al valore da ammortizzare che di esso non si tiene conto. Se il costo di rimozione eccede il prezzo di realizzo, l'eccedenza è accantonata lungo la vita utile del cespite iscrivendo, pro quota, un fondo di ripristino e bonifica o altro fondo analogo.

<p>60. <i>Residua possibilità di utilizzazione:</i> la residua possibilità di utilizzazione non è legata alla "durata fisica" della immobilizzazione, bensì alla sua "durata economica", cioè al periodo in cui si prevede che il cespite sarà utile alla società. Tale periodo è normalmente inferiore alla durata fisica ed è ragionevolmente stimato sulla base dei seguenti fattori:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• deterioramento fisico legato al trascorrere del tempo;</li> <li>• grado di utilizzo;</li> <li>• esperienza relativa alla durata economica dei cespiti dell'impresa e del settore in cui questa opera;</li> <li>• stime dei produttori del cespite;</li> <li>• perizie;</li> <li>• obsolescenza del cespite (ricorrenza dei cambiamenti tecnologici, nuove tecnologie prevedibili al momento della stima, ecc.) e del prodotto per cui viene usato;</li> <li>• correlazione con altri cespiti: se un cespite è acquisito per migliorare la funzionalità di un altro cespite originario, ma non ne prolunga in modo apprezzabile la vita, il nuovo cespite deve essere ammortizzato sulla residua possibilità di utilizzazione del cespite originario;</li> <li>• piani aziendali per la sostituzione dei cespiti;</li> <li>• fattori ambientali;</li> <li>• condizioni di utilizzo, quali i turni di produzione, il corretto utilizzo, il livello tecnico del personale addetto, i luoghi di utilizzo (aperti o chiusi, umidi o asciutti) ecc.;</li> <li>• politiche di manutenzione e riparazione: un' inadeguata manutenzione può ridurre la durata economica del cespite, una manutenzione diligente può prolungarla, ma non indefinitamente;</li> <li>• fattori economici o legali che impongono limiti all'uso del cespite.</li> </ul>
<p>61. <i>Criteri di ripartizione del valore da ammortizzare:</i> i criteri di ammortamento devono assicurare una razionale e sistematica imputazione del valore dei cespiti durante la stimata vita utile dei medesimi.</p>
<p><i>Vita utile</i></p>
<p>62. La vita utile è definita come: (a) il periodo di tempo durante il quale l'impresa prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione, ovvero (b) le quantità di unità di prodotto (o misura equivalente) che si stima poter ottenere tramite l'uso della immobilizzazione.</p>
<p>63. La circostanza che la vita utile di un'immobilizzazione materiale sia indefinita, nonostante il bene abbia pur sempre una durata limitata nel tempo, non impedisce che essa venga fissata convenzionalmente su base prudenziale tenuto conto degli elementi pertinenti a disposizione.. La vita utile è stimata ipotizzando che in futuro saranno sostenuti solo i costi di manutenzione necessari per mantenere la capacità di partecipazione alla produzione del reddito ad un livello pari a quello esistente al momento in cui è effettuata la stima ed è accertata la capacità e la volontà della società di mantenere tale livello di produttività. La conclusione che una immobilizzazione ha vita utile indefinita non può quindi essere basata sull'ipotesi di interventi di manutenzione che eccedano i limiti sopraindicati.</p>
<p>64. Il cambiamento della vita utile dei cespiti per avvenuti mutamenti nelle condizioni originarie di stima è un cambiamento di stime contabili e non un cambiamento di principio contabile.</p>
<p><i>Metodi di ammortamento</i></p>
<p>65. La sistematicità dell'ammortamento non presuppone necessariamente l'applicazione del metodo a quote costanti, con esclusione di quello a quote decrescenti o altri metodi; tuttavia, il metodo a quote costanti è il metodo preferibile per il calcolo dell'ammortamento. Esso si fonda sull'ipotesi semplificatrice che l'utilità del bene oggetto di ammortamento si ripartisca nella stessa misura per ogni anno di vita utile del bene stesso. Il metodo di ammortamento a quote costanti è il più diffuso, è di facile applicazione e facilita il processo d'interpretazione dei bilanci, agevolandone i confronti. L'ammortamento a quote costanti è ottenuto ripartendo il valore da ammortizzare per il numero degli anni di vita utile. È accettabile usare il metodo a quote costanti per alcune classi di cespiti e il metodo a quote decrescenti per altre classi di cespiti. Non è invece ammesso l'utilizzo di metodi di ammortamento a quote crescenti, in quanto tale metodo tende a porsi in contrasto con i postulati di bilancio. Non è altresì ammesso l'utilizzo di metodi dove le quote di ammortamento sono commisurate ai risultati d'esercizio della società o di un suo ramo o divisione,</p>

<p>66. I metodi a quote decrescenti si basano sull'ipotesi che l'impresa tragga dalle immobilizzazioni una maggiore utilità nei primi anni della loro vita, sia perché la loro efficienza tecnica tende a diminuire con il passare del tempo, sia perché i costi di manutenzione tendono ad aumentare per il processo d'invecchiamento dei cespiti stessi. Tali metodi permettono di ammortizzare circa i due terzi del valore originario di un'immobilizzazione nella prima metà della sua vita utile e comunque rispettano l'ammortamento totale lungo la durata di vita utile del cespite.</p>
<p>67. In limitate e documentate circostanze, altri tipi di ammortamento possono essere meglio rappresentativi della ripartizione dell'utilità ritraibile dal bene lungo la sua vita utile.</p> <p>Ad esempio, per alcune categorie d'immobilizzazioni (presenti soprattutto nelle industrie estrattive, minerarie e petrolifere) potrebbe essere più opportuno calcolare l'ammortamento con il metodo "a quote variabili in base ai volumi di produzione". Questo 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.</p>
<p><i>Componenti aventi vite utili diverse dal cespite principale</i></p>
<p>68. Se l'immobilizzazione materiale comprende componenti, pertinenze o accessori, aventi vite utili di durata diversa dal cespite principale, l'ammortamento di tali componenti si calcola separatamente dal cespite principale, salvo il caso in cui ciò non sia praticabile o significativo. Se, ad esempio, un ascensore o un nastro trasportatore presentano una vita utile di durata inferiore di quella del relativo stabile o macchinario, il calcolo distinto dell'ammortamento è più corretto e facilita la contabilizzazione nel momento in cui il componente verrà sostituito.</p>
<p><i>Modifica del piano di ammortamento</i></p>
<p>69. Il piano d'ammortamento deve essere periodicamente rivisto per verificare se sono intervenuti cambiamenti tali da richiedere una modifica delle stime effettuate nella determinazione della residua possibilità di utilizzazione. Se quest'ultima è modificata, il valore contabile dell'immobilizzazione (valore originario al netto degli ammortamenti fino a quel momento effettuati) al tempo di tale cambiamento è ripartito sulla nuova vita utile residua del cespite, e tale modifica deve essere motivata nella nota integrativa.</p>
<p>70. Anche il criterio di ammortamento prescelto è riesaminato qualora non più rispondente alle condizioni originarie previste nel piano di ammortamento; eventuali modifiche devono essere motivate nella nota integrativa.</p>
<p><i>Rivalutazione</i></p>
<p>71. 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. L'accresciuto valore di un bene derivante dal processo inflattivo non è considerato di per sé ragione sufficiente per la sua rivalutazione, né costituisce un "caso eccezionale" di deroga al divieto di rivalutazione. I criteri seguiti per procedere alla rivalutazione, le metodologie adottate per la sua applicazione e i limiti entro cui la rivalutazione è effettuata devono conformarsi a quanto stabilito dalla legge speciale in base alla quale la rivalutazione è applicata. Se la legge speciale non stabilisce criteri, metodologie e limiti da adottare per effettuare la rivalutazione, tutti questi elementi devono comunque essere determinati in conformità al principio generale di rappresentazione veritiera e corretta del bilancio.</p>
<p>72. Il limite massimo della rivalutazione di un'immobilizzazione materiale è il valore recuperabile dell'immobilizzazione stessa che in nessun caso può essere superato. Il valore recuperabile delle immobilizzazioni oggetto di rivalutazione deve essere oggettivamente determinato, con le medesime modalità applicabili alla determinazione del costo originario.</p>
<p>Se la legge speciale stabilisce che la rivalutazione di un bene debba essere effettuata in base a parametri prestabiliti, e l'adozione di tali parametri comportasse l'iscrizione di un valore rivalutato che negli esercizi successivi risultasse eccedente il valore recuperabile, il valore rivalutato sarebbe soggetto alla sua svalutazione, nel rispetto del criterio che i valori contabili siano recuperabili attraverso l'uso o, in taluni casi, la vendita.</p>
<p>73. La rivalutazione di un'immobilizzazione materiale non modifica la stimata residua vita utile del bene, che prescinde dal valore economico del bene. L'ammortamento dell'immobilizzazione materiale rivalutata continua ad essere determinato coerentemente con i criteri applicati precedentemente, senza modificare la vita utile residua.</p>

74.	L'effetto netto della rivalutazione non costituisce un ricavo ed è accreditato tra le riserve di patrimonio netto, alla voce A.III "Riserve di rivalutazione" distinte per legge di rivalutazione.
<i>Cespiti destinati alla vendita e cespiti obsoleti</i>	
75.	Le immobilizzazioni materiali nel momento in cui sono destinate all'alienazione e sono oggetto di specifica evidenza nell'attivo immobilizzato ai sensi di quanto previsto nel par. 19, sono valutate al minore tra il valore netto contabile e il valore recuperabile. In questo caso, non essendo più previsto il recupero di questi beni attraverso il loro utilizzo, il valore recuperabile coincide con il presumibile valore di realizzo, cioè con il minor valore che potrà essere realizzato dall'alienazione, al netto di tutti i costi da sostenere per l'alienazione (valore netto di realizzo). I beni destinati alla vendita non sono più oggetto di ammortamento.
76.	La disciplina in tema di valutazione dal bilancio dei cespiti destinati alla vendita si applica anche ai cespiti obsoleti e in generale ai cespiti che non saranno più utilizzati o utilizzabili nel ciclo produttivo. Tali beni sono infatti valutati al minore tra il valore netto contabile e il valore recuperabile, oltre a non essere più oggetto di ammortamento.
<i>Alienazioni</i>	
77.	Quando una immobilizzazione materiale è venduta occorre (a) accreditare la voce delle immobilizzazioni per il valore contabile dell'immobilizzazione ceduta, (b) addebitare il relativo fondo ammortamento dell'ammontare ivi accumulato, ossia della parte di fondo ammortamento che si riferisce al cespite ceduto, e (c) iscrivere nel conto economico l'eventuale differenza tra valore netto contabile e il corrispettivo della cessione, e cioè la plusvalenza o la minusvalenza realizzata.
<b>Aspetti particolari</b>	
<i>Permuta o pagamento con altra immobilizzazione</i>	
78.	La permuta di un bene con un altro, se nella sostanza realizza un'operazione di acquisto e vendita, è rilevata in base al presumibile valore di mercato attribuibile al bene ricevuto alla data di acquisizione. Il valore di mercato del bene ricevuto misura la plusvalenza o minusvalenza realizzata rispetto al valore netto contabile del bene dato in permuta.  Un'immobilizzazione materiale acquisita dando a parziale pagamento un'altra immobilizzazione materiale, e quindi un'immobilizzazione non di analogo valore e caratteristiche, è valutata al suo presumibile valore di mercato. Sull'alienazione del bene dato a parziale pagamento va riconosciuta la plusvalenza o minusvalenza realizzata.
79.	Se la permuta nella sostanza non realizza una compravendita, ma è effettuata per procurare la disponibilità di un cespite di analoghe caratteristiche funzionali senza l'obiettivo di conseguire un ricavo, il valore d'iscrizione dell'immobilizzazione acquisita è riconosciuto pari al valore contabile dell'immobilizzazione ceduta, come nel caso di permuta di un'immobilizzazione materiale destinata alla produzione in sostituzione di un'immobilizzazione materiale simile da destinarsi anch'essa alla produzione. La vita utile del bene va eventualmente ricalcolato qualora essa differisca da quella precedentemente utilizzata per il bene ceduto.
80.	Gli oneri accessori relativi alla permuta di un bene con un altro, se nella sostanza tale operazione realizza una compravendita, sono capitalizzabili per la quota attendibilmente riferibile all'operazione di acquisto del bene.  Gli oneri accessori relativi ad operazioni che non realizzano nella sostanza una compravendita sono imputati direttamente a conto economico.
<i>Perdite e danni per eventi estranei all'attività imprenditoriale e relativi rimborsi</i>	
81.	Le immobilizzazioni materiali perdute per eventi estranei allo svolgimento della normale attività imprenditoriale sono considerate come dismesse e la sopravvenienza passiva che emerge da tale evento è rilevata tra gli Oneri straordinari alla voce E 21. L'eventuale rimborso del danno da parte di terzi (ad es., il risarcimento del danno da parte di un assicuratore) è rilevato come sopravvenienza attiva tra i Proventi straordinari alla voce E 20. Se il terzo, a seguito dell'evento, reintegra il cespite perduto con un cespite similare o equivalente (allo stesso stato d'uso, di funzionalità, ecc.) nello stesso esercizio non è rilevata alcuna sopravvenienza.  In presenza dell'acquisto di una nuova immobilizzazione si adottano i principi dettati dal seguente documento. I

costi sostenuti per riparare i danni sono addebitate al conto economico.

#### *Contributi pubblici commisurati al costo delle immobilizzazioni materiali (contributi in conto impianti)*

82. I contributi in conto impianti sono somme erogate da un soggetto pubblico (Stato o enti pubblici) alla società per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, riattivazione e ampliamento di immobilizzazioni materiali, commisurati al costo delle medesime. Sono contributi per i quali di solito la società beneficiaria è vincolata a mantenere in uso le immobilizzazioni materiali cui essi si riferiscono per un determinato tempo, stabilito dalle norme che li concedono. Se in particolari fattispecie i contributi fossero soggetti ad altri o ulteriori vincoli, occorre considerare tali vincoli. In nota integrativa si dà informativa dei vincoli esistenti.

I contributi in conto impianti commisurati al costo delle immobilizzazioni materiali sono rilevati a conto economico con un criterio sistematico, gradualmente lungo la vita utile dei cespiti. Ciò può essere applicato con due metodi: (a) con il primo metodo i contributi, imputati al conto economico tra gli Altri ricavi e proventi (voce A 5), sono rinviati per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di Risconti passivi; (b) con il secondo metodo i contributi sono portati a riduzione del costo dei cespiti cui si riferiscono. Con il primo metodo sono imputati al conto economico, da un lato, ammortamenti calcolati sul costo lordo dei cespiti e, dall'altro, altri ricavi e proventi per la quota di contributo di competenza dell'esercizio; con il secondo, sono imputati al conto economico solo ammortamenti determinati sul valore contabile netto del cespite.

I contributi in conto impianti sono portati a riduzione, diretta o indiretta, del costo in quanto:

- sono riferiti e commisurati al costo dei cespiti e come tali partecipano direttamente o indirettamente alla formazione del risultato dell'esercizio secondo il criterio della competenza;
- sono ottenuti per sviluppare investimenti in aree aventi difficoltà operative, che in genere perdurano nel tempo; restano legati alla società per più di un esercizio; le difficoltà operative si concretizzano in tale periodo di tempo in aggravii di costi a cui si contrappongono minori ammortamenti;
- non costituiscono un beneficio concesso agli azionisti, che, invece, deriverà ad essi dall'attività operativa gravata da un minor addebito di ammortamenti al conto economico. Pertanto non sono rilevati direttamente a patrimonio netto.

L'iscrizione del contributo in apposita voce tra i risconti passivi, da ridursi ogni periodo con accredito al conto economico, lascia inalterato il costo, ma produce gli stessi effetti sull'utile dell'esercizio e sul patrimonio netto della contabilizzazione del contributo come riduzione del costo.

I contributi in conto impianti sono rilevati 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.

#### **Perdite durevoli di valore e riprese di valore**

83. Le immobilizzazioni materiali destinate ad essere mantenute nell'organizzazione permanente della società sono valutate al costo rettificato dal relativo ammortamento, a meno che non si sia verificata una perdita durevole di tale valore netto contabile, che giustifichi la svalutazione del bene.

84. La società valuta, ad ogni data di riferimento del bilancio, l'esistenza di indicatori che facciano prevedere difficoltà nel recupero del valore netto del bene. Al manifestarsi di tali indicazioni è necessario accertare se si sia verificata una perdita durevole di valore. Questi sintomi possono essere rappresentati, se rilevanti, da:

- a) Diminuzioni del valore di mercato dell'immobilizzazione o di un complesso di beni strettamente connessi tra loro che include quello in esame;
- b) Cambiamenti nell'ambiente tecnologico, di mercato, economico o legale, tali da influire negativamente sul valore dell'immobilizzazione;
- c) Cambiamenti nell'utilizzo o nello stato fisico del bene, tali da incidere negativamente sul valore del medesimo;
- d) Evidenze interne da cui risulta che il rendimento del bene o della società è inferiore a quanto atteso;
- e) Successive capitalizzazioni di costi in misura superiore all'importo inizialmente previsto per l'acquisto o la costruzione dell'immobilizzazione;

85. Se gli indicatori richiamati, o altri, mostrano che il valore netto contabile dell'immobilizzazione potrebbe eccedere il valore recuperabile dell'immobilizzazione, occorre stimare quest'ultimo.
<i>Valore recuperabile</i>
86. Il valore recuperabile di un bene materiale immobilizzato o di un complesso di beni è pari al maggiore tra il valore d'uso e, ove oggettivamente determinabile, il suo presumibile valore realizzabile tramite alienazione.
87. Il valore realizzabile dall'alienazione è l'ammontare che può essere ricavato dalla cessione di una singola immobilizzazione o di un complesso di immobilizzazioni in una normale transazione sul mercato, al netto degli oneri diretti da sostenere per la cessione stessa. Il valore di mercato può considerarsi "rilevante" ai sensi di quanto previsto dall'art. 2427 n.3-bis, e quindi utilizzabile per la stima del valore realizzabile, solo qualora sia oggettivamente determinabile. Se manca la concreta possibilità di poter alienare il singolo bene o (in modo unitario) il complesso di beni, l'unico elemento da considerare è il valore d'uso.
88. Ai fini della determinazione del valore d'uso, può farsi riferimento alla capacità di ammortamento, intesa come differenza tra ricavi e costi futuri attesi non attualizzati derivanti dall'utilizzo di un bene immobilizzato o di un complesso di beni oggetto di valutazione. In tale accezione, il valore d'uso misura la capacità del bene immobilizzato o di un complesso di beni di contribuire a generare negli esercizi successivi flussi di ricavi, intesi come valore della produzione di cui alla lettera A dell'art. 2425 del Codice Civile, sufficienti al recupero dei costi di produzione, come definiti dalla lettera B dell'art. 2425 del Codice Civile, escludendo se significativi i ricavi e costi riferibili alle gestioni accessorie iscritti nelle voci A 5 Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio e B 14 Oneri diversi di gestione (salvo i casi in cui l'immobilizzazione partecipi al processo produttivo dell'attività accessoria). Poiché il recupero delle immobilizzazioni avviene normalmente attraverso gli ammortamenti, la capacità di ammortamento implica che i costi futuri attesi di produzione, inclusi gli ammortamenti, trovino negli esercizi successivi, secondo una ragionevole aspettativa, adeguata copertura attraverso i ricavi futuri attesi correlati al relativo utilizzo.
89. Le società possono utilizzare metodi alternativi per la stima del valore d'uso, ad esempio utilizzando tecniche finanziarie quali l'attualizzazione dei flussi di cassa netti futuri attesi derivanti dall'utilizzo del bene immobilizzato o di un complesso di beni, fino al termine della vita utile, compreso il flusso derivante dallo smobilizzo dei beni.
90. A prescindere dal metodo utilizzato per la determinazione del valore d'uso; la valutazione deve riflettere il valore recuperabile del bene immobilizzato o del complesso di beni alla data di riferimento del bilancio. Pertanto, di norma, i ricavi o i flussi futuri attesi alla base della valutazione non dovrebbero considerare gli eventuali effetti di investimenti futuri incrementativi da sostenersi per aumentare la produttività dei beni.
<i>Riduzione al valore recuperabile</i>
91. Il valore contabile di un bene strumentale immobilizzato o di un complesso di beni non può eccedere il relativo valore recuperabile.
92. Nel caso del valore realizzabile attraverso l'alienazione, la diminuzione di valore, se oggettivamente determinabile, può derivare dalle normali oscillazioni del mercato alla luce di una possibile evoluzione negativa della situazione economica o tecnologica in corso. Tale parametro è utilizzabile quasi esclusivamente per la stima del valore di alcune specifiche immobilizzazioni, per le quali esiste effettivamente un mercato. E' difficilmente ipotizzabile il suo utilizzo con riguardo ad un complesso di beni dove solo in circostanze particolari esiste un valore di mercato oggettivamente determinabile (ad es. nel caso di un offerta vincolante di acquisto del complesso di beni).

93.	Nel caso il valore recuperabile venga determinato attraverso il valore d'uso, occorre distinguere il caso della singola immobilizzazione da quello del complesso di beni cui appartiene.
94.	A tale scopo, per effettuare questo calcolo la società si può avvalere della contabilità analitica.
95.	Quando è possibile calcolare il valore d'uso con riguardo alla singola immobilizzazione e si riscontra una diminuita capacità di recupero del bene attraverso i ricavi/flussi di cassa generati in futuro, occorre tenere conto della ridotta possibilità di proficuo utilizzo del singolo bene.
96.	Quando non è possibile individuare ricavi/flussi di cassa riferibili all'utilizzo di un singolo cespite essendo la produzione un processo unitario, cui contribuiscono in modo indistinto vari fattori della produzione, occorre prioritariamente individuare se esistono unità economico-tecniche, come le linee di produzione o i rami d'azienda, suscettibili di ottenere ricavi/flussi di cassa specifici. Relativamente a questo complesso di beni, quindi, si evidenzia una riduzione del valore recuperabile attraverso l'uso se il flusso dei ricavi di tale raggruppamento di beni unitariamente considerato non risulta sufficiente, durante la vita utile residua del raggruppamento, a coprire tutti i costi della produzione, inclusi gli ammortamenti, oppure se i flussi di cassa netti attesi dal complesso dei beni è inferiore al valore contabile degli stessi.
97.	Quando la società non ha più linee di produzione o rami d'azienda, come può accadere nel caso delle società di minori dimensioni, è ammissibile fare riferimento ai ricavi ed ai costi futuri attesi di produzione, ivi inclusi gli ammortamenti, oppure ai flussi di cassa netti attesi, a livello dell'intera società.
<i>Svalutazione</i>	
98.	Quando il valore recuperabile risulta inferiore al valore contabile, e quindi si è in presenza di una perdita di valore, occorre rilevare, per differenza, una svalutazione (cioè una perdita per riduzione di valore). La svalutazione è portata a diretta rettifica dell'immobilizzazione cui si riferisce ed iscritta nella voce 10.c) Altre svalutazioni delle immobilizzazioni materiali se ritenute di natura ordinaria a meno che uno specifico principio contabile non dia un'indicazione diversa.
99.	Quando la perdita di valore è stimata con riguardo ad un complesso di beni, in presenza di un valore recuperabile inferiore al valore contabile del complesso, occorre verificare se è possibile riscontrare la causa della perdita ( vedi gli indicatori di cui al par. 2) , in modo da comprendere le ragioni della differenza negativa fra ricavi e costi. Se tale causa è ascrivibile all'utilizzo di uno o più cespiti ammortizzabili, si procede alla relativa svalutazione. Se, al contrario, non è possibile individuare una specifica causa o comunque essa non è riconducibile a determinati beni, occorre attribuire pro quota tale perdita a tutti i beni ammortizzabili presenti nella società (salvo per quei beni per i quali è specificamente dimostrabile la recuperabilità del valore iscritto in bilancio).
<i>Ripresa di valore</i>	
100.	Se in un periodo successivo a quello in cui si è operata la svalutazione si evidenzia che i motivi della stessa sono venuti meno, e quindi il valore recuperabile supera il valore netto contabile, il valore svalutato non può essere mantenuto in bilancio. Occorre ripristinare, totalmente o parzialmente, il valore contabile originario, eliminando gli effetti conseguenti la svalutazione, aggiornandolo per tenere conto dei maggiori ammortamenti che si sarebbero determinati in assenza di svalutazione. Il ripristino di valore è iscritto nel conto economico specularmente rispetto all'operazione che lo aveva generato. E' quindi iscritto nella stessa area gestionale in cui era originariamente transitata la svalutazione: ossia nella voce A5) Altri ricavi e proventi se ritenute di natura ordinaria.
<b>Nota integrativa</b>	
101.	Con riferimento alle immobilizzazioni materiali, gli articoli 2426 e 2427 c.c. richiedono di fornire le seguenti informazioni nella nota integrativa: <ul style="list-style-type: none"> <li>• la motivazione delle modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati (articolo 2426, numero 2);</li> </ul>

- la misura e le motivazioni delle riduzioni di valore applicate facendo esplicito riferimento al loro concorso alla futura produzione di risultati economici, alla loro prevedibile durata utile e, per quanto determinabile, 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 (articolo 2427, numero 1);
- i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ogni voce il costo originario, le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, i trasferimenti a/da altra voce, le alienazioni avvenute nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuate nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio (articolo 2427, numero 2);
- l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzati nell'esercizio tra le immobilizzazioni, distintamente per ciascuna voce (articolo 2427, numero 8).

102. Ai sensi dell'art. 2423, comma 3, si considerano informazioni complementari da fornire nella nota integrativa:

- le modalità di determinazione della quota di costi generali di fabbricazione eventualmente oggetto di capitalizzazione;
- 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;
- l'ammontare cumulativo degli oneri finanziari capitalizzati tra le immobilizzazioni, distintamente per ciascuna voce;
- il metodo e i coefficienti d'ammortamento usati nel determinare la quota dell'esercizio per le varie categorie o classi di cespiti,
- gli effetti prodotti dai cambiamenti dei metodi di ammortamento e della vita utile dei cespiti;
- i gravami esistenti sulle immobilizzazioni materiali, ipoteche, privilegi, pegni, ecc.;
- il costo originario e gli ammortamenti accumulati dei beni completamente ammortizzati, ma ancora funzionanti;
- i criteri di valutazione dei cespiti non usati destinati all'alienazione o temporaneamente non usati, ma destinati ad usi futuri;
- 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.
- illustrazione delle modalità di determinazione del valore e relativi effetti sul bilancio delle immobilizzazioni ricevute a titolo gratuito;
- illustrazione delle modalità di determinazione del valore e relativi effetti sul bilancio delle immobilizzazioni ricevute a titolo di permuta, qualora nell'aspetto sostanziale rappresenti un'operazione di compravendita;
- l'indicazione delle differenze rispetto ad eventuali svalutazioni precedentemente effettuate;
- le informazioni complementari da fornire circa i contributi in conto capitale sono:
  - l'ammontare delle richieste di contributo in corso;
  - i contributi ricevuti ed il metodo di contabilizzazione. Se contabilizzati come riduzione del costo vanno evidenziati il costo lordo ed il contributo;
  - le restrizioni o i vincoli al libero uso dei cespiti che tali contributi comportano. Se le clausole di concessione del contributo indicano che l'inosservanza delle clausole che prevedono restrizioni o vincoli comporta la possibilità per l'ente erogatore del richiamo del contributo, tale fatto deve essere chiaramente indicato.

## Appendice A: Le immobilizzazioni materiali nella legislazione italiana

Di seguito si riportano le norme del codice civile che riguardano il trattamento contabile e l'informativa nella nota integrativa per le immobilizzazioni materiali:

L'art. 2424 c.c. prevede che nell'attivo dello stato patrimoniale siano indicate le seguenti voci:

*"II - Immobilizzazioni materiali:*

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

*Totale".*

L'art. 2424 bis c.c. prevede che gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni.

L'art. 2425 c.c. prevede che nel conto economico siano indicate le seguenti voci:

*"A) Valore della produzione: [...]*

*4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;*

*5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio. [...]*

*B) Costi della produzione: [...]*

*10) ammortamenti e svalutazioni: [...]*

*b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali;*

*c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni; [...]*

*14) oneri diversi di gestione.*

*E) Proventi e oneri straordinari:*

*20) proventi, con separata indicazione delle plusvalenze da alienazioni i cui ricavi non sono iscrivibili al n. 5);*

*21) oneri, con separata indicazione delle minusvalenze da alienazioni, i cui effetti contabili non sono iscrivibili al n. 14)".*

L'art. 2426, comma 1, prevede che

*"1) le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione. Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. 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;*

*2) il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa.*

*3) l'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i numeri 1) e 2) deve essere iscritta a tale minore valore; questo non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata."*

L'art. 2427, comma 1, c.c., richiede di indicare nella nota integrativa le seguenti informazioni:

*"2) i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio;*

*3-bis) la misura e le motivazioni delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni materiali [...], 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".*

L'art. 2435-*bis*, comma 2, prevede che, nella redazione dello stato patrimoniale del bilancio in forma abbreviata, dalle voci BI e BII dell'attivo devono essere detratti in forma esplicita gli ammortamenti e le svalutazioni