

***Problemi contabili e valutativi
nelle principali voci di bilancio***

Roma, 1 febbraio 2011

Immobilizzazioni immateriali

- L'elencazione delle immobilizzazioni immateriali previste dal Codice (art. 2424) e dal principio contabile OIC 24 è la seguente:
 - Costi di impianto e di ampliamento;
 - Costi di ricerca, sviluppo e pubblicità;
 - Diritti di brevetto e di utilizzazione delle opere dell'ingegno;
 - Concessioni, licenze, marchi e simili;
 - Avviamento,
 - Immobilizzazioni in corso e acconti;
 - Altre.

Immobilizzazioni immateriali

- Le immobilizzazioni immateriali che hanno vita limitata nel tempo debbono essere valutate al costo di acquisto e sistematicamente ammortizzate rispetto alla loro residua possibilità di utilizzazione. Nel costo vanno imputati tutti gli oneri accessori (collaudo, trasporto, nonché oneri relativi al finanziamento per la realizzazione dell'immobilizzazione).
- Per quanto concerne l'iscrivibilità e successiva recuperabilità di alcune specifiche immobilizzazioni come avviamento, costi di impianto ed ampliamento, ricerca e sviluppo e pubblicità vi sono alcuni specifici problemi.

Immobilizzazioni immateriali

- In relazione a queste ultime va detto che la loro difficile recuperabilità ha imposto che le stesse possano essere iscritte nell'attivo patrimoniale a determinate condizioni.
- Per l'avviamento è necessario l'acquisto a titolo oneroso ed il consenso del collegio sindacale;
- Per le spese di ricerca e sviluppo, costi di impianto ed ampliamento, pubblicità, il consenso del collegio sindacale.
- Non si possono distribuire dividendi se non vi siano riserve disponibili che superino i costi capitalizzati.

Immobilizzazioni immateriali

- Il consenso dell'organo di controllo rappresenta una verifica preventiva degli elementi per la capitalizzazione.
- Nel caso dell'**avviamento** la recuperabilità dell'attivo è "assicurata" dal fatto che gli elementi immateriali che hanno prodotto il valore corrisposto dall'acquirente continuino a produrre valore in futuro. Le modalità di determinazione tecnico contabile di queste condizioni non sono esplicitate dall'OIC 24, mentre lo sono nello IAS 36, 38, 22 ed IFRS 3 attraverso la tecnica dell'*impairment test*.

Immobilizzazioni immateriali

- Il costo d'iscrizione non deve superare il costo recuperabile che, come ricorda anche l'OIC 24, è pari al maggiore fra valore desumibile dall'alienazione (*fair value*) e valore d'uso (determinato dai flussi attesi che deriveranno dal bene oggetto di stima). Ciò dimostra la contiguità fra impianto domestico ed internazionale. Infatti la stima di tali flussi va fatta tenendo conto dei tassi d'interesse per gli investimenti privi di rischio e ciò riconduce alle stime per l'*impairment*.

Immobilizzazioni immateriali

- Si ricorda che l'ammortamento dei **costi di ricerca, sviluppo, pubblicità** e dei costi di impianto ed ampliamento è fissato in cinque anni. Lo stesso dicasi per l'ammortamento dell'avviamento, per il quale tale periodo può essere superato se si dimostra la maggior durata di detto attivo.

Immobilizzazioni immateriali

L'impresa deve valutare, **ad ogni data di bilancio**, se esiste qualche indicazione che dimostri che un'attività possa aver subito una perdita durevole di valore e in presenza di tale indicazione l'impresa deve stimare il valore recuperabile dell'*asset*.

La perdita di valore deve essere contabilizzata nel C.E. tra i costi.

Nel caso in cui l'attività sia stata in precedenza rivalutata, la perdita di valore deve, in prima istanza, essere trattata come riduzione della rivalutazione (Riserva di P. Netto) e per l'eventuale eccedenza deve essere imputata a C.E. come costo.

La rivalutazione è possibile solo in presenza di leggi speciali.

