

CONSIGLIO NAZIONALE DOTTORI COMMERCIALISTI
COMMISSIONE AZIENDE NON PROFIT

LE IMMOBILIZZAZIONI

CONSIGLIERE DELEGATO

GIORGIO SGANGA

PRESIDENTE

MARCO ELEFANTI

COMPONENTI

ROSANNA D'AMORE
PIER LUIGI FOGLIA
ANGELO MARAMAI
DANIELA PREITE

ANDREA FERRARI
DAVIDE MAGGI
ANDREA MORETTI
ANTONIO SOLDANI

UFFICIO STUDI CNDC

MATTEO POZZOLI
PAOLA TORRI

LE IMMOBILIZZAZIONI

SOMMARIO

	Paragrafi
Scopo e introduzione	1 – 9
Ambito di applicazione	10-13
Classificazione	14-16
Le immobilizzazioni: aspetti comuni	17-53
Lineamenti generali e aspetti definitori	17-22
Classificazione	23-34
Criteri di valutazione	35-44
Ammortamenti	45-50
Manutenzioni straordinarie	51
Svalutazioni e ripristini di valore	52
Rivalutazioni	53
Le immobilizzazioni immateriali	54-98
Lineamenti generali	54-56
Analisi delle singole poste	57
Costi di impianto e di ampliamento	58-63
Costi di ricerca e di sviluppo	64-70
Costi di pubblicità	71
Diritto di brevetto industriale	72-81
Diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno e diritti di autore	82-87
Immobilizzazioni in corso e acconti	88-89
Avviamento	90-98
Le immobilizzazioni materiali	99-100
Lineamenti generali	99
Analisi delle singole poste	100
Terreni e fabbricati	101-104
Impianti e attrezzature	105-107
Altri beni	108
Immobilizzazioni in corso e acconti	109-110
Le immobilizzazioni finanziarie	111-123

Immobilizzazioni finanziarie di liquidità	112
Immobilizzazioni finanziarie strategiche	113-123
Modifiche apportate alle precedenti Raccomandazioni emanate	

LE IMMOBILIZZAZIONI

Scopo e introduzione

1. Il presente documento costituisce un approfondimento delle generali disposizioni previste per la valutazione delle poste di bilancio delle Aziende non profit (Anp).
2. Il Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio delle Anp dispone al par.83 che “I criteri di iscrizione e valutazione delle attività e passività patrimoniali delle Aziende non profit in linea di principio sono analoghi a quelli stabiliti dall’art. 2426 codice civile e dai principi contabili emanati dai CNDC&R per i bilanci delle imprese”.
3. I documenti di valutazione e presentazione di poste specifiche delle Anp predisposti dalla Commissione focalizzano la propria attenzione sugli aspetti peculiari delle aziende in oggetto. Laddove tali specificità non esistono si rinvia alle norme di legge e tecniche genericamente previste per le aziende *for profit*.
4. Le Raccomandazioni contabili sino ad oggi elaborate considerano le tematiche proprie della valutazione dei beni in maniera funzionale alle problematiche di specifico interesse. Lo scopo della presente Raccomandazione è, invece, quello di fornire un quadro omogeneo e articolato delle disposizioni in materia di valutazione ed esposizione di tali attività.
5. Talvolta, le finalità proprie delle Anp rendono necessaria una apposita predisposizione dei documenti in materia al fine di raggiungere una migliore *accountability* esterna e instaurare un clima di trasparenza tra l’azienda e l’ambiente esterno.
6. I principi applicativi contenuti nella presente Raccomandazione sono coerenti con quanto contenuto nel Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio delle Anp.
7. Le disposizioni tecniche contenute nel presente lavoro sono state elaborate partendo da quanto statuito dal legislatore, dalla migliore prassi tecnico-professionale nazionale e internazionale e dalla dottrina aziendalistica e giurisprudenziale.
8. In particolare, sono stati presi in considerazione i Principi contabili nazionali per le imprese (Pc), i principi emanati per gli enti pubblici non economici e per gli enti locali. Sono stati, inoltre, considerati quali principi contabili riconosciuti internazionalmente, i Principi contabili internazionali per il settore privato (IAS/IFRS) e per il settore pubblico (IPSAS) ¹ nonché i Principi

¹ A tale riguardo, si specifica che con IFRS si intendono gli International Financial Reporting Standards emanati dallo International Accounting Standards Board (IASB), mentre con IPSAS si fa riferimento agli International Public Sector Accounting Standards. I primi sono già entrati a fare parte della nostra normativa in quanto il Regolamento comunitario 1606/2002, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee, prevede il loro utilizzo obbligatorio nella redazione del bilancio consolidato per le società quotate in uno dei mercati finanziari regolamentati comunitari, i secondi sono già utilizzati da organismi sopranazionali (ONU) o verranno usati in un futuro prossimo (Unione Europea).

contabili statunitensi con particolare riferimento ai documenti concernenti le organizzazioni non lucrative².

