

La clausola generale e i principi di redazione del bilancio

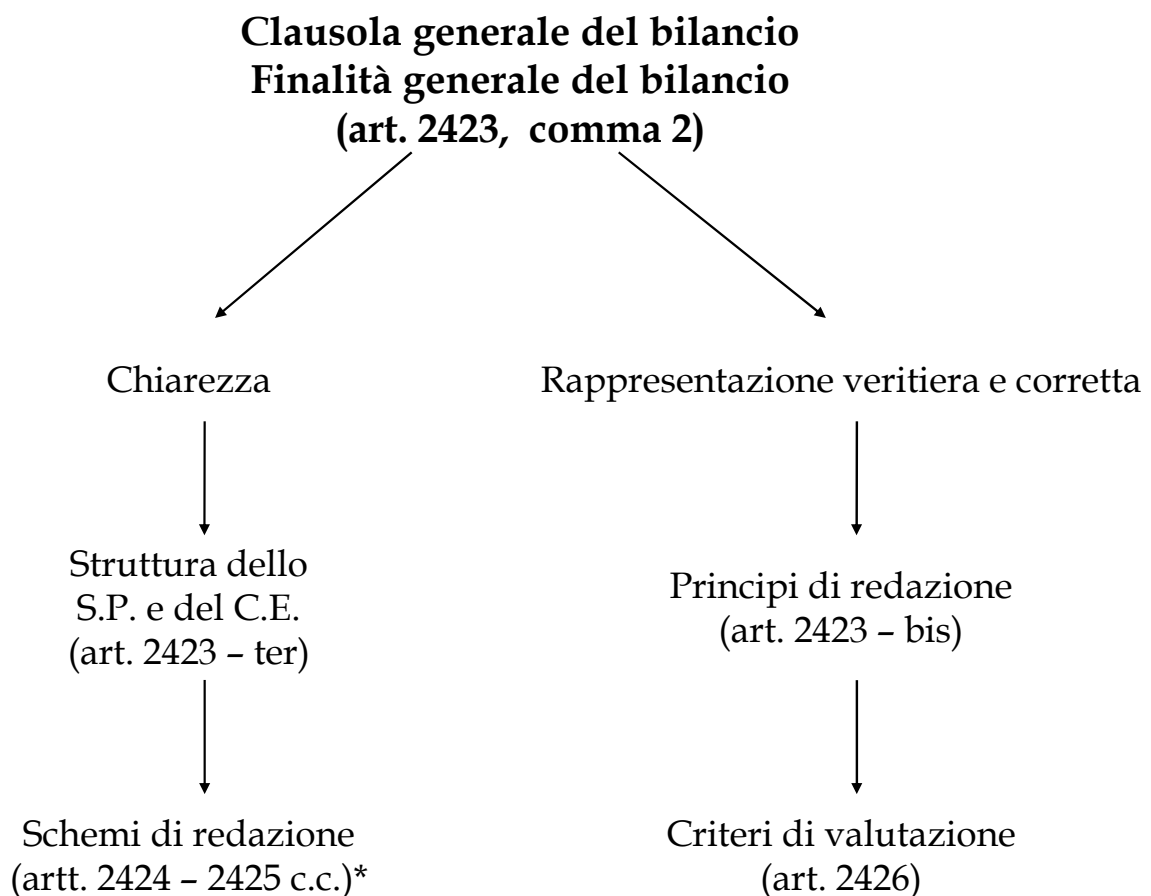
Riccardo Cimini

Ricercatore di Economia Aziendale

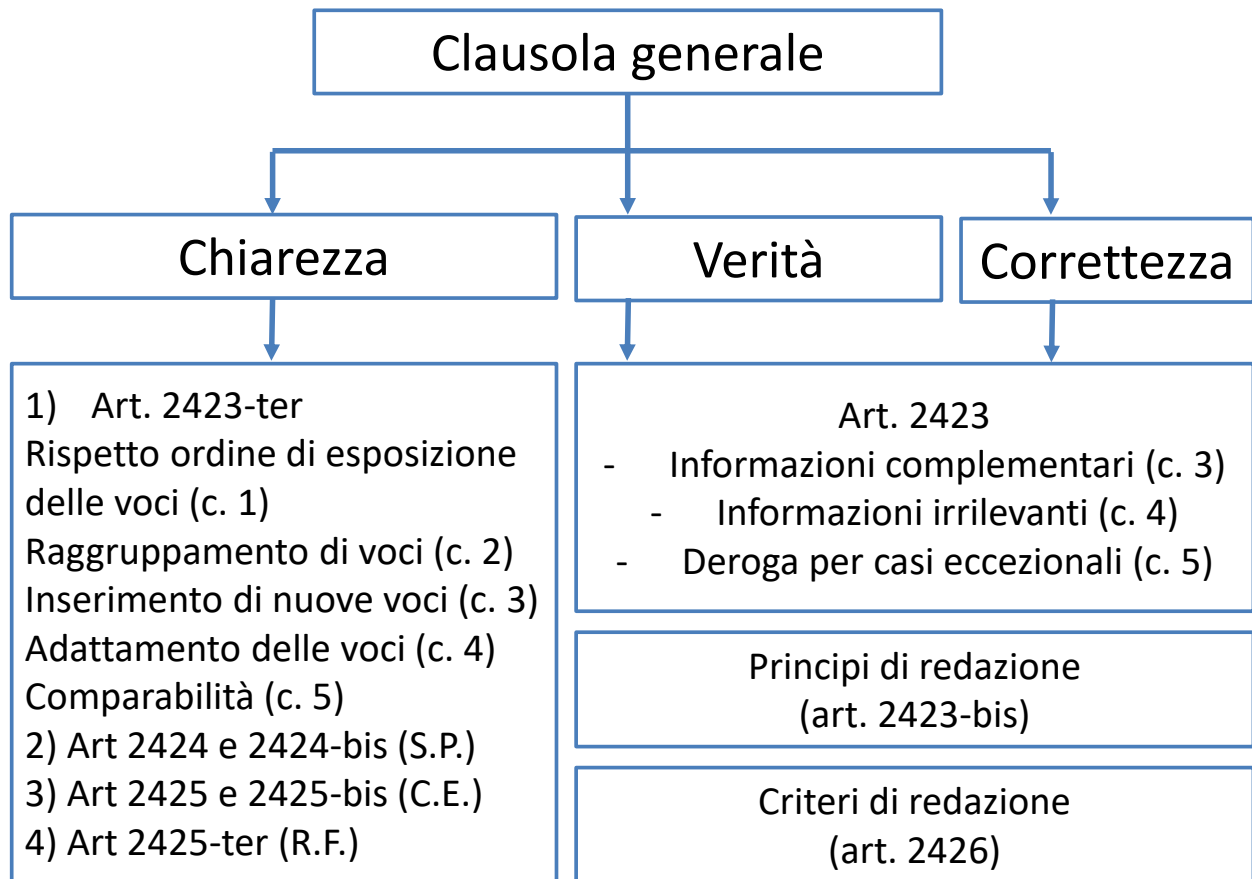
rcimini@unitus.it

A.A. 2019/2020

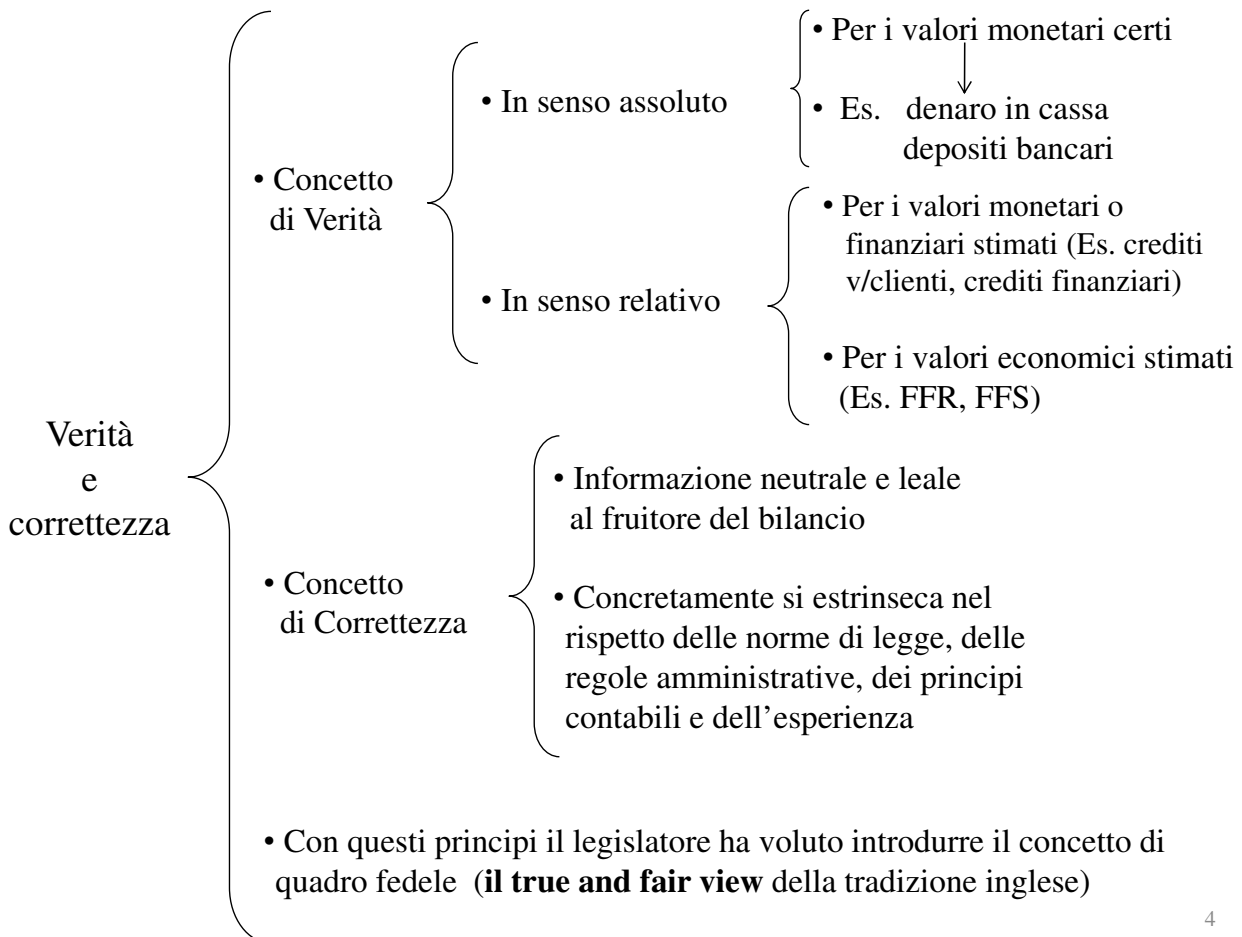
1



(*) Le regole che governano la formazione del rendiconto finanziario sono contenute nell'OIC 10



3



4

Rettifiche di casi eccezionali



Art. 2423 - Codice Civile

Redazione del bilancio

[1] Gli amministratori devono redigere il bilancio di esercizio, costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico, **dal rendiconto finanziario** e dalla nota integrativa.

[2] Il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio.

[3] Se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo.

[4] Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione.

[5] Se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione degli articoli seguenti è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata. La nota integrativa deve motivare la deroga e deve indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico. Gli eventuali utili derivanti dalla deroga devono essere iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato.

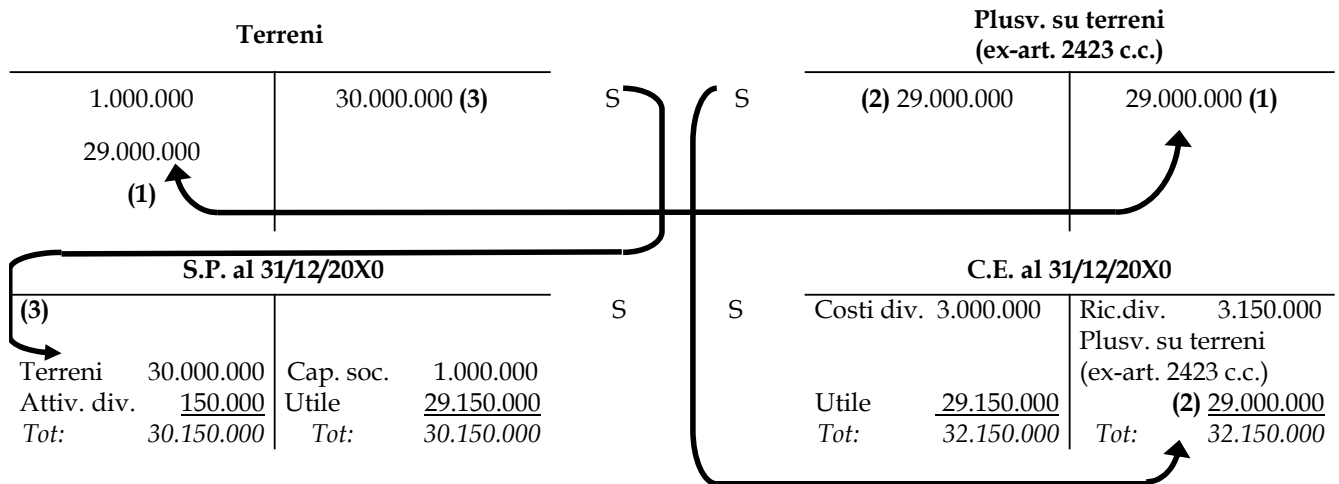
[6] Il bilancio deve essere redatto in unità di euro, senza cifre decimali, ad eccezione della nota integrativa che può essere redatta in migliaia di euro. (1)

Modalità per effettuare le scritture contabili nel caso previsto dall'art. 2423, 5° comma.

Scritture contabili del 20X0

31/12/20X0		DARE	AVERE
Terreni	D	29 M.	
Plusvalenza su terreni (ex-art.2423c.c.)	A		29 M.
31/12/20X0		DARE	AVERE
Plusvalenza su terreni (ex-art.2423c.c.)	D	29 M.	