Immobilizzazioni immateriali

- Per quanto concerne i **costi di impianto ed ampliamento**, gli stessi sono riconducibili ai costi sostenuti per la costituzione o la crescita dell'azienda. Possono essere capitalizzati solo in presenza di un rapporto di causa/effetto fra costo e beneficio che ne deriva per l'impresa.

Immobilizzazioni immateriali

- Per quanto concerne i costi di ricerca e sviluppo, l'OIC 24 distingue fra: ricerca di base, applicata e sviluppo.
- La ricerca di base è quella svolta senza specifiche finalità, ma per l'utilità generica dell'impresa (tenersi aggiornata!).
- La ricerca applicata è quella realizzata per uno specifico progetto o processo.
- Lo sviluppo è l'applicazione degli studi per la realizzazione di nuovi prodotti, materiali, etc..
- L'ammortamento avviene in un massimo di cinque anni.

Immobilizzazioni immateriali

- I costi di ricerca di base *non possono* essere capitalizzati perché sono svolti nella normale attività d'impresa.
- I costi di ricerca applicata e di sviluppo possono essere capitalizzati dal momento in cui è possibile, con ragionevole certezza, stabilire la realizzabilità del progetto e si ritenga che il flusso dei ricavi rivenienti dal progetto stesso siano in grado di coprire i costi sostenuti. Non è possibile recuperare costi precedentemente non capitalizzati.
- I costi capitalizzabili sono quelli inerenti al progetto ivi compresi quelli finanziari.

Immobilizzazioni immateriali

- I **costi di pubblicità** sono capitalizzabili solo quando sostenuti per il lancio di una nuova attività o l'ampliamento della stessa e deve essere possibile individuare il rapporto causa effetto fra costo sostenuto e ricavo conseguibile. La difficoltà di tale operazione spiega perché la prassi internazionale non consenta detto tipo di comportamento contabile.

Immobilizzazioni immateriali

- Per l'avviamento non è possibile l'iscrizione dell'avviamento generato internamente, ma solo quello acquisito a titolo oneroso.
- Deve essere ammortizzato sistematicamente in cinque esercizi o per un periodo maggiore, dimostrandone la maggiore vita utile.
- L'avviamento su partecipazione può essere tanto positivo quanto negativo. In questo secondo caso si registra in una riserva del netto.

Immobilizzazioni immateriali

- Un'attività immateriale deve essere eliminata dall'attivo dello stato patrimoniale quando è ceduta, ovvero quando ci si aspetta che non generi più benefici economici futuri.

Immobilizzazioni immateriali

- Le informazioni relative alle immobilizzazioni immateriali saranno presenti nella nota integrativa, nella relazione sulla gestione e nella relazione dell'organo di controllo se si tratta di costi di impianto ed ampliamento, spese di ricerca e sviluppo, pubblicità ed avviamento.

Immobilizzazioni Materiali

- L'OIC 16, riprendendo la dizione dell'art. 2424 C.c., definisce immobilizzazioni materiali:
 - Terreni e fabbricati;
 - Impianti e macchinari;
 - Attrezzature industriali e commerciali;
 - Altri beni;
 - Immobilizzazioni in corso e acconti.

Immobilizzazioni Materiali

- Le immobilizzazioni materiali che hanno vita limitata nel tempo debbono essere sistematicamente ammortizzate secondo la loro residua possibilità di utilizzazione.
- La valutazione deve essere fatta al costo di acquisto o di produzione.
- Nel costo si imputano gli oneri accessori anche di natura finanziaria per la quota imputabile al bene.

Immobilizzazioni Materiali

- Laddove in chiusura d'esercizio l'immobilizzazione risulti durevolmente di valore inferiore. E' necessario procedere alla svalutazione.

Immobilizzazioni Materiali

Se acquistate da terzi, il costo comprende:

- il costo di acquisto e gli oneri accessori (spese notarili, imposte di registro, costi di trasporto, dazi);
- i costi stimati per la rimozione e lo smantellamento del bene all'atto della dismissione dello stesso e la bonifica del luogo in cui l'asset è collocato;

Se prodotte internamente, il costo comprende:

- i costi di diretta imputazione (materiale, mano d'opera);
- i costi di indiretta imputazione attribuibili con attendibilità all'asset, ivi compresa quota parte dei costi generali industriali.

Immobilizzazioni Materiali

- Le immobilizzazioni materiali, esclusi i terreni, devono essere ammortizzate, sistematicamente, nel corso della loro vita utile.
- *Il valore da ammortizzare è costituito dal costo dell'asset al netto del valore di presunto realizzo al termine della sua vita utile.*
- Il periodo di ammortamento coincide con il lasso temporale in cui il cespite potrà essere utilizzato dall'impresa.
- *La sistematicità dell'ammortamento non impone un ammortamento a quote costanti, bensì viene richiesto che le quote (costanti, crescenti, decrescenti) siano determinate sulla base di un piano preordinato.*
- Nel caso il valore del fabbricato includa quello del terreno, quest'ultimo deve essere scomputato e stimato separatamente.

Immobilizzazioni Materiali

Se il bene subisce una riduzione di valore - giudicata durevole - deve essere svalutato.

Per l'individuazione della suddetta perdita di valore è necessario confrontare il valore contabile del bene con il valore di realizzo dello stesso.

Il valore di realizzo (o recuperabile) è il minore tra:

- il prezzo netto di vendita del bene, individuato ricorrendo ai prezzi correnti di mercato, se esistente, ovvero ai prezzi di attività simili;
- il valore d'uso del bene, che coincide con il valore attuale dei flussi finanziari netti che si prevede l'attività sarà in grado di generare nel tempo.

Immobilizzazioni Materiali

La perdita di valore deve essere riconosciuta immediatamente a CE come costo dell'esercizio, a meno che non faccia riferimento a beni oggetto di precedenti rivalutazioni.

In quest'ultimo caso, la perdita deve essere portata, prioritariamente, in diminuzione della riserva di rivalutazione e solo l'eventuale eccedenza verrà imputata a CE.

Immobilizzazioni Materiali

Sono possibili ripristini di valore dell'attività materiale nel limite del precedente valore contabile, al netto, ovviamente, degli ammortamenti eseguiti.

Partecipazioni

- Le partecipazioni vengono distinte (OIC 20) in partecipazioni che costituiscono immobilizzazioni e partecipazioni che non costituiscono immobilizzazioni.
- Sono immobilizzazioni finanziarie i titoli e le partecipazioni destinate ad investimento durevole e con intento gestorio e presuntivamente quelle che eccedono i limiti dell'art. 2359 C.c.

Partecipazioni

- Le immobilizzazioni finanziarie debbono essere valutate al costo e, se alla chiusura dell'esercizio, risultassero durevolmente di valore inferiore debbono essere svalutate. Successivamente è possibile il mero ripristino di valore.

Partecipazioni

Con il criterio del costo:

- la partecipante registra la partecipazione acquisita al costo;
- la partecipante rileva nel proprio C.E. i proventi da partecipazione solo nella misura in cui essa riceve dalla partecipata dividendi, generati successivamente alla data di acquisizione della partecipazione;
- i dividendi percepiti in eccesso rispetto a quelli generati dopo l'acquisizione della partecipazione esprimono il realizzo di quest'ultima e ne riducono il valore.

Partecipazioni

Le partecipazioni in imprese controllate e collegate possono essere valutate in alternativa al costo con il criterio del Patrimonio netto (OIC 21).

Con il criterio del patrimonio netto, la partecipazione è inizialmente rilevata al costo e il valore contabile della stessa è, successivamente, adeguato alle variazioni registrate dal patrimonio netto della società partecipata, considerando, ovviamente, il valore della sola frazione di patrimonio netto di spettanza della partecipante.

Partecipazioni

PRIMA ISCRIZIONE DELLA PARTECIPAZIONE AL P. NETTO

Costo di acquisto della partecipazione superiore alla corrispondente quota di patrimonio netto della partecipata

- Il differenziale tra il costo di acquisto della partecipazione e la corrispondente quota di patrimonio netto va allocato, in prima istanza, sulle attività e passività della partecipata. Quanto residua è AVVIAMENTO.

Partecipazioni

PRIMA ISCRIZIONE DELLA PARTECIPAZIONE AL P. NETTO

Costo di acquisto della partecipazione inferiore alla corrispondente quota di patrimonio netto della partecipata

- Il differenziale tra il costo di acquisto della partecipazione e la corrispondente quota di patrimonio netto deve essere portato in diminuzione delle attività e in aumento delle passività della partecipata. Quanto residua è **AVVIAMENTO NEGATIVO** che può essere ascritto a:
- Riserva su partecipazioni o fondo per previsione di perdite future.

Partecipazioni

VALUTAZIONI SUCCESSIVE AL P. NETTO

Le cause che possono determinare variazioni nel patrimonio netto della partecipata sono, sostanzialmente, le seguenti:

- **variazioni di rilevanza reddituale**: utili o perdite dell'esercizio conseguiti dalla partecipata;
- **variazioni di carattere meramente patrimoniale**:
 - dividendi distribuiti (Diminuzione di P. Netto);
 - aumenti di capitale a pagamento (Aumento di P. Netto);
 - riduzioni di capitale (Diminuzione di P. Netto);
 - rivalutazione di beni (Aumento di P. Netto).

Partecipazioni

VALUTAZIONI SUCCESSIVE AL P. NETTO

Variazioni di P. Netto della partecipata derivanti da utili e perdite d'esercizio

Applicazione dell'equity method prevede:

- che l'utile (o la perdita) della partecipata venga rilevato, per la parte di competenza, nel C.E. della partecipante. La contropartita è un incremento (o decremento) del valore della partecipazione iscritta nello S.P..

Partecipazioni

VALUTAZIONI SUCCESSIVE AL P. NETTO

Variazioni di P. Netto della partecipata diverse da utili e perdite d'esercizio

- In questo caso, l'incremento di valore del P. Netto della partecipata a seguito di variazioni diverse da utili (o perdite) dell'esercizio dà luogo ad un incremento (o decremento) del valore della partecipazione, con contestuale incremento (o decremento) di una riserva di capitale.

Partecipazioni

Esempio nr. 1:

- La partecipazione (70%) è stata acquistata in data 19 febbraio 2005 al prezzo di € 1.350.000.
- La differenza tra prezzo e PN di pertinenza ammonta a € 708.000 attribuibile per € 327.150 al maggior valore delle attrezzature detenute dalla società e per € 380.850 all'avviamento per la capacità e il know how della società.
- In virtù dell'influenza dominante della holding sulla gestione della società, gli amministratori decidono di valutare tale partecipazione applicando il metodo del patrimonio netto.
- Il maggior valore sopra rilevato è sottoposto ai medesimi trattamenti contabili dei beni al quale si riferisce (4 anni per le apparecchiature e 5 anni per l'avviamento).
- Al 31 dicembre 2005 la società chiude l'esercizio con una perdita di € 98.456.

Partecipazioni

Esempio nr. 1 (segue):

Valore partecipazione [A]		1.350.000
Risultato periodo partecipata (pro quota)	-	68.919
Amm.to attrezzature	-	81.788
Amm.to avviamento	-	76.170
Patrimonio netto al 31.12.2005 [B]		1.123.123
Svalutazione [A-B]		226.877

Contabilmente si avrà

Svalutazione partecipazione a Partecipazione 226.877

Partecipazioni

Esempio nr. 2:

- La partecipazione (70%) è stata acquistata in data 27 dicembre 2004 al prezzo di € 18.500.000.
- Non si rileva alcuna differenza tra prezzo di acquisto e valore quota di patrimonio netto di pertinenza in quanto la società è stata costituita nel corso del 2004 tramite conferimento di immobili i quali sono stati iscritti a valore di mercato.
- Gli amministratori decidono di valutare la partecipazione con il metodo del patrimonio netto.
- Al 31 dicembre 2005 la società chiude l'esercizio con un utile di € 148.980.

Partecipazioni

Esempio nr. 2 (segue):

Valore contabile part.ne [A]	18.500.000
Risultato periodo partecipata (pro quota)	104.286
<hr/>	
Valore P. Netto [B]	18.604.286
Rivalutazione [B-A]	104.286

Contabilmente si avrà

Partecipazione a Rivalutazione partecip.ne 104.286

Partecipazioni

Esempio nr. 3:

- La partecipazione (25%) è stata acquistata in data 16 marzo 2004 al prezzo di € 75.000.
- Gli amministratori decidono di valutare la partecipazione con il metodo del costo.
- Al termine dell'esercizio 2004 la società chiude in perdita. Gli amministratori della holding ritengono che il risultato negativo della partecipata abbia carattere temporaneo. Non viene effettuata alcuna svalutazione.
- Al 31 dicembre 2005 il PN della partecipata diviene negativo per perdite. Gli amministratori ritengono che la perdita abbia assunto carattere durevole con la conseguenza di dover procedere alla svalutazione della partecipazione e, conseguente, alla iscrizione di un fondo rischi per rilevare l'impegno a ricapitalizzare la società.

Contabilmente si avrà

Svalutazione partecipazione	a	Partecipazione	75.000
Acc.to f.do rischi	a	F.do rischi	45.000

Magazzino

Le rimanenze, secondo le indicazioni dell'OIC 13, comprendono:

- merci e prodotti finiti;
- semilavorati;
- prodotti in corso di lavorazione (esplicitamente trattati nel principio OIC 23);
- materie prime;
- materie sussidiarie e di consumo.

Magazzino

- Le rimanenze di magazzino sono valutate al costo o al valore desumibile dal mercato se minore.
- Ciò consente di interpretare che se il minor valore di mercato non appare durevole il costo può essere mantenuto.

Magazzino

Il costo delle rimanenze è determinato considerando i seguenti componenti:

- **costo di acquisto**: include il costo di acquisto dei beni e gli oneri direttamente attribuibili, quali, ad esempio, costi di trasporto e dazi all'importazione, non i costi di distribuzione;
- **costo di produzione**: rappresentano i costi sostenuti nella realizzazione del processo produttivo. Essi possono essere *costi diretti* di produzione (mano d'opera diretta) e *costi indiretti* di produzione che vengono ripartiti secondo determinati criteri.
- **altri costi**, sostenuti per portare le rimanenze nel luogo e nelle condizioni attuali.

Magazzino

La valutazione dei beni *non fungibili* avviene al costo specifico, attribuendo a ciascun oggetto di valutazione i costi allo stesso afferenti.

Magazzino

Per la determinazione del costo dei beni fungibili sono ammesse le seguenti metodologie/convenzioni:

- **FIFO (first in first out)**: i carichi vengono valorizzati in base agli effettivi costi sostenuti. Gli scarichi di magazzino vengono riferiti agli acquisti effettuati per primi;
- **LIFO (last in first out)**: Gli scarichi di magazzino vengono riferiti agli acquisti effettuati per ultimi. Pertanto nel magazzino rimangono i carichi più antichi. In caso di inflazione tale criterio abbatte il valore del magazzino;
- **Costo medio ponderato**: i carichi vengono valorizzati in base ai costi effettivamente sostenuti. La giacenza dopo il nuovo acquisto è valorizzata in base al costo medio ponderato: $(Q.tà\ giacenza \times prezzo + Q.tà\ entrata \times prezzo) / (Q.tà\ giacenza + Q.tà\ entrata)$. Gli scarichi di magazzino vengono valorizzati in base ai costi medio ponderati che si formano progressivamente.

Magazzino

- L'OIC 13 chiarisce che il valore di mercato applicabile per le materie prime, sussidiarie e di consumo è il costo di sostituzione;
- Per i semilavorati, prodotti finiti e prodotti in corso di lavorazione il valore di mercato è costituito dal valore netto di realizzo (il prezzo di vendita stimato nel normale svolgimento dell'attività, al netto dei costi necessari per il completamento della produzione e di quelli connessi con la vendita del bene).

Magazzino

Esempio di calcolo di media ponderata per movimento applicata alla voce A in giacenza:

	Quantità	Costo Unitario	Ammontare	Costo medio
Rimanenze iniziali	100	100	10.000	100
Primo acquisto	100	120	12.000	
	200		22.000	110
Primo prelievo	50	110	5.500	
	150		16.500	110
Secondo acquisto	150	150	22.500	
	300		39.000	130
Secondo prelievo	100	130	13.000	
Rimanenze finali	200		26.000	130

Il costo medio è calcolato subito dopo ogni singolo acquisto e le vendite vengono scaricate con il costo medio calcolato dopo l'ultimo acquisto effettuato.

Magazzino

Esempio di calcolo di media ponderata per periodo applicata alla voce A in giacenza:

	Quantità	Costo Unitario	Ammontare	Costo medio
Rimanenze iniziali	100	100	10.000	100
Primo acquisto	100	120	12.000	
Secondo acquisto	150	150	22.500	
	350		44.500	127
Prelievi	150	127	19.050	
Rimanenze finali	200		25.450	127

In tal caso alle quantità ed ai costi in inventario all'inizio del periodo si aggiungono gli acquisti o la produzione di un periodo (mese, trimestre, ecc.) e si determinano i nuovi costi medi ponderati. Le vendite vengono scaricate con il costo medio calcolato per l'ultimo periodo.

Magazzino

Esempio di valutazione FIFO applicata alla voce A in giacenza: 2.000 unità:

- Acquisti dell'esercizio:
- Gennaio.....(quantità) 500 (costo unitario)100
- Marzo.....(quantità) 1.000 (costo unitario)105
- Giugno.....(quantità) 1.000 (costo unitario)110
- Dicembre.....(quantità) 1.500 (costo unitario)120

•Computo costo della giacenza... $1.500 \times 120 = 180.000$

$500 \times 110 = 55.000$

= 235.000

Il metodo FIFO rispecchia l'andamento dei prezzi di mercato, appunto perché valuta il magazzino ai costi più recenti. Tale metodo inoltre in molti casi rispecchia con una certa approssimazione il flusso fisico delle voci di magazzino.

Magazzino

- Esempio di valutazione LIFO "a scatti" applicato ad una singola voce in giacenza:

	Quantità	Costo unitario	Ammontare	Costo medio
Rimanenze iniziali 2005	1.000	100	100.000	
Acquisti:				
Primo acquisto	500	110	55.000	
Secondo acquisto	200	120	24.000	
Terzo acquisto	300	130	39.000	
Quarto acquisto	200	140	28.000	
	-----		-----	
	1.200		146.000	121
	=====		=====	===
Rimanenze finali 2005	1.250			
Valorizzazione:				
Alternativa A	1.000	100	100.000	
(Incremento computato con il metodo LIFO)	250	110	27.500	

			127.500	
Alternativa B	1.000	100	100.000	
(Incremento computato con il metodo del costo medio)	250	121	30.250	

			130.250	
			=====	

Lavori in corso

- I lavori in corso di ordinazione debbono essere valutati al costo o ai corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza, anche se superiori al costo.
- I criteri di valutazione di detta posta sono:
- Il criterio della commessa completata e quello della percentuale di completamento o stato di avanzamento.

Lavori in corso

Il metodo cosiddetto della percentuale di completamento o degli stati di avanzamento.

L'applicazione di tale metodo richiede che il risultato della commessa possa essere stimato con attendibilità. Ciò avviene solo quando:

- è probabile che i benefici economici derivanti dalla commessa affluiranno all'impresa;
- il contratto stipulato con l'impresa committente stabilisce i diritti di ambo le parti sul bene che deve essere realizzato, la remunerazione prevista e i modi e i tempi del pagamento.

Lavori in corso

- Il metodo della commessa completata va applicato quando il risultato di una commessa a lungo termine non può essere stimato con attendibilità. Occorre:
 - rilevare i ricavi di commessa nei limiti dei costi di commessa sostenuti che è probabile saranno recuperati;
 - rilevare i costi di commessa come costi dell'esercizio in cui sono stati sostenuti.

Lavori in corso

- Quando è probabile che i costi totali di commessa eccederanno i ricavi di commessa, la perdita attesa deve essere immediatamente rilevata come costo.

Crediti

- In relazione ai crediti hanno rilevanza, come sottolineato dal principio OIC 15, l'origine, la natura del debitore e la scadenza.
- I crediti originati dai ricavi sono iscrivibili in bilancio se sono maturati i ricavi. Questi ultimi maturano quando è completato il processo produttivo ed è avvenuto lo scambio.
- I crediti non originati dai ricavi sono iscrivibili quando matura il titolo giuridico a ricevere il denaro.

Crediti

- La distinzione fra immobilizzazione e circolante discende dalle scelte degli amministratori.
- I crediti, di natura commerciale o finanziaria, debbono essere iscritti al loro presumibile valore di realizzo.

Crediti

- Sul presumibile valore di realizzo incide la natura del debitore.
- La svalutazione del credito deve risultare da elementi certi e precisi.
- Si può distinguere la vera e propria svalutazione dal rischio generico di mancato incasso.

Crediti

- I crediti di medio lungo termine debbono essere sottoposti ad un processo di attualizzazione.

Debiti e Fondi Rischi ed Oneri

- Per i debiti vale lo stesso principio dei crediti. Cioè l'origine, la natura del creditore e la scadenza.
- Anche i debiti sorgono in relazione ai costi o a finanziamenti accesi o ad altri titoli giuridici.
- I debiti vanno iscritti al sorgere della competenza economica del costo o del titolo giuridico che impone il pagamento.

Debiti e Fondi Rischi ed Oneri

- Anche i debiti di lungo termine debbono essere attualizzati.
- Per quanto concerne i fondi. Questi debbono essere di natura determinata, di esistenza certa o probabile, mentre sono incerti nell'ammontare o nella data di scadenza al momento della chiusura dell'esercizio.
- I fondi non possono rettificare l'attivo, né essere imputati per politiche di bilancio.

Debiti e Fondi Rischi ed Oneri

Le condizioni per l'iscrizione di "accantonamenti" sono le medesime previste per le "passività", verificare:

- l'esistenza di un'obbligazione alla data di chiusura del bilancio;
- il fatto che l'adempimento di tale obbligazione comporti l'impiego di risorse da parte dell'impresa;
- la circostanza che l'importo necessario per l'adempimento dell'obbligazione sia attendibilmente stimabile.

Debiti e Fondi Rischi ed Oneri

- Gli accantonamenti vanno iscritti nel passivo della situazione patrimoniale come fondi.
- Tali fondi vengono costituiti attraverso l'imputazione a conto economico del costo relativo all'accantonamento eseguito.
- I fondi possono essere utilizzati solo per la ragione per la quale sono stati costituiti.
- Qualora si ritenga che i fondi iscritti nel passivo siano superiori all'importo necessario per estinguere una obbligazione, il maggiore importo deve essere iscritto in C.E. come ricavo.
- Qualora le somme richieste per estinguere un'obbligazione vengano indennizzate, il credito per indennizzo deve essere tenuto distinto dal fondo. Solo in conto economico si potrà compensare il costo per l'accantonamento con il provento dell'indennizzo.

Debiti e Fondi Rischi ed Oneri

Una passività potenziale non è una vera e propria passività, in quanto non ne rispetta le condizioni proprie per l'iscrizione. Essa, infatti, può essere originata:

- da obbligazioni la cui esistenza verrà confermata solo all'avverarsi di uno o più fatti futuri;
- da obbligazioni attuali, le quali, tuttavia, non comporteranno, per il loro adempimento, alcun impiego di risorse;
- da obbligazioni attuali, le quali, tuttavia, non possono essere quantificate con sufficiente attendibilità.

Debiti e Fondi Rischi ed Oneri

Art. 2424 c.c. :

gli accantonamenti per rischi ed oneri sono destinati a coprire perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali, tuttavia, alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati o l'ammontare o la data di sopravvenienza.

OIC n. 19:

distingue le passività che danno luogo agli accantonamenti ai fondi rischi ed oneri in:

- accantonamenti per passività certe, il cui ammontare o la cui data di sopravvenienza sono indeterminate (fondi spese od oneri);
- accantonamenti per passività la cui esistenza è solo probabile (fondi rischi).

Riserve di rivalutazione

- Le riserve sono posti ideali del capitale netto, la cui formazione può essere molto diversa.
- Le cosiddette riserve di utili sono quelle accantonate in forza di una disponibilità di utili.
- Le riserve di capitale sono quelle che determinano un incremento del capitale sociale e sono ad esso assimilabili (riserva sovrapprezzo).

Riserve di rivalutazione

- Le riserve di rivalutazione sorgono solo in forza di leggi speciali.
- La distribuzione di dette riserve dipende da alcuni fattori:
 - A) trattamento fiscale;
 - B) presenza o meno nel bilancio dei beni rivalutati.

Riserve di rivalutazione

- A seconda del trattamento fiscale previsto nelle diverse leggi, le riserve possono essere “affrancate” o meno.
- Sono distribuibili solo quelle affrancate, sulle quali è già stato pagato il relativo onere d'imposta.

Riserve di rivalutazione

- Se il bene oggetto di rivalutazione è ancora presente in bilancio la riserva non può essere distribuita. In caso di alienazione del bene la riserva deve essere riassorbita.

Riserve di rivalutazione

- Da un punto di vista contabile, in genere, si presentano, ai fini della rivalutazione tre possibili soluzioni:
 1. metodo della contestuale rivalutazione del costo storico del bene e del fondo di ammortamento ad esso correlato;
 2. metodo della rivalutazione esclusiva del costo storico del cespite ammortizzabile;
 3. metodo della riduzione del fondo ammortamento in ragione della rivalutazione operata.

Riserve di rivalutazione

1° metodo

Mantiene invariata la originaria durata dell'ammortamento

	<u>Data rivalut.ne</u>
Costo storico [A]	2.000
F.do ammort.to [B]	600
Valore contabile [1]	1.400
Valore contabile post rivalutazione [2]	2.000
Coefficiente di rivalutazione [2/1] = [3]	1,428571429
Costo storico rivalutato [A*3]	2.857,14
F.do ammor.to rivalutato [B*3]	857,14
Valore contabile rivalutato	2.000,00

Riserve di rivalutazione

1° metodo (segue)

Rilevazione del saldo attivo di rivalutazione

	Dare	Avere
Immobili	857,14	
F.do ammort.to immobili		257,14
Riserva di rivalutazione		600,00

Rilevazione dell'imposta sostitutiva

	Dare	Avere
Riserva di rivalutazione	60,00	
Debiti per imposta sostitutiva		60,00

Rilevazione della fiscalità anticipata

Il DL 185/2008 prevedeva il recupero della differenza temporanea tra maggior valore civilistico dell'ammortamento e quota fiscalmente deducibile (ammortamento fiscale) per gli anni 2008, 2009 e 2010 a partire dal 2013:

	Dare	Avere
Imposte anticipate	X	
Imposte correnti, differite e anticip.te		X

Riserve di rivalutazione

2° metodo

Modifica la durata dell'ammortamento

	<u>Data rivalut.ne</u>
Costo storico	2.000,00
F.do ammort.to	600,00
Valore contabile	1.400,00
Valore contabile post rivalutazione	2.000,00
Rivalutazione	600,00
Costo storico rivalutato	2.600,00
Valore contabile rivalutato	2.000,00

Riserve di rivalutazione

2° metodo

Modifica la durata dell'ammortamento

	<u>Data rivalut.ne</u>
Costo storico	2.000,00
F.do ammort.to	600,00
Valore contabile	1.400,00
Valore contabile post rivalutazione	2.000,00
Rivalutazione	600,00
Costo storico rivalutato	2.600,00
Valore contabile rivalutato	2.000,00

Rilevazione del saldo attivo di rivalutazione

	<u>Dare</u>	<u>Avere</u>
Immobili	600,00	
Debiti per imposta sostitutiva		60,00
Riserva di rivalutazione		540,00

Riserve di rivalutazione

3° metodo

Rivalutazione per riduzione del F.do ammortamento

	<u>Data rivalut.ne</u>
Costo storico	2.000
F.do ammort.to	600
Valore contabile	1.400
Valore contabile post rivalutazione	2.000
F.do ammor.to post rivalutazione	0,00
Valore contabile rivalutato	2.000,00

Rilevazione del saldo attivo di rivalutazione

	<u>Dare</u>	<u>Avere</u>
F.do ammortamento	600,00	
Debiti per imposta sostitutiva		60,00
Riserva di rivalutazione		540,00