9. Laddove la presente Raccomandazione non disciplini esplicitamente uno specifico evento, operazione o circostanza concernente le immobilizzazioni, occorre fare riferimento in ordine gerarchico decrescente alle seguenti fonti:
 - a. il Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio delle aziende non profit;
 - b. i Principi contabili nazionali e in particolare: Pc 16, Le immobilizzazioni materiali, Pc 24, Le immobilizzazioni immateriali e il Pc 20, titoli e partecipazioni;
 - c. i Principi contabili internazionali e in particolare: IAS 16, Immobili, impianti e macchinari, IAS 38, Attività immateriali, IFRS 3, Aggregazioni di imprese e IAS 31, strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione, laddove compatibili con le disposizioni emanate dalla presente Raccomandazione e dalle disposizioni di cui ai punti a. e b. sopra riportate;
 - d. la prassi e la dottrina contabile nazionale e internazionale specificatamente dedicata alle Aziende non profit.

Ambito di applicazione e aspetti definitivi

10. Le immobilizzazioni sono attività concepite come risorse controllate dall'azienda quali risultato di eventi passati e dalle quali sono attesi in futuro benefici economici. Esse sono rilevate quando è probabile che i benefici economici futuri affluiranno all'azienda e il valore dell'attività può essere determinato in maniera attendibile³. Nella sostanza, occorre attribuire al termine "benefici economici" una accezione estensiva, nel senso che questi non devono essere riferiti ai soli proventi derivanti dall'esercizio delle propria attività di erogazione e commerciale genericamente intese ma come l'insieme dei benefici volti alla realizzazione del fine istituzionale.
11. Le immobilizzazioni sono costituite da beni di uso durevole impiegati per la produzione e la commercializzazione di beni e servizi delle Anp e, comunque, come strumento diretto o indiretto per il raggiungimento del proprio fine istituzionale; esse rappresentano costi anticipati o sospesi comuni a più esercizi, che concorrono al processo produttivo di più periodi. Questa caratteristica non è intrinseca nel bene, ma deriva dalla destinazione che gli è stata attribuita dal management dell'Anp.
12. I beni di uso durevole cui non viene attribuita la caratteristica di cui sopra (utilità pluriennale) sono da considerarsi beni di consumo e come tali da imputare al rendiconto della gestione nell'esercizio di utilizzazione.
13. La presente sezione si applica a tutte le immobilizzazioni fatta eccezione per il caso in cui un'ulteriore Raccomandazione emanata dalla presente

² In questa circostanza i documenti oggetto principale di analisi sono stati lo SFAS 116, *Accounting for contributions received and contributions made*, e lo SFAS 117, *Financial Statements of Not-for Profit Organizations*.

³ Per il concetto di attività, si veda: CNDC&R, Commissione Aziende non profit, *Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio delle aziende non profit*, par.69.

Commissione si occupi specificatamente di una particolare posta rientrante nella categoria in oggetto.

Classificazione

14. La diversa natura dei beni in oggetto rende necessaria, pur nel rispetto degli aspetti concettuali e definatori sopra richiamati, una trattazione separata e specifica per particolari categorie di immobilizzazioni.
15. Lo schema di rendicontazione delle Anp, partendo dal disposto civilistico relativo ai bilanci d'impresa, nell'ambito dell'attivo dello Stato patrimoniale, suddivide tra:
 - a. Immobilizzazioni immateriali
 - b. Immobilizzazioni materiali
 - c. Immobilizzazioni finanziarie ⁴.
16. L'approccio proposto dal legislatore ed accolto dalla Commissione suddivide le immobilizzazioni in base alla "destinazione" che tali attività ricoprono a livello aziendale. Questo è considerato per le Anp il miglior criterio per la rappresentazione veritiera e corretta della situazione aziendale ⁵. Per le Anp è stato, infatti, ritenuto più significativo evidenziare la composizione del proprio patrimonio e la ripartizione dello stesso in funzione della tipologia di attività rispetto all'indicazione della capacità dei propri beni di trasformarsi in moneta ("criterio finanziario").

LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI E MATERIALI: ASPETTI COMUNI

Lineamenti e aspetti classificatori generali

17. Le immobilizzazioni immateriali e materiali presentano lineamenti generali comuni. A questo proposito, la presente sezione riporta le linee guida di classificazione per entrambe le tipologie di immobilizzazioni sopracitate. E' previsto, invece, un trattamento contabile diversificato per le immobilizzazioni finanziarie (par. 109-122).
18. Le immobilizzazioni immateriali e materiali delle Anp sono suddivisibili in due distinte categorie: *immobilizzazioni strumentali* e *immobilizzazioni patrimoniali*.
19. Le immobilizzazioni di natura e destinazione simile devono essere classificate e, conseguentemente, valutate seguendo i medesimi criteri.

⁴ Si veda: CNDC&R, Commissione Aziende non profit, Raccomandazione n.1, *Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle organizzazioni non profit*.

⁵ Diverso è il discorso per le aziende *for profit* per le quali la tendenza internazionale e la prassi nazionale sembrano preferire il criterio "finanziario" volto a presentare il grado di liquidità degli stessi. A questo proposito, i CNDC&R sostengono che: "...la classificazione dei valori patrimoniali attivi si fonda sul criterio della "destinazione" degli stessi rispetto all'attività ordinaria." ed ancora "La classificazione delle poste attive e passive riportata successivamente è quella ritenuta più appropriata per la corretta rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria nell'ottica dei Principi contabili ed è basata sul criterio di liquidità delle poste attive e su quello di esigibilità delle poste passive. La citata classificazione è diversa da quella adottata dal legislatore, in precedenza esposta, che è per destinazione. Si veda: CNDC&R, Principio contabile n.12, *Composizione e schemi del bilancio d'esercizio*; e IASB, IAS 1, *Presentazione del bilancio* e Commissione Europea, Direttiva 51/2003.

20. Potrebbe altresì verificarsi il caso in cui, nella stessa Anp coesistano immobilizzazioni di natura simile ma con diversa destinazione. In tal caso potrebbe esservi la necessità, in base a quanto disposto nella presente Raccomandazione, di iscrivere beni appartenenti alla stessa categoria seguendo criteri di valutazione differenti. In questo caso sarà opportuno creare sottovoci che evidenzino i parziali della medesima voce e darne una spiegazione in Nota integrativa.
21. La diversa classificazione delle immobilizzazioni fra strumentali e patrimoniali non modifica la loro esposizione a livello di stato patrimoniale. La nota integrativa deve riportare un prospetto riepilogativo dal quale emergano i valori delle immobilizzazioni ripartite nelle loro diverse categorie e dovrà essere data adeguata informazione sulle motivazioni che hanno portato a tale decisione.
22. E' possibile che nel corso della vita dell'azienda, l'immobilizzazione muti per qualsiasi motivazione la sua funzione e sia, quindi, necessario rettificare anche il criterio di valutazione nonché il valore contabile del bene medesimo. In questa specifica fattispecie - da ritenersi eccezionale e dovuta a mutamenti gestionali profondi - l'immobilizzazione segue da tale momento le disposizioni previste per la "nuova" categoria di riferimento e l'effetto economico connesso al cambiamento deve essere imputato per intero all'esercizio in cui tale cambiamento ha avuto luogo. La Nota integrativa deve dare adeguata motivazione del fatto.

Classificazione

23. Le *immobilizzazioni strumentali* sono quelle immobilizzazioni di proprietà dell'Anp che risultano accessorie e funzionali al perseguimento diretto o indiretto del fine istituzionale.
24. Le *immobilizzazioni strumentali* a loro volta sono suddivisibili in due sottocategorie: le immobilizzazioni a *perdurare* e le immobilizzazioni a *perdere*.
25. Rientrano nella categoria delle *immobilizzazioni a perdurare*, le immobilizzazioni destinate a svolgere la propria funzione accessoria o funzionale tramite un utilizzo diretto delle stesse e il cui impiego e uso è deciso direttamente dell'Anp.
26. Tali elementi seguono in linea generale le disposizioni previste per le aziende *for profit*. Tuttavia, al fine di fornire "una rappresentazione veritiera corretta" e di dare vita a una informativa di bilancio coerente con quanto disposto dal Quadro sistematico in materia di "accountability", si possono rendere necessarie alcune modifiche.
27. Le *immobilizzazioni a perdere* sono rappresentate dalle immobilizzazioni date in usufrutto o altresì date in uso a terzi a tempo indeterminato con la finalità di essere utilizzate da tali soggetti ⁶.