Conto economico	A		29 M.
31/12/20X0		DARE	AVERE
Stato patrimoniale finale	D	30 M.	
Terreni	A		30 M.

Progetto di bilancio Esercizio 20X0



Assemblea del 30/04/20X1

Delibera, tra l'altro, di destinare € 29.000.000 (provenienti dalle plusv. ex-art. 2423) a Riserva non distribuibile

Scrittura contabile relativa alla destinazione dell'utile dell'esercizio 20X0

30/04/20X1		DARE	AVERE
Utile di esercizio	D	...	
Riserve non distribuibili (ex-art. 2424, 5 comma)	A		29 M.
....	A		...
...	A		...

S.P. al 31/12/20X1

Terreni 30 M.	Riserve non distr.bili 29 M.
---------------	------------------------------

Principi di redazione



Principi di
redazione
del bilancio
(art. 2423-bis, c.c.)

- Prudenza
- Continuazione della gestione
(ipotesi di valutazione)
- Prevalenza della sostanza sulla forma
- Indicazione esclusiva degli utili realizzati
alla data di chiusura dell'esercizio*
- Considerazione dei rischi e delle perdite
conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio*
- Valutazione separata degli elementi
eterogenei*
- Costanza dei criteri di valutazione
- Deroga al principio della costanza
dei criteri di valutazione

(*) Tali principi si collegano e rafforzano il principio della prudenza

**Principi di
redazione
del bilancio**
(art. 2423-bis c.c.)

- Prudenza (*n. 1*)
- Indicazione esclusiva degli utili realizzati (*n. 2*)
- Considerazione dei rischi e delle perdite conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio (*n. 4*)
- Valutazione separata degli elementi eterogenei (*n. 5*)
- Prevalenza della sostanza sulla forma (*n. 1*)
- Continuità della gestione (*n. 1*)
(ipotesi di valutazione del capitale)
- Competenza (*n. 3*)
- Costanza dei criteri di valutazione (*n. 6*)

Tali principi si collegano e rafforzano il principio della prudenza

Aspetti contabili e criteri di valutazione relativi alle immobilizzazioni

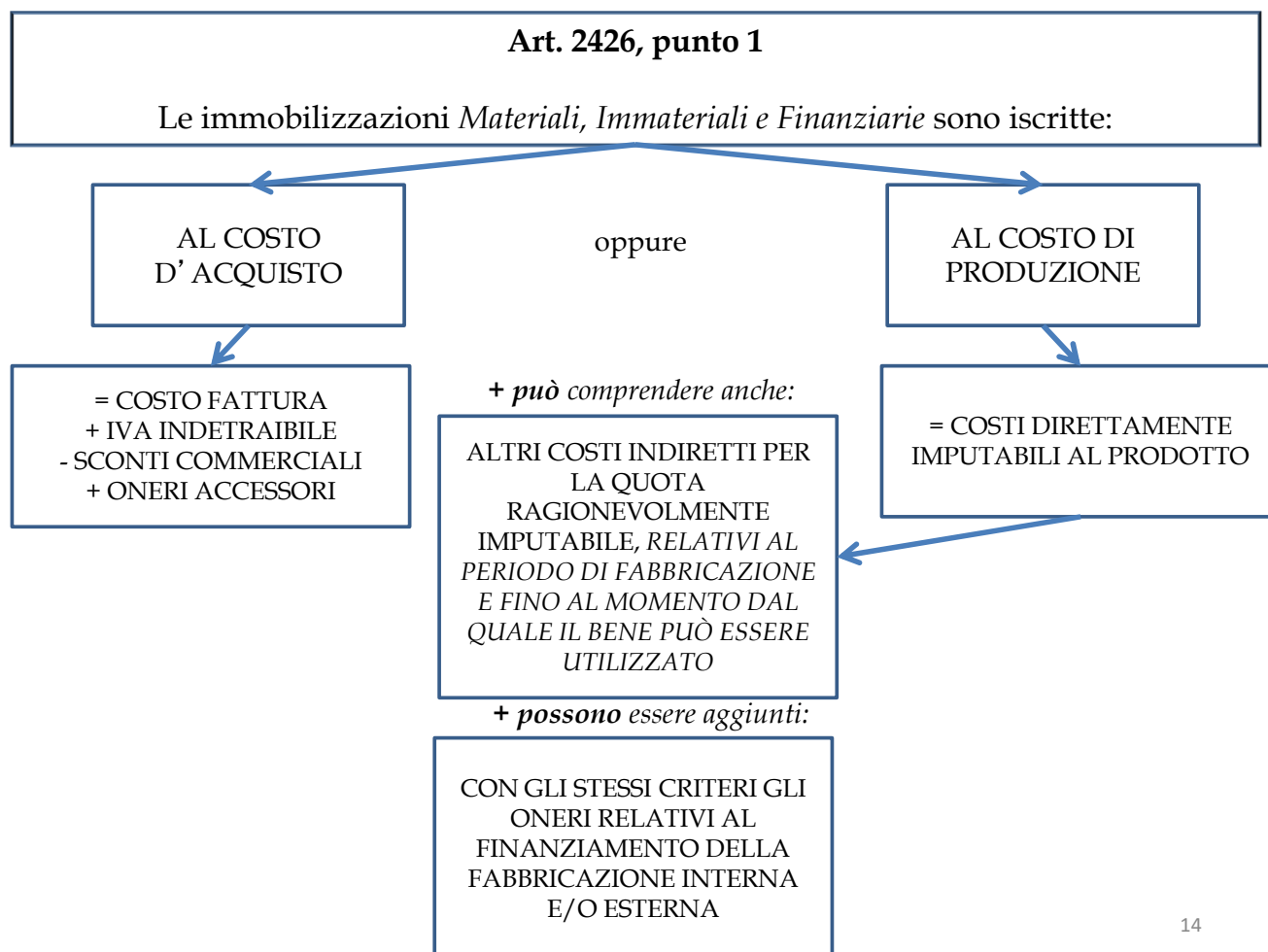
Riccardo Cimini

Ricercatore di Economia Aziendale

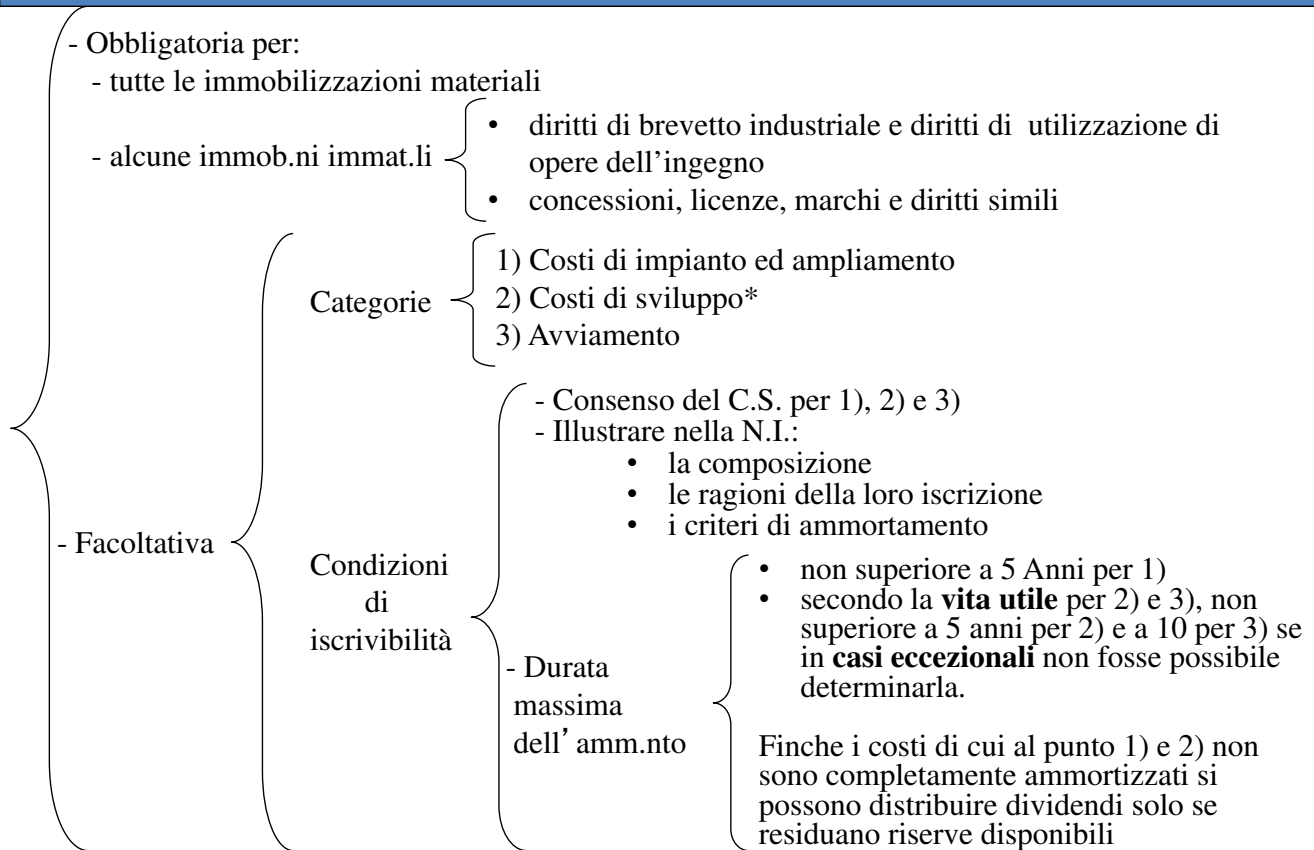
rcimini@unitus.it

A.A. 2019/2020

13



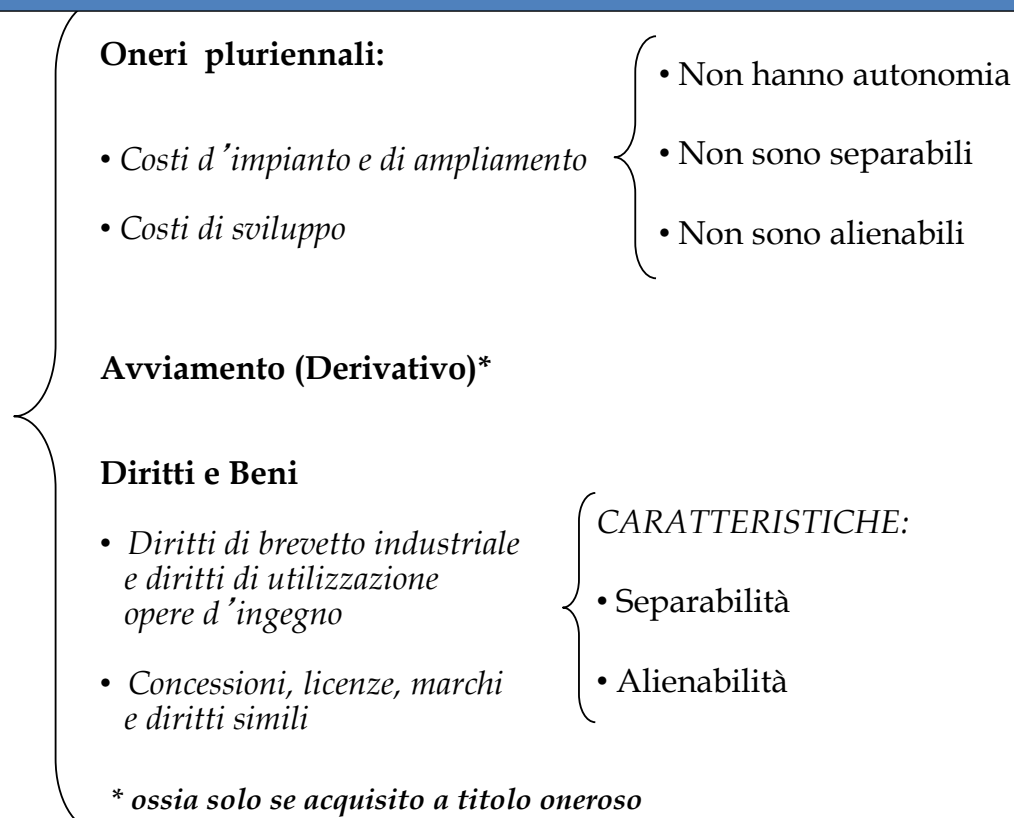
Iscrivibilità delle immobilizzazioni



(*) Fino al 31/12/2015 era consentita anche la capitalizzazione dei costi di ricerca e dei costi di pubblicità.

15

Immobilizzazioni immateriali



16

La distribuibilità degli utili in presenza di spese d'impianto e costi di sviluppo non ancora ammortizzati

17

ESEMPIO:

- Spese d'impianto
- Costi di sviluppo

Supponiamo **spese di impianto** per 50.000.

•Quota d'ammortamento annuale: da 1 € a € 50.000 in qualunque esercizio, non oltre il 5° .

Supponiamo, nel 1° periodo, una quota di ammortamento pari a € 15.000.

In tal caso, il valore residuo contabile al termine del 1° anno è pari a € 35.000 (50.000 - 15.000).

In tal caso:

•L'azienda non può dar luogo a distribuzione degli utili:

a) fino a quando tali spese non siano state completamente ammortizzate

b) a meno che la società costituisca riserve **non disponibili** di pari importo alle spese non ammortizzate, ossia per € 35.000

18

segue ...

Spese d' impianto	Ammortamento spese d' impianto	
50.000	15.000	15.000

Scrittura contabile dell' ammortamento al 31.12.20X0:

31/12/x0	...	Ammortamento spese d' impianto	D	15.000,00	
31/12/x0	...	Spese d' impianto	A		15.000,00

Scrittura contabile della chiusura delle spese d' impianto allo SP finale al 31.12.20X0 (*):

31/12/x0	...	SP finale	D	x	
31/12/x0	A		
31/12/x0	...	Spese d' impianto	A		35.000,00

(*) Ricordiamo, per completezza, che il conto Ammortamento spese d' impianto, verrà chiuso, tra i costi, a Conto economico.

19

Ipotesi a) Utili conseguiti > Spese d' impianto non ammortizzate

Supponiamo che lo Stato patrimoniale della società accolga i seguenti valori

STATO PATRIMONIALE 31/12/20X0

Spese d' impianto (da ammortizzare)	35.000	Capitale sociale	200.000
<i>Altre attività</i>	<u>225.000</u>	Utile	<u>60.000</u>
	260.000		260.000

All' atto della destinazione dell' utile (esercizio 20X1)*:

xx/xx/x1	...	Utile d' esercizio	D	60.000,00	
xx/xx/x1	...	Riserva legale	A		3.000,00
xx/xx/x1	...	Riserva non distribuibile	A		35.000,00
xx/xx/x1	...	Azionisti c/dividendi	A		22.000,00

(*) Dopo l' approvazione del bilancio da parte dell' assemblea (entro 4 mesi dalla chiusura dell' esercizio)

20

Ipotesi b) Utili conseguiti < Spese d' impianto non ammortizzate

Supponiamo che lo Stato patrimoniale della società accolga i seguenti valori

STATO PATRIMONIALE 31/12/20X0

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 70%;">Spese d' impianto (da ammortizzare)</td> <td style="text-align: right; width: 30%;">35.000</td> </tr> <tr> <td><i>Altre attività</i></td> <td style="text-align: right;"><u>175.000</u></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">215.000</td> </tr> </table>	Spese d' impianto (da ammortizzare)	35.000	<i>Altre attività</i>	<u>175.000</u>		215.000	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 70%;">Capitale sociale</td> <td style="text-align: right; width: 30%;">200.000</td> </tr> <tr> <td>Utile</td> <td style="text-align: right;"><u>15.000</u></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">215.000</td> </tr> </table>	Capitale sociale	200.000	Utile	<u>15.000</u>		215.000
Spese d' impianto (da ammortizzare)	35.000												
<i>Altre attività</i>	<u>175.000</u>												
	215.000												
Capitale sociale	200.000												
Utile	<u>15.000</u>												
	215.000												

All' atto della destinazione dell' utile (esercizio 20X1):

xx/xx/x1	...	Utile d' esercizio	D	15.000,00	
xx/xx/x1	...	Riserva legale	A		750,00
xx/xx/x1	...	Riserva non distribuibile	A		14.250,00

21

La riserva legale non è disponibile fin quando non ha raggiunto i limiti previsti dal Codice Civile

Art. 2430 Cod. Civ.: In ogni esercizio deve essere accantonato almeno il 5% degli utili netti a riserva legale, fino a che questa non abbia raggiunto il quinto (20%) del capitale sociale.

La riserva legale è pertanto disponibile solamente per la parte che eccede 1/5 (20%) del capitale sociale. Ma questo non capita nella realtà, perché raggiunto tale limite, la parte eccedente non è giuridicamente riserva legale, ma riserva straordinaria che, se non è appositamente destinata a coprire specifici rischi, è disponibile.

Non sono disponibili le riserve speciali costituite per atto costitutivo (statuto) o per delibera assembleare.

22

Caso 1

Si consideri il seguente stato patrimoniale
(prima dell' approvazione da parte dell' assemblea)

STATO PATRIMONIALE 31/12/n

Costi impianto e ampliamento (da ammortizzare)	100	Capitale sociale	100
.....		Riserva legale	20
.....		Riserva straordinaria	100
		Utile d' esercizio	50
		

In questo caso, esiste una riserva disponibile (quella **straordinaria**) che copre per intero i costi d' impianto e ampliamento non ancora ammortizzati. Pertanto gli utili possono essere distribuiti. Inoltre, in questo caso, la riserva legale è pari ad 1/5 del capitale sociale; si possono perciò distribuire tutti gli utili (50) senza provvedere all' accantonamento annuale a riserva legale.

xx/xx/x1	...	Utile d' esercizio	D	50,00	
xx/xx/x1	...	Azionisti c/dividendi	A		50,00

23

Caso 2

Sia dato il seguente stato patrimoniale
(prima dell' approvazione da parte dell' assemblea)

STATO PATRIMONIALE 31/12/n

Costi impianto e ampliamento (da ammortizzare)	100	Capitale sociale	100
.....		Riserva legale	20
.....		Utile d' esercizio	50
		

In questa ipotesi non è possibile distribuire utili in quanto non esiste alcuna riserva disponibile, sufficiente per la copertura dei costi di impianto e di ampliamento

xx/xx/x1	...	Utile d' esercizio	D	50,00	
xx/xx/x1	...	Riserva straordinaria	A		50,00

24

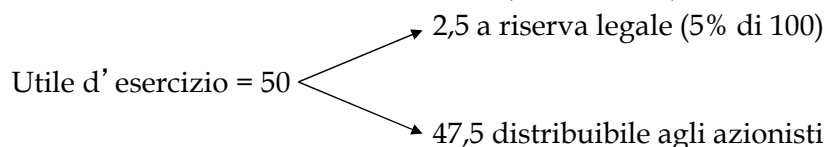
Caso 3

Si consideri il seguente stato patrimoniale

STATO PATRIMONIALE 31/12/n			
Costi impianto e ampliamento (da ammortizzare)	100	Capitale sociale	100
.....		Riserva legale	10
.....		Riserva straordinaria	100
		Utili	50
		

In questo caso, si possono distribuire gli utili che residuano dopo aver provveduto all'accantonamento del 5% a riserva legale perché non ha raggiunto 1/5 del capitale sociale.

Gli utili distribuibili ammontano così a $(50 - 5\% \times 50) = 47,5$



Ricordiamo che la distribuzione degli utili di periodo avviene dopo la destinazione dell'utile di esercizio da parte dell'assemblea che approva il bilancio (entro il mese di aprile dell'anno n+1). Nel nostro caso abbiamo:

xx/xx/x1	...	Utile d'esercizio	D	50,00	
xx/xx/x1	...	Riserva legale	A		2,50
xx/xx/x1	...	Azionisti c/dividendi	A		47,50

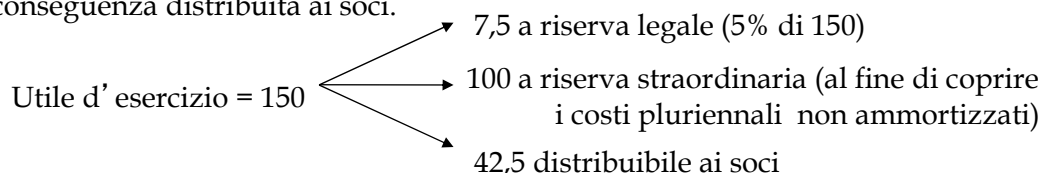
25

Caso 4

Sia dato il seguente stato patrimoniale

STATO PATRIMONIALE 31/12/n			
Costi impianto e ampliamento (da ammortizzare)	100	Capitale sociale	100
.....		Riserva legale	10
.....		Utili	150
		

In questa situazione, l'utile d'esercizio va assegnato innanzitutto alla riserva legale per un importo di 7,5 (5% di 150); il residuo - se si vuole avere la possibilità di distribuire utili - va destinato a una riserva disponibile per un ammontare pari a 100, a copertura dei costi di impianto e ampliamento non ancora ammortizzati, e la parte residua, pari a 42,5, può essere di conseguenza distribuita ai soci.

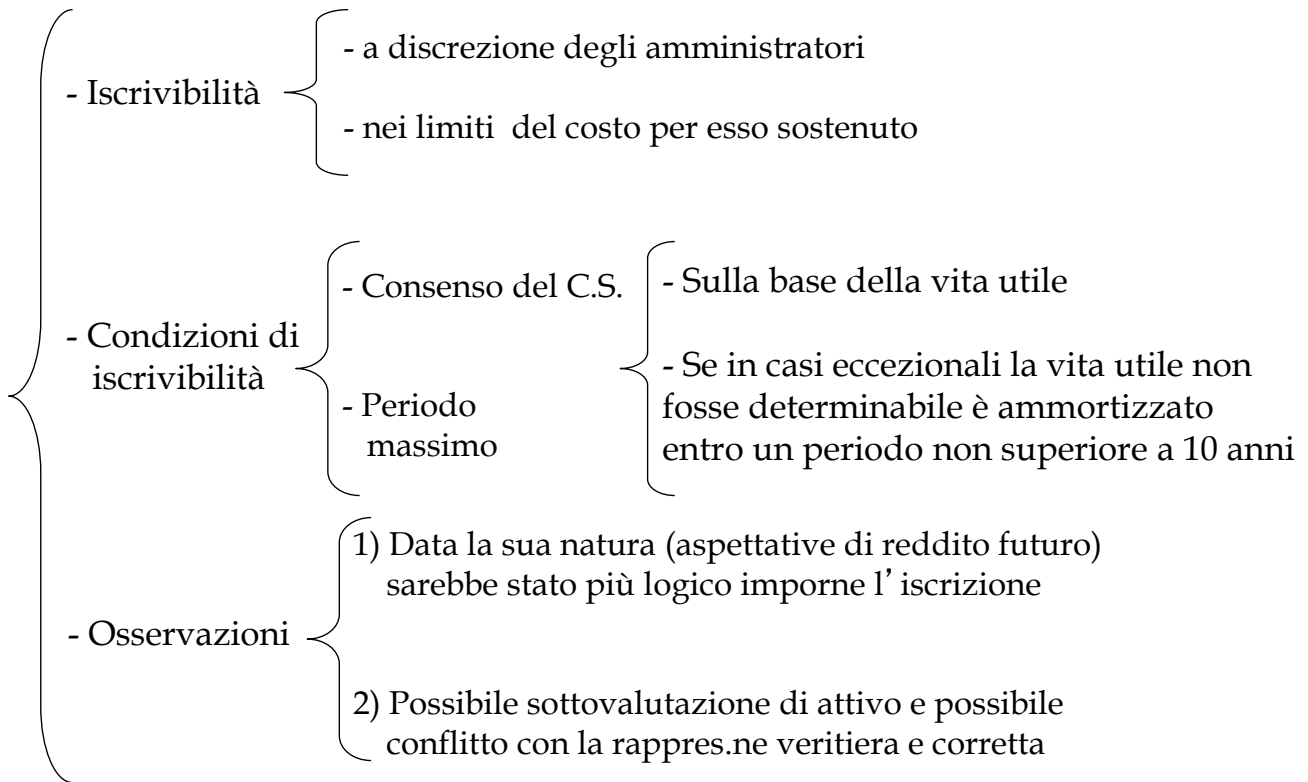


Ricordiamo che la distribuzione degli utili di periodo avviene dopo la destinazione dell'utile di esercizio da parte dell'assemblea che approva il bilancio (entro il mese di aprile dell'anno n+1). Nel nostro caso abbiamo:

xx/xx/x1	...	Utile d'esercizio	D	150,00	
xx/xx/x1	...	Riserva legale	A		7,50
xx/xx/x1	...	Riserva straordinaria	A		100,00
xx/xx/x1	...	Azionisti c/dividendi	A		42,50

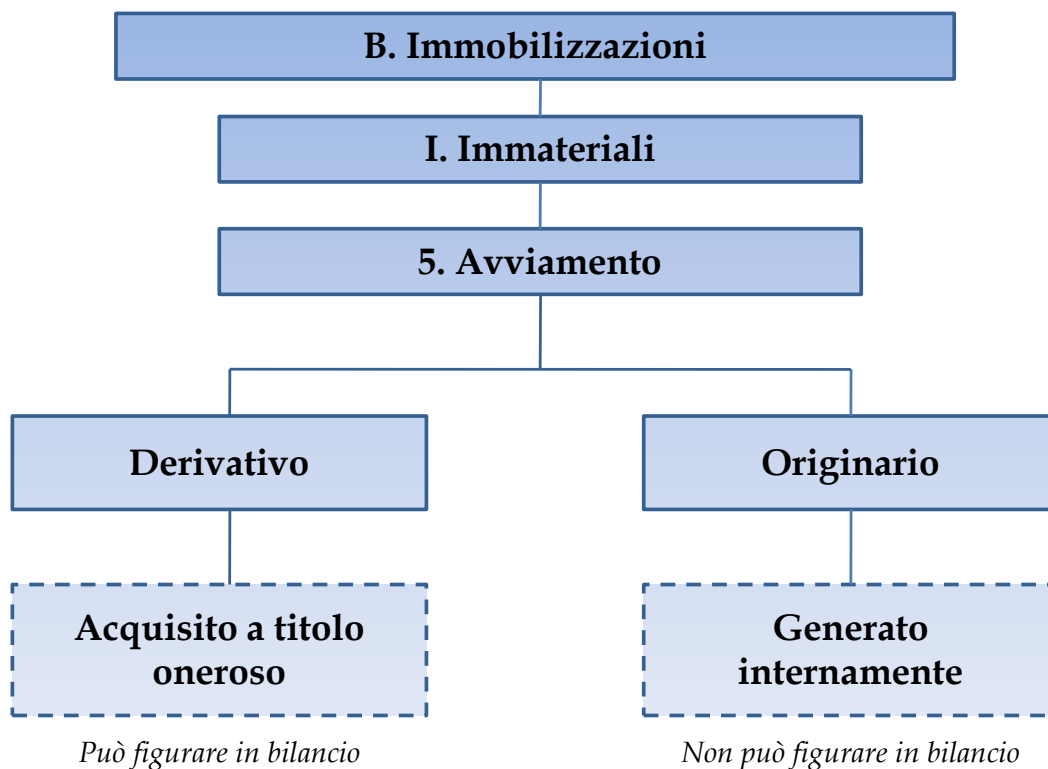
26

Avviamento Art. 2426, 1° c. Punto 6)



27

Tipologie di avviamento



28

Regole per la rilevazione contabile

- Sulla base del C.C. art. 2426, c. 1, punto 6.

- L' avviamento è iscritto in bilancio se acquisito a titolo oneroso e nei limiti del costo sostenuto.
- L' iscrizione in bilancio è condizionata al consenso del collegio sindacale.
- L' avviamento deve essere ammortizzato sulla base della vita utile.
- Il periodo massimo entro cui ammortizzare l' avviamento è pari a 10 anni, se in casi eccezionali fosse impossibile determinare la vita utile

- Principi Contabili IASB, IFRS 3, IAS 36 e IAS 38.

- L' avviamento viene inizialmente rilevato come differenza tra il prezzo di acquisto e la corrispondente quota delle attività e delle passività acquisite, valutate a valori correnti.
- **L' avviamento non "deve" essere ammortizzato.**
- Annualmente, o più frequentemente se ne ricorrono presupposti, l' avviamento deve essere sottoposto ad **impairment test** per verificare la presenza di eventuali perdite di valore da iscrivere nel conto economico.

29

L' avviamento viene comunemente calcolato per differenza tra il valore di cessione di un' azienda o di un ramo di azienda ed il Capitale Netto di Funzionamento (C.N.F.) della stessa azienda espresso a valori correnti, denominato Capitale Netto Rettificato (C.N.R.) espresso anche con il simbolo K.

30

Supponiamo i seguenti dati espressi (alla data di cessione):

	Valori contabili	Valori correnti
Impianti	240.000	250.000
Merci	60.000	100.000
Crediti	80.000	80.000
Totale attivo (a valori correnti):	380.000	430.000
Debiti (a valori correnti):	<u>(200.000)</u>	<u>(200.000)</u>
Valore netto contabile (a valori correnti) CNR	180.000	230.000

Supponiamo ancora che i suddetti elementi:

- 1) costituiscano un ramo d'azienda
- 2) il valore di cessione di questo "ramo", stimato da un perito indipendente, sia pari a € 300.000

31

Sulla base dei suddetti dati, l'avviamento è pari a € 70.000, come risulta dal seguente calcolo:

Valore di cessione dell'azienda	300.000
- Capitale netto di funzionamento del suddetto ramo, espresso a valori correnti	<u>230.000</u>
= Avviamento	70.000

Rilevazioni contabili per l'acquirente

Scrittura di rilevazione dell'avviamento all'atto dell'acquisto

xx/xx/xx	...	Impianti	D	250.000,00	
xx/xx/xx	...	Merci	D	100.000,00	
xx/xx/xx	...	Crediti v/clienti	D	80.000,00	
xx/xx/xx	...	Avviamento	D	70.000,00	
xx/xx/xx	...	Debiti v/fornitori	A		200.000,00
xx/xx/xx	...	Debiti v/cedente	A		300.000,00

32

Scrittura di ammortamento dell'avviamento al 31 Dicembre 20X0*

31/12/x0	...	Ammortamento avviamento	D	14.000,00	
31/12/x0	...	Avviamento	A		14.000,00

STATO PATRIMONIALE 31/12/20X0

<i>Immob.ni immateriali</i>	
Avviamento	56.000

CONTO ECONOMICO 31/12/20X0

Ammortamento avviamento	14.000
-------------------------	--------

(*) Si suppone che la vita utile dell'avviamento sia pari a 5 anni

33

Trattamento contabile dell'avviamento per i principi IAS/IFRS

Ipotesi A)

Il valore dell'avviamento è confermato da una perizia di stima redatta da un professionista indipendente

STATO PATRIMONIALE 31/12/20X0

<i>Immob.ni immateriali</i>	
Avviamento	70.000

CONTO ECONOMICO 31/12/20X0

Ammortamento avviamento	0
-------------------------	---

34

Trattamento contabile dell' avviamento per i principi IAS/IFRS

Ipotesi B)

Il valore dell' avviamento è confermato dal perito solo per € 50.000

STATO PATRIMONIALE 31/12/20X0	
<i>Immob.ni immateriali</i>	
Avviamento	50.000

CONTO ECONOMICO 31/12/20X0	
Svalutazione avviamento	20.000

35

FOCUS:
***Calcolo del valore di recupero di beni
immobilizzati destinati alla vendita
(valore di realizzo diretto)***

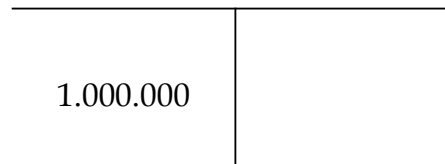
36

Valore di realizzo diretto

Supponiamo che:

- a) un'impresa immobiliare abbia acquistato un immobile a € 1.000.000;
- b) l'immobile abbia una vita utile pari a 50 anni, per cui la quota di ammortamento annuale è pari a € 20.000;
- c) al termine del primo anno, il valore di presumibile realizzo diretto dell'immobile sia pari a € 900.000.

Immobilii



Al 31/12 si rileva la quota di ammortamento dell'immobile

Ammortamento immobili		F.do amm.to immobili			
20.000			20.000		
xx/xx/n	...	Ammortamento immobili	D	20.000,00	
xx/xx/n	...	F.do amm.to immobili	A		20.000,00

Valore di realizzo diretto

Il valore residuo contabile dell'immobile, dopo l'ammortamento, è pari a € 980.000, pari alla differenza tra il costo storico e il fondo ammortamento.

Il suddetto valore di **costo** può trovare iscrizione in bilancio soltanto se è inferiore al **valore di presumibile realizzo diretto** dell'immobile, ossia al prezzo di mercato dello stesso immobile (principio della ragionevolezza).

Nel nostro caso, il valore di costo è pari a € 980.000, il valore di presumibile realizzo diretto è pari a € 900.000, per cui è necessario **svalutare** l'immobile per la differenza, pari a € 80.000.

Immobilii		F.do amm.to immobili		Sval.ne straordinaria	
1.000.000	80.000		20.000	80.000	
xx/xx/n	...	Sval.ne straord.ria immobili	D	80.000,00	
xx/xx/n	...	Immobilii	A		80.000,00

Dopo aver operato la svalutazione straordinaria, l'immobile sarà iscritto in bilancio a € 900.000, ossia al suo valore di presumibile realizzo diretto.

Stato patrimoniale

ATTIVO

B) Immobilizzazioni

II. Immobilizzazioni materiali

1) Terreni e fabbricati 900.000

Conto economico

B) Costi della produzione

10) Ammortamenti e svalutazioni

b) Ammortamento delle immobilizzazioni 20.000

materiali

c) Altre svalutazioni delle immobilizzazioni 80.000

39

Esempio di ripristino di valore dell' immobile

Riprendendo l' esempio precedente:

- Supponiamo che al termine del 4° anno l' immobile viene sottoposto a **procedura di impairment**, che attribuisce allo stesso un valore di € 950.000
- Valore residuo contabile al termine del 4° anno se non fosse stata operata la svalutazione (Costo storico 1.000.000 - f.do amm.to dopo 4 anni 80.000)... € 920.000
- Valore residuo contabile al termine del 4° anno € 844.900⁽¹⁾
- Il ripristino è ammesso per un valore massimo di € 75.100

⁽¹⁾ Così calcolato:

Costo storico	1.000.000
- amm.nto per 1 anno (2% di 1.000.000)	20.000
- svalutazione per perdita durevole al termine del 1° anno	80.000
Valore residuo contabile al termine del 1° anno	900.000
Amm.nto per il 2° , 3° e 4° anno $(900.000 / 49) \times 3$	55.100
Valore residuo contabile al termine del 4° anno	844.900

Rilevazione contabile del ripristino di valore

	DARE	AVERE
Immobili	75.100	
Ripristini di valore di immobilizzazioni*		75.100
<hr/>		
Ripristini di valore di immobilizzazioni	75.100	
Conto Economico		75.100
<hr/>		
Stato Patrimoniale finale	920.000	
Immobili		920.000

(*) Il documento interpretativo n. 1 al Principio contabile n. 12 “Classificazione nel C.E. dei costi e dei ricavi” dispone che i ripristini di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali sono iscritti nella voce A) 5. *Altri ricavi e proventi* del C.E.⁴¹

Stato patrimoniale

ATTIVO

B) Immobilizzazioni

II. Immobilizzazioni materiali

1) Terreni e fabbricati 920.000

Conto economico

A) Valore della produzione

5) Altri ricavi e proventi 75.100

***Esercitazione sul realizzo indiretto dei beni
“d’uso” nel caso di perdite durevoli di valore***

- Costi di acquisto dell’impianto, € 225.000
- Costo della Combinazione produttiva, € 150.000,00
- Prezzo presunto di vendita, € 120.000,00

43

Il nostro codice civile

“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.”

Codice civile, Art. 2426, comma 1, punto 3

Esempio

Supponiamo che:

1) la data azienda abbia acquistato un impianto del valore di € 225.000,00, durata media cinque anni, da cui si desume una quota di ammortamento annuale di € 45.000,00;

2) il costo di prodotto della stessa azienda sia pari ad € 150.000, così composto:

Fattori produttivi	Valore	%
Materie prime	60.000 ,00	40%
Manodopera	30.000 ,00	20%
Ammortamento macchine	45.000 ,00	30%
Costi generali	<u>15.000 ,00</u>	<u>10%</u>
TOT:	<u>150.000 ,00</u>	<u>100%</u>

3) che i prevedibili ricavi di vendita per i prossimi quattro periodi amministrativi siano pari alle seguenti ipotesi.

45

Ipotesi di valutazione

1° ipotesi

Ricavi di vendita	>	Costo del prodotto	Esercizio in utile
200		150	



Impianti e rimanenze vengono iscritte al costo

2° ipotesi

Ricavi di vendita	=	Costo del prodotto	Esercizio in pareggio
150		150	



Impianti e rimanenze vengono iscritte al costo

46

3° ipotesi

Ricavi di vendita 120	<	Costo del prodotto 150	Esercizio in perdita temporanea, ossia perdita per un solo periodo
--------------------------	---	---------------------------	---



Gli impianti vengono iscritti al costo
Le rimanenze vengono svalutate

4° ipotesi

Ricavi di vendita 120	<	Costo del prodotto 150	Esercizio in perdita permanente, ossia per più periodi
--------------------------	---	---------------------------	---



Vanno svalutate sia le rimanenze che gli impianti

Analizziamo quest'ultimo caso, supponendo che i ricavi di vendita per i prossimi 4 esercizi siano pari a € 120.000

Calcolo della perdita durevole

Costo originario dell' impianto	225.000
- Ammortamento al termine del 1° anno	45.000
Valore residuo contabile al termine del 1° anno	180.000
Valore recuperabile sulla base dei ricavi futuri (80% di 180.000 *)	144.000
Perdita durevole (svalutazione straordinaria)	36.000

Componenti negativi di reddito al termine del 1° anno

Ammortamento	45.000
Svalutazione straordinaria (per perdita durevole)	36.000
	81.000

(*) 80% deriva dal rapporto tra il prezzo presunto di vendita, € 120.000 ed il costo della combinazione produttiva € 150.000

Alternative per calcolare la svalutazione straordinaria

A)

Ammortamento annuale	45.000
Recupero annuale (80% di 45.000)	36.000
Mancato recupero annuale	<u>9.000</u>
Mancato recupero per 4 anni (9.000 x 4)	<u>36.000</u>

B)

Ammortamento annuale	45.000
Recupero annuale (80% di 45.000)	36.000
Recupero nei prossimi 4 anni (36.000 x 4)	144.000
Valore residuo contabile al termine del 1° anno	180.000
-Recupero futuro nei prossimi 4 anni	<u>144.000</u>
Perdita durevole	<u>36.000</u>

49

xx/xx/n	...	Svalutazione straordinaria	D	36.000,00	
xx/xx/n	...	Impianti	A		36.000,00

xx/xx/n	...	Ammortamento impianti	D	45.000,00	
xx/xx/n	...	F.do amm.to impianti	A		45.000,00

Impianti

225.000	36.000
---------	--------

F. Ammortamento impianti

	45.000
--	--------

Svalutazione straordinaria

36.000

Ammortamento impianti

45.000

50

Impostazioni di bilancio

STATO PATRIMONIALE 31/12/20X0

Impianti	144.000	...
...		...

CONTO ECONOMICO 31/12/20X0

Ammortamento impianti	45.000	
Svalutazione straordinaria	36.000	
...

*

* *

Ciò che abbiamo detto per i F.F.R. vale anche per altri “beni d’ uso”, come per esempio le materie prime, le quali, nel caso di ricavi di vendita inferiori al costo di prodotto, vanno svalutate per la percentuale non recuperata.

Esempio:	
Costi materie prime in rimanenza	€ 12.500,00
Prezzo di vendita dei prodotti	€ 120.000,00
Costo del prodotto	€ 150.000,00
Percentuale di recupero (indiretto delle materie prime)	80%
Valutazione delle rimanenze di materie prime al fine del calcolo del capitale e del reddito (80% di 12.500)	€ 10.000,00

Esempio di ripristino di valore dell' impianto

Riprendendo l' esempio precedente (svalutazione impianti):

- Supponiamo che al termine del 3° anno l' impianto viene sottoposto a **procedura di impairment**, che attribuisce allo stesso un valore di € 95.000
- Valore residuo contabile al termine del 4° anno se non fosse stata operata la svalutazione (Costo storico 225.000 – f.do amm.to dopo 3 anni 135.000)... € 90.000
- Valore residuo contabile al termine del 3° anno € 72.000⁽¹⁾
- Il ripristino è ammesso per un valore massimo di € 18.000

⁽¹⁾ Così calcolato:

Costo storico	225.000
- amm.nto per 1 anno	45.000
- svalutazione per perdita durevole al termine del 1° anno	36.000
Valore residuo contabile al termine del 1° anno	144.000
Amm.nto per il 2° e 3° anno $(144.000/4) \times 2$	72.000
Valore residuo contabile al termine del 3° anno	72.000

53

Rilevazione contabile del ripristino di valore

	DARE	AVERE
Impianti	18.000	
Ripristini di valore di immobilizzazioni*		18.000
Ripristini di valore di immobilizzazioni	18.000	
Conto Economico		18.000
Stato Patrimoniale finale	90.000	
Impianti		90.000

(*) Il documento interpretativo n. 1 al Principio contabile n. 12 “Classificazione nel C.E. dei costi e dei ricavi” dispone che i ripristini di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali sono iscritti nella voce A) 5. *Altri ricavi e proventi* del C.E. ⁵⁴

Stato patrimoniale

ATTIVO

B) Immobilizzazioni

II. Immobilizzazioni materiali

2) Impianti e macchinario 90.000

Conto economico

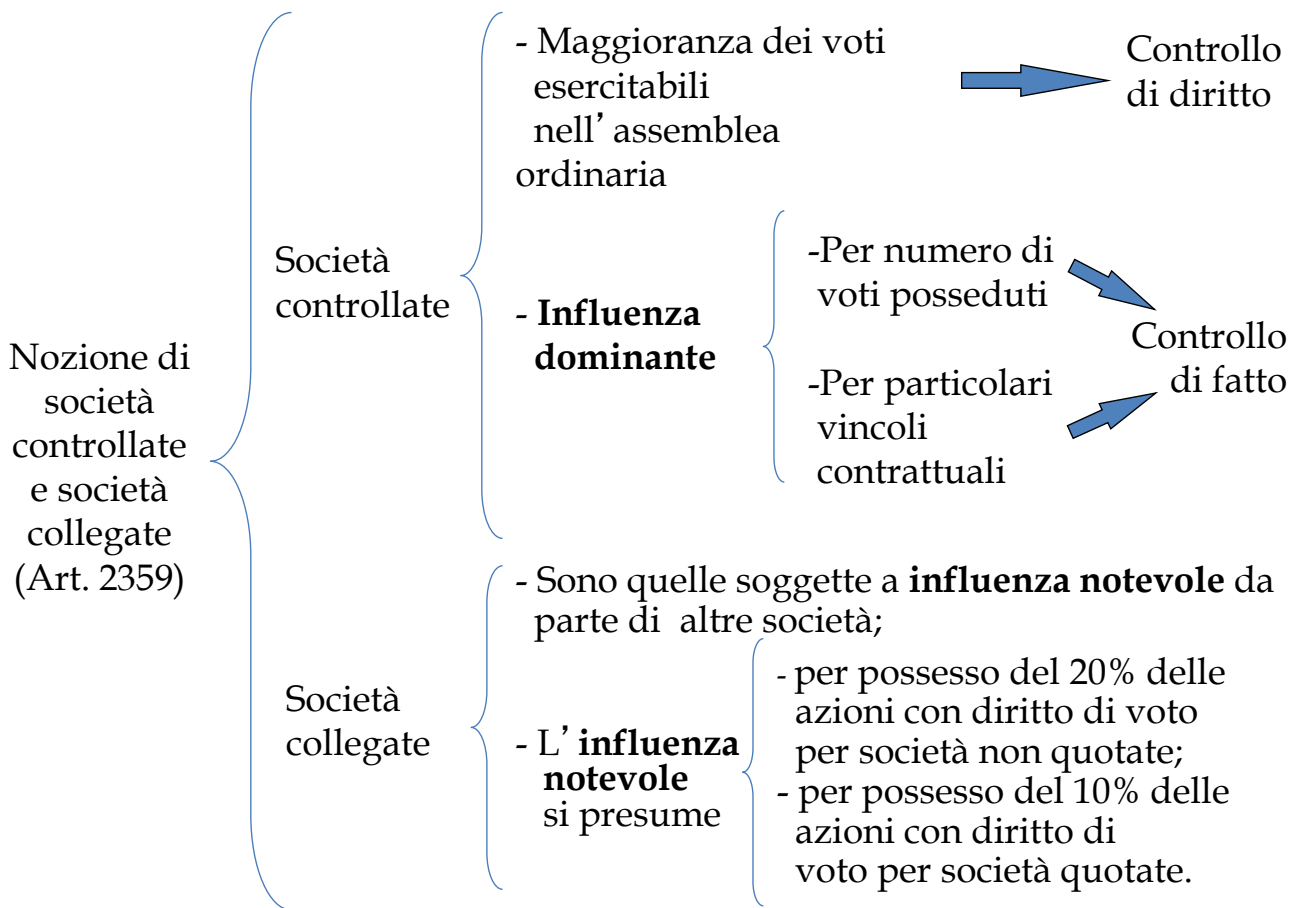
A) Valore della produzione

5) Altri ricavi e proventi 18.000

55

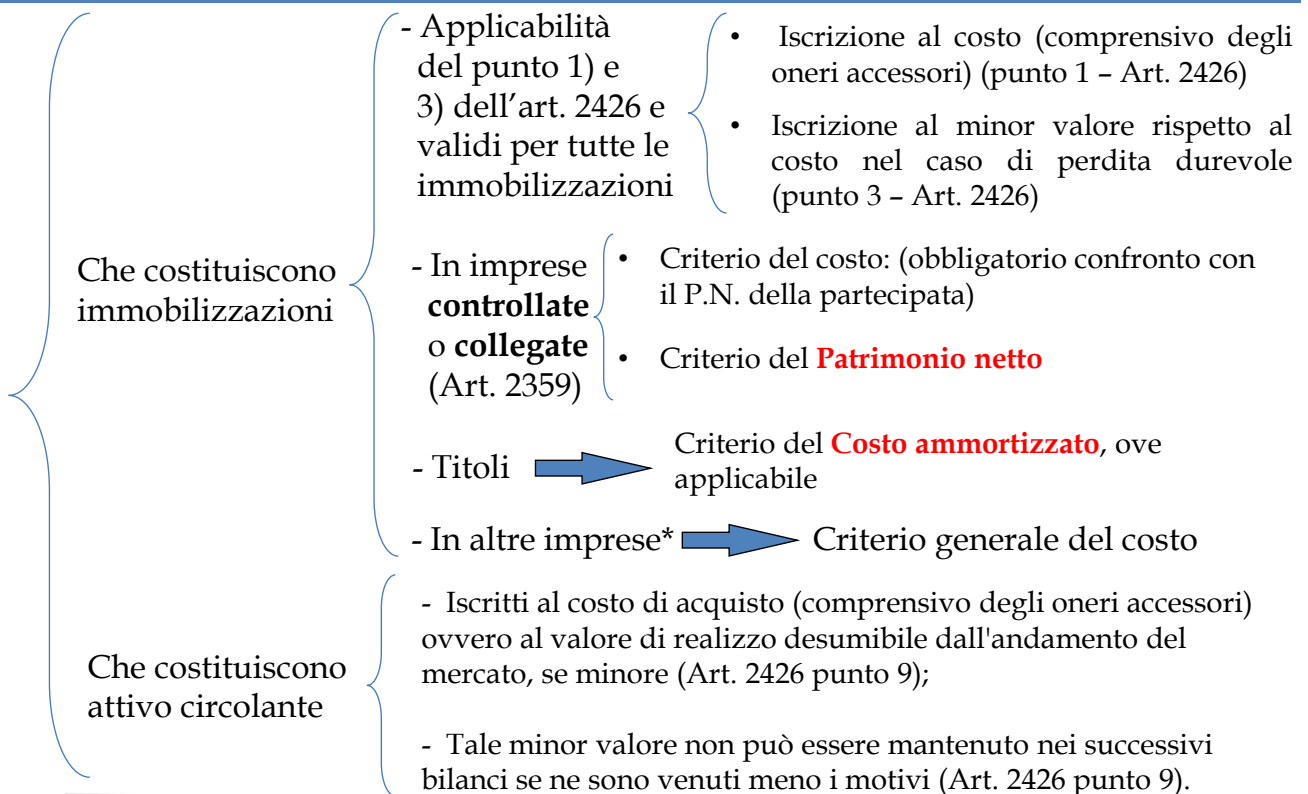
VALUTAZIONI DI BILANCIO SECONDO IL CODICE CIVILE

*Le immobilizzazioni
finanziarie*



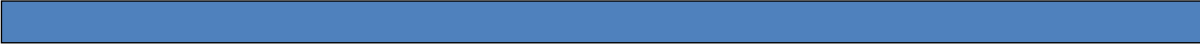
57

Titoli e partecipazioni nel codice civile



(*) "Le partecipazioni in altre imprese in misura non inferiore a quelle stabilite dal 3° comma dell' art. 2359 (per le società collegate) si presumono immobilizzazioni" (Art. 2424-bis, c.2)

58



3. Criteri di valutazione delle partecipazioni costituenti immobilizzazioni

59

***a) Il metodo del costo
(e le perdite durevoli di valore...)***

60

Caso n. 1

(maggiore valore del costo giustificato dalla stima dei beni della partecipata)

Supposti i seguenti dati:

- La Soc. A acquista il 100% delle azioni costituenti il Cap. Sociale della Soc. B, per € 12.500;
- Il Capitale Netto Contabile della Soc. B al momento dell'acquisto della Part.ne sia pari a € 9.500, così composto:

Stato Patrimoniale Soc. B			
Impianti	4.000	Debiti	6.000
Immobili	2.500		
Rimanenze merci	4.000	Capitale sociale	8.000
Clienti	5.000	Riserve	700
		Utile	800
	15.500		15.500

La differenza tra il costo di acquisto (€ 12.500) ed il CNC, (9.500) pari ad € 3.000, sia così attribuita:

- per € 2.000 al maggiore valore degli immobili;
- per € 800 a maggior valore delle merci di rimanenza;
- per € 200 ad avviamento.

Nella **nota integrativa** occorre spiegare che il **maggior costo, € 3.000**, della partecipazione è così attribuito:

• Maggior valore corrente di immob.ni	2.000
• Maggior valore corrente di merci	800
• Avviamento	200
	3.000

61

Scrittura contabile per l'acquisto della partecipazione

	DARE	AVERE
Partecipazioni	12.500	
Banca X c/c		12.500

Scrittura di chiusura del conto partecipazioni

	DARE	AVERE
Stato patrimoniale finale	...	
Partecipazioni		12.500
.....		...

Partecipazioni in soc. controllate		Stato patrimoniale finale	
12.500	12.500 (S)	Part.ni 12.500
	<div style="text-align: center;"> </div>		

62

Caso n. 2

(svalutazione in un momento successivo all'acquisto per "cattivo affare")

Supposti i seguenti dati:

- Nel corso dell'anno 20X0, la Soc. A acquista il 100% delle azioni, costituenti il Cap. Sociale della Soc. B, per € 12.500;
- Il Capitale Netto Contabile della Soc. B, al momento dell'acquisto della part.ne, sia pari a € 9.500; La differenza (€ 3.000) tra il costo di acquisto della partecipazione (€ 12.500) ed il Capitale Netto contabile della partecipata (€ 9.500) al momento dell'acquisto è pari ad € 3.000. Successivamente, sempre nel corso dell'anno, **in sede di verifica dei valori** della partecipata*, tale differenza, € 3.000, non trova riscontro nei valori della partecipata, per € 900, così come segue:

Voci di bilancio:	All' acquisto	Alla verifica	Δ (minor valore)
• Maggior valore degli immobili	2.000	1.500	500
• Maggior valore delle merci	800	500	300
• Avviamento	200	100	100
	3.000	2.100	900
• Maggior costo della partecipazione che non trova riscontro nei valori della partecipata	900		
• Valore corrente della partecipazione	2.100		

(*) La verifica dei valori della partecipata, del caso descritto, potrebbe anche avvenire nel corso dell'esercizio successivo. In tal caso, la scrittura relativa alla svalutazione della partecipazione (vedi slide successiva) sarebbe, ovviamente, effettuata nell'esercizio successivo.

63

Scritture della svalutazione (soc. controllante)

	DARE	AVERE
Svalutazione di partecipazioni in società controllate e collegate	900	
Partecipazioni in società controllate e collegate		900

Conti di mastro della società A, controllante, al 31 Dicembre 20X0

Partecipazione in soc. controllate	Svalutazione partecipazioni
12.500	900
900	900
11.600 (S)	

64

Stato Patrimoniale Soc. A

ATTIVO

B) Immobilizzazioni

III Immobilizzazioni finanziarie

1) Partecipazioni in

a) Imprese controllate 11.600

Conto Economico Soc. A

D) Rettifiche di valore di attività finanziarie

19) Svalutazioni

a) Di partecipazioni 900

65

b) Il metodo del patrimonio netto

Sintesi delle principali differenze tra:

1) il metodo del costo

2) il metodo del Patrimonio Netto

in una applicazione contabile estremamente semplificata

66

Contabilizzazione di: Partecipazioni in società controllate e collegate

Costo	1.000
Utili di controllate e collegate	50*

Bilancio della Società Partecipante al 31/12/n

A) Criterio del costo

S.P.			
Partecipazioni in società controllate e collegate	1.000	Utile d' esercizio	250
C.E.			
Utile d' esercizio	250	Utili di società controllate e collegate	-

Scritture doppie riferite agli utili delle controllate al 31/12 : Nessuna Scrittura

** Tali utili si intendono su base consolidata*

67

B) Metodo del P.N. (SINTESI)

S.P. (31/12/n)			
Partecipazioni in società controllate e collegate	1.050	Utile d' esercizio	300
C.E. (n)			
Utile d' esercizio	300	Utili di società controllate e collegate	50

Scritture doppie riferite al 31/12/n

31/12/n	...	Partecipazioni in società controllate e collegate	D	50,00	
31/12/n	...	Utili di società controllate e collegate	A		50,00
31/12/n	...	Utili di società controllate e collegate	D	50,00	
31/12/n	...	Conto economico	A		50,00

In sede di approvazione del bilancio (anno n+1): accantonamento utili a riserva non distribuibile

30/04/n+1	...	Utile d' esercizio	D	...	
30/04/n+1	...	Riserve non distribuibili (ex. Art. 2426, punto 4)	A		50,00

68

S.P.			
Al costo:		
Partecipazioni	1.000	
Metodo del P.N.		Utile d' esercizio	
Partecipazioni	1.050	Metodo del costo	250
		Metodo del P.N.	300
C.E.			
Utile d' esercizio		Utili di società controllate e collegate	
• Al costo	250	• Al costo	-
• Metodo del P.N.	300	• Metodo del P.N.	50

69

L'anno successivo si procede alla riscossione dei dividendi (es. in data 10 maggio).

Le scritture contabili (prescindendo dall' effetto fiscale) sarebbero le seguenti:

Metodo del costo

10/05/n+1	...	Cassa	D	50,00	
10/05/n+1	...	Utili su partecipazioni	A		50,00

Metodo del Patrimonio netto *

10/05/n+1	...	Cassa	D	50,00	
10/05/n+1	...	Partecipazioni in società controllate e collegate	A		50,00

(*) Come si può notare, dopo la riscossione dell' utile con il metodo del Patrimonio netto, la posta Partecipazioni torna al suo valore originario.

Partecipazioni			
1/01/n+1	1.050	10/05/n+1	50

70