⁶ Si pensi al caso di una Ong che concede a un Paese emergente di fare uso di un particolare brevetto per la produzione di medicine o a un'associazione di volontariato che cede gratuitamente a un'associazione analoga un proprio progetto. In questo caso, l'Anp resta formalmente proprietaria del bene ma è impossibilitata a fruire dei servizi e dei benefici che dall'utilizzo dello stesso derivano. Non sarebbe, quindi, adeguato – in ossequio anche al principio della prevalenza della sostanza sulla forma -

28. Tali beni seguono le medesime disposizioni tecniche previste per le immobilizzazioni a perdurare per quanto concerne la rilevazione e la loro eventuale capitalizzazione.
29. Tuttavia, nel momento in cui queste sono, date in usufrutto o altresì date in uso a terzi a tempo indeterminato, devono essere ammortizzate totalmente nell'esercizio in cui tale operazione è stata eseguita.
30. Contestualmente, la Nota integrativa deve riportare il fatto, motivare adeguatamente l'accaduto e fornire le specifiche e gli effetti per l'azienda connessi all'operazione.
31. Il valore contabile sistematicamente ripartito a cui tali beni sarebbero stati iscritti in bilancio nel caso in cui questi non fossero stati dati in usufrutto o altresì dati in uso a terzi a tempo indeterminato può essere esposto nei conti d'ordine.
32. La Relazione di missione completa l'informativa connessa al movimento definendo e illustrando le finalità dell'operazione e il presunto impatto della stessa sulla collettività.
33. Le *immobilizzazioni patrimoniali* sono, invece, rappresentate da quelle immobilizzazioni di proprietà dell'Anp che costituiscono appunto il patrimonio o, meglio, che costituiscono l'azienda medesima⁷.
34. Le *immobilizzazioni patrimoniali* sono costituite da beni di uso durevole che per natura non sono soggetti a deperimento fisico (senescenza) e/o tecnologico (obsolescenza) o di valore, anche nel caso in cui concorrano per destinazione al processo produttivo di più periodi⁸. Tali beni sono rilevati e valutati in conformità a quanto previsto dai criteri di valutazione contenuti nella presente Raccomandazione.

Criteri di valutazione

35. Le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto, se di origine esterna, o al costo di produzione, se di fabbricazione interna.
36. Il valore originario di iscrizione delle immobilizzazioni è rappresentato dal prezzo effettivo di acquisto, solitamente rappresentato dal valore indicato nel contratto o nella fattura. Tale importo va considerato al netto degli sconti ed al lordo degli oneri accessori, quali spese di trasporto, provvigioni ed altri, affinché l'immobilizzazione possa essere utilizzata. L'IVA, relativa all'immobilizzazione e agli oneri accessori, quando non detraibile, rappresenta un onere accessorio di diretta imputazione e quindi deve essere capitalizzata nel valore dell'immobilizzazione stessa.
37. Gli interessi passivi sostenuti per capitali presi a prestito specificatamente per l'acquisizione di una immobilizzazione o, nel caso di costruzione in

contabilizzare questi elementi alla stessa stregua delle immobilizzazioni destinate a perdurare all'interno dell'Anp.

⁷ Si pensi al caso di molte fondazioni scientifiche, la cui esistenza poggia proprio sul possesso di particolari immobilizzazioni di natura immateriale o di fondazioni artistiche che traggono origine da un lascito di una collezione privata.

⁸ Si pensi al caso di terreni agricoli utilizzati per la produzione e successiva commercializzazione di attività biologiche, opere d'arte esposte ecc...

- economica, quelli sostenuti nel periodo di costruzione, possono essere capitalizzati nel valore del bene e ammortizzati insieme ad esso.
38. Per quanto riguarda gli oneri accessori si rinvia a quanto previsto in materia dai principi contabili nazionali per le aziende *for profit*.
39. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al bene. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile ad esso, 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.
40. L'immobilizzazione acquisita dall'Anp per mezzo di una liberalità deve seguire il trattamento contabile ed i criteri di valutazione riportati nella Raccomandazione n. 2.
41. Lo stesso criterio del valore normale si utilizza nel caso di acquisizione di un'immobilizzazione attraverso operazioni di permuta. L'eventuale plusvalenza o minusvalenza deve essere imputata al Rendiconto della gestione nell'attività di natura straordinaria.
42. In particolare, le liberalità costituite da beni destinati ad un utilizzo pluriennale (sia immateriali che materiali) da parte dell'Anp dovranno essere valutati al loro "valore normale", intendendosi come tale il valore al quale i beni erogati possono essere scambiati da parti consapevoli e disponibili nell'ambito di uno scambio paritario. I prezzi di mercato risultano solitamente essere la migliore espressione del valore normale delle liberalità non monetarie: se essi non sono disponibili, il valore normale delle attività erogate è stimato sulla base dei prezzi di mercato di risorse simili o sulla base delle valutazioni effettuate da un perito indipendente. I costi di acquisizione e inserimento che non modificano tale valore non influiscono nella rappresentazione in bilancio.
43. Le immobilizzazioni costituite da beni di valore storico, artistico, culturale o naturale possono avere una vita utile indeterminata ed in alcuni casi valore inestimabile. Spesso tali beni costituiscono parte integrante o addirittura esclusiva della missione istituzionale, oltre che del patrimonio, di enti che hanno origini molto remote nel tempo⁹. In alcuni casi, inoltre, tali beni possono essere oggetto di un vincolo di inalienabilità. Quando la valutazione di questi beni risulta tecnicamente complessa, le informazioni ottenibili sul loro valore potrebbero risultare non affidabili o le valutazioni convenzionali non porterebbero ad alcuna indicazione attendibile, può essere concesso di non iscrivere il bene nello stato patrimoniale fornendo motivata e adeguata informativa in Nota integrativa.
44. Analogo trattamento può essere riservato a tutte le immobilizzazioni per la cui valutazione derivasse all'Anp un costo eccessivo, rispetto al presunto valore del bene, o alle risorse disponibili dall'Anp.

Ammortamenti

45. Il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni

⁹ Si pensi ad esempio a Fondazioni bancarie che derivano da istituzioni nate nel XIX secolo o anche prima che possono aver acquisito tali beni oltretutto attraverso liberalità.

esercizio in relazione alla residua possibilità di utilizzazione, salvo alcuni casi particolari che verranno trattati nello specifico.

46. La ripartizione dei costi riferiti ai beni di uso durevole attraverso la procedura di ammortamento permette di misurare la capacità di mantenimento del patrimonio da parte dell'Anp come garanzia per i terzi. Il valore di tale informazione è importante ancorché il principio di redazione del bilancio delle Anp non è finalizzato all'evidenziazione di un risultato economico di esercizio.
47. La procedura di ammortamento deve essere conseguentemente applicata anche ai beni durevoli acquisiti dall'Anp attraverso liberalità. Il presupposto dell'iscrizione di tali beni all'attivo è costituito dal beneficio che l'Anp trae dall'esserne proprietaria: la quota di ammortamento permette di valutare la diminuzione di tale beneficio anche se la valutazione della quota da imputare all'esercizio può non essere correlata all'effettivo utilizzo del bene e si basa su convenzioni contabili.
48. La Nota integrativa, in aggiunta a quanto già riportato dalla Raccomandazione n. 3¹⁰, deve contenere informazioni dettagliate sui criteri seguiti per l'iscrizione degli ammortamenti in bilancio. In particolare: - una descrizione generale dei metodi utilizzati per il calcolo delle quote di ammortamento; - la quota di ammortamento dell'esercizio; - il costo storico; - il fondo di ammortamento; ed - il correlativo valore netto contabile articolato per principali gruppi di immobilizzazioni alla data di bilancio. Le informazioni citate, oltre ad eventuali ulteriori informazioni che il l'Anp ritenesse utili per fornire una migliore rappresentazione della situazione patrimoniale, economica e finanziaria, possono essere esposte attraverso prospetti riepilogativi.
49. Non sono da considerarsi ammortizzabili i beni che hanno una vita utile indeterminata o estremamente lunga e non definibile (ad es. immobili di interesse storico, artistico, parchi naturali, ecc.) ed i beni dei quali è impossibile quantificare la svalutazione (ad es. opere d'arte o altre opere di interesse culturale).
50. Contestualmente si ritiene opportuno creare una riserva vincolata di importo adeguato per fare fronte ad eventuali oneri da sostenere per il mantenimento e il ripristino dei beni. Tale riserva deve essere utilizzata per fare fronte a operazioni o eventi che hanno danneggiato il funzionamento o il valore standard del bene e che devono essere ritenuti non ricorrenti.

Manutenzioni straordinarie

51. La contabilizzazione delle manutenzioni straordinarie segue i criteri generali dei principi contabili nazionali. Per le Anp si sottolinea come nel caso in cui siano finanziate con liberalità vincolate il trattamento sarà lo stesso delle liberalità vincolate all'acquisto di cespiti. Se la manutenzione è donata (ad es.

¹⁰ Si veda: Raccomandazione n.3, La Nota integrativa e la relazione di missione, paragrafo 3.

da impresa costruttrice che dona l'opera), questa deve essere iscritta in bilancio al valore normale come previsto dalla Raccomandazione n. 2.

Svalutazioni e ripristini di valore

52. L'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore deve essere iscritta a tale minore valore; questo non può essere mantenuto nei successivi periodi amministrativi qualora siano venuti meno i motivi della rettifica effettuata.

Rivalutazioni

53. Nei sistemi a costi storici, le rivalutazioni generalmente non sono consentite, se non previste e disciplinate da una apposita legislazione, come si verifica nell'ordinamento giuridico italiano per le aziende *for profit*. La Commissione segue tale impostazione, salvo prevedere apposite deroghe in contrasto con il principio generale, ritenute necessarie per fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale-finanziaria e dell'andamento economico dell'Anp.

LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

Lineamenti generali

54. Le immobilizzazioni immateriali sono immobilizzazioni non monetarie prive di consistenza fisica e possedute per essere utilizzate nella produzione, fornitura o erogazione di beni e/o servizi, per il raggiungimento diretto o indiretto dello scopo istituzionale.
55. Una immobilizzazione è identificabile quando può essere chiaramente distinta e separabile dagli altri beni. La separabilità non è una condizione necessaria per l'identificabilità poiché l'azienda potrebbe essere in grado di identificare un'attività in qualche altro modo. Un'immobilizzazione potrebbe essere identificabile ma essere parte di un sistema che ne limita o esclude l'impiego autonomo se non contestualmente ad altri beni o immobilizzazioni¹¹.
56. Lo schema di bilancio delle Anp¹¹ prevede le seguenti categorie di Immobilizzazioni immateriali:

<i>I – Immobilizzazioni immateriali:</i>
1) costi di impianto ed ampliamento
2) costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità
3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno
4) concessioni, licenze, marchi e diritti

¹¹ Per esempio un software applicativo è autonomamente identificabile ancorché non separabile.

simili
5) avviamento
6) immobilizzazioni in corso e acconti
7) altre

Analisi delle singole poste

57. Nonostante la presente Commissione elabori documenti tecnico-contabili sostanzialmente svincolati dalle norme in materia di bilancio, è opportuno esaminare il trattamento contabile riservato alle singole poste, coerentemente con quanto disposto dalla legislazione civilistica e speciale, nonché dalle indicazioni tecniche in materia fornite dalla prassi nazionale e internazionale di cui al paragrafo 8 e dalla presente Raccomandazione.

Costi di impianto e di ampliamento

58. Nelle aziende *for profit*, i costi di impianto e di ampliamento rappresentano “oneri che vengono sostenuti in modo non ricorrente dall’azienda in precisi e caratteristici momenti della vita dell’impresa, quali la fase pre-operativa o quella di accrescimento della capacità operativa esistente”¹². Lo IAS 38, Attività immateriali, non consente la capitalizzazione di tali spese e anche il Pc 24, considerata l’aleatorietà insita nella produzione futura di benefici economici derivante dall’utilizzo stesso della posta, ne dà, spesso, una interpretazione restrittiva.
59. Le Anp, in ragione della propria funzione, devono mantenere un comportamento prudente nella contabilizzazione di tali voci.
60. I costi di impianto sono rappresentati dai costi sostenuti per la costituzione dell’Anp, mentre i costi di ampliamento sono rappresentati dai costi sostenuti per eventuali modifiche di natura straordinaria apportate alla struttura giuridica o aziendale.
61. Rientrano nei costi per la costituzione dell’ente: i costi inerenti l’atto costitutivo, le relative tasse, le eventuali consulenze dirette alla sua formulazione, l’ottenimento delle licenze, permessi ed autorizzazioni, richieste, e simili¹³. Gli oneri sostenuti per il riconoscimento di “Organizzazione non lucrativa di utilità sociale” (“Onlus”) rientrano egualmente per analogia nella casistica dei costi di impianti e, laddove questi soddisfino le richieste previste, danno luogo a oneri capitalizzabili.
62. Sono da considerarsi costi per la costituzione dell’azienda, intesa come insieme organizzato di beni, strumenti e persone, i costi sostenuti per disegnare e rendere operativa la struttura aziendale iniziale, o le spese sostenute per gli studi preparatori, per le ricerche di mercato, per addestramento “iniziale” del personale e costi simili che fossero necessari ad avviare l’attività dell’azienda.

¹² Si veda: CNDC&R, Principio contabile 24, *Le immobilizzazioni immateriali*.

¹³ Gli oneri sostenuti per il riconoscimento di “Organizzazione non lucrativa di utilità sociale” (“Onlus”) rientrano egualmente per analogia nella casistica dei costi di ampliamento e, laddove questi soddisfino le richieste previste, danno luogo a oneri capitalizzabili.

63. Si ritiene che, seguendo il disposto civilistico in materia, le spese di impianto e ampliamento non possano essere ammortizzate in un periodo superiore a cinque anni.

Costi di ricerca e sviluppo

64. Nell'ambito del settore non profit, i costi di ricerca e sviluppo possono ricoprire un importante ruolo, non solo nell'ambito medico ma anche in quello culturale, artistico e scientifico.
65. Talvolta, in sostanza è la realizzazione di una ricerca stessa che può dare valore all'organizzazione che l'ha compiuta senza che la ricerca medesima debba avere un ritorno economico, considerato che le finalità possono essere della più varie dal ritorno di immagine alla finalità perseguita. A questo proposito, una ricerca potrebbe per esempio avere valore anche per il solo fatto di aver dimostrato che una determinata teoria non ha validità e che quindi non ha senso proseguire su quel determinato percorso.
66. A questo proposito non sembra essere plausibile distinguere come viene fatto per il settore *for profit* dalla prassi nazionale e internazionale tra spese di ricerca di base, spese di ricerca applicata e spese di sviluppo¹⁴.
67. Le spese di ricerca e sviluppo delle Anp sono quelle spese che:
- a. soddisfano le condizioni previste per poter essere considerate immobilizzazioni immateriali;
 - b. sono finalizzate, nel perseguimento dei fini istituzionali, a prevedere una indagine originale e pianificata con la prospettiva di conseguire nuove conoscenze o scoperte, scientifiche e tecniche (spese di ricerca) oppure ad applicare tali risultati a un piano o a un progetto per l'erogazione di servizi o la produzione di beni in grado di apportare benefici aggiuntivi alla collettività di riferimento.
68. Le spese che non soddisfano le condizioni di cui al punto 45 devono essere spese interamente nell'esercizio in cui sono sostenute. Una volta che tali spese sono state imputate al Rendiconto della gestione non possono essere capitalizzate, anche se tali spese soddisfano le sopra citate condizioni.
69. L'ammortamento delle spese di ricerca e sviluppo segue le disposizioni standard previste per tale posta dalla disciplina normativa e dalla prassi per le aziende *for profit*¹⁵.
70. Le spese di ricerca e sviluppo devono tuttavia essere imputate nella medesima voce e non necessariamente devono essere evidenziate distintamente nel prospetto di stato patrimoniale. Informazioni aggiuntive sui singoli progetti devono essere date in Nota integrativa, laddove tale informativa risulti significativa per gli utilizzatori esterni per effettuare giudizi sull'attività svolta dall'Anp medesima o per intraprendere decisioni di natura istituzionale e/o economica.

Costi di pubblicità

¹⁴ Si veda CNDC&R, Principio contabile n.24, e IASB, IAS 38.

¹⁵ Si veda: Codice civile, art.2426, artt. 1 e 5 e Principio contabile n.24.

71. I costi di pubblicità possono essere iscritti dalle Anp nell'attivo dello stato patrimoniale solo se sostenuti nell'esercizio di attività commerciali accessorie così come previsto dai principi contabili nazionali.

Diritti di brevetto industriale

72. Per quanto concerne l'aspetto definitorio e classificatorio, si deve rilevare che "I diritti di brevetto industriale rientrano nel novero delle cosiddette "creazioni intellettuali". La normativa speciale prevede che i requisiti propri di un bene brevettabile siano:
- a. la novità dell'invenzione rispetto allo stato delle conoscenze tecniche accessibile al pubblico;
 - b. l'originalità dell'invenzione, nel senso di esercizio di un'attività inventiva che superi lo stato delle conoscenze tecniche comunemente note a esperti del ramo specifico e che modifichi le normali prospettive di evoluzione del settore;
 - c. l'industrialità dell'invenzione con riferimento alle modalità di produzione e utilizzo della stessa, nel senso di "ripetibilità del processo di fabbricazione per un numero non finito di volte con risultati costanti", da intendersi in senso lato, anche in considerazione della più recente normativa comunitaria che ha esteso i confini delle invenzioni tradizionali dell'industria vera e propria ai nuovi settori della tecnica e dell'agricoltura. Sicché possono aversi brevetti nel settore della chimica, nel campo della biotecnologia, in quello dei semiconduttori, dell'hardware e del software"¹⁶.
73. La disciplina normativa sopra esposta si deve intendere valida non solo per le aziende *for profit* ma anche per le Anp. D'altronde, alcune tipologie di Anp producono grandi sforzi per la brevettazione di progetti di carattere scientifico (si pensi alle Fondazioni scientifiche). Questa attività evidentemente è svolta senza scopo di lucro ed è finalizzata al miglioramento della condizione di vita di malati, disagiati e bisognosi in genere.
74. Tuttavia, l'"industrialità" o meglio la "commerciabilità" del risultato deve essere considerato elemento fondamentale per la rilevazione in bilancio di tali beni in considerazione del fatto che è proprio tale caratteristica che conferisce al bene un connotato di consistenza patrimoniale senza il quale verrebbe meno anche la possibilità di iscrizione dello stesso in bilancio.
75. Contestualmente, la commerciabilità dell'immobilizzazione implica che questa abbia presumibilmente un mercato di riferimento in cui il medesimo sia collocabile. Ciò, da una lato, contribuisce a fornire una stima attendibile del brevetto, il quale, laddove generato internamente non avrebbe alcun riferimento attendibile per l'iscrizione in bilancio, dall'altro, fornisce una informativa importante verso i terzi (e specialmente nei confronti di creditori e finanziatori) in quanto esprime valori che garantiscono gli interessi di tali categorie di state holder¹⁷.
76. Come anticipato precedentemente, i brevetti possono essere generati internamente o acquisiti da terzi.

¹⁶ Si veda: CNDC&R, Principio contabile nazionale n. 24, *Le immobilizzazioni immateriali*.

¹⁷ Si pensi, per esempio, al caso di una liquidazione di Anp.

77. I brevetti generati internamente devono essere iscritti in bilancio ai costi sostenuti per la produzione, così come definito per i costi di ricerca e sviluppo e per l'utilizzo del brevetto (per esempio, i costi di iscrizione all'Ufficio nazionale o comunitario dei brevetti).
78. Laddove il valore di mercato si riveli significativamente superiore al costo sostenuto per l'utilizzo del brevetto, si deve riportare in Nota integrativa tale maggiore valore.
79. I brevetti acquisiti devono essere iscritti alla sommatoria dei costi sostenuti per l'uso dei brevetti medesimi; ossia oltre al costo diretto dell'acquisizione del brevetto devono essere considerati gli oneri accessori quali i costi di progettazione, gli studi di fattibilità, le simulazioni.
80. L'ammortamento segue le normali regole previste dalla prassi nazionale per l'ammortamento dei brevetti¹⁸. Tuttavia, si prevede che la ripartizione sistematica del brevetto lungo il corso della sua vita utile non possa superare, qualora esista, il periodo che copre l'uso esclusivo (durata legale) dello stesso.
81. Il brevetto che, a seguito di evoluzioni del mercato, della tecnologia o di fattori aziendali, perde durevolmente di valore, deve essere svalutato di conseguenza.

Diritto di utilizzazione delle opere dell'ingegno e diritti d'autore

82. Per analogia con il disposto civilistico si considerano diritti di autore "le opere dell'ingegno di carattere creativo, che appartengono alle scienze, alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro, alla cinematografia, qualunque sia il modo o la forma di espressione"¹⁹.
83. La posta in oggetto può costituire una voce fondamentale per tutte quelle Anp che operano e agiscono nell'ambito culturale e artistico. Nel contesto specifico delle Anp, i diritti delle opere possono sorgere a tutelare l'espressione di forme comunicative che, altrimenti, non avrebbero modo di esistere. A questo proposito, si ribadisce che l'attività di manifestazione della forma di espressione non necessariamente dà luogo ad una rilevazione in bilancio quando è ritenuta in grado di recuperare i costi ottenuti tramite i benefici economici che si presume affluiranno all'Anp.
84. L'originalità della forma espressiva rappresenta la condizione necessaria per la rilevazione in bilancio. Essa costituisce la condizione senza la quale non è possibile iscrivere in bilancio tale voce; in aggiunta ad essa, però, i diritti possono essere iscritti in bilancio solo qualora siano soddisfatte contestualmente anche le seguenti condizioni:
 - a. presenza di un diritto esclusivo di edizione, rappresentazione ed esecuzione derivante da un diritto d'autore o da un contratto che attui la traslazione dei diritti stessi;
 - b. possibilità di determinazione attendibile del costo di acquisizione dei diritti;
85. Indipendentemente dalla natura giuridica che contrassegna l'esistenza del diritto d'autore (in particolare si ricordano il contratto di edizione, il contratto di rappresentazione, il contratto di esecuzione) il diritto, deve essere iscritto in

¹⁸ Si veda: CNDC&R, Principio contabile n. 24, *Le immobilizzazioni immateriali*.

¹⁹ Si veda: codice civile, art. 2575.

bilancio per un valore pari alla sommatoria dei costi sostenuti per la produzione o acquisizione dello stesso.

86. L'ammortamento segue le normali regole previste dalla prassi nazionale per l'ammortamento delle opere dell'ingegno e dei diritti d'autore ²⁰. Tuttavia, si prevede che la ripartizione sistematica del bene lungo il corso della vita utile dello stesso non può superare, qualora esista, il periodo che ne concede l'uso esclusivo (durata legale) dello stesso.
87. Il diritto di utilizzazione delle opere dell'ingegno e il diritto d'autore che, a seguito di evoluzioni del mercato, della tecnologia o di fattori aziendali, perde durevolmente di valore, deve essere svalutato di conseguenza.

Immobilizzazioni in corso e acconti

88. Questa voce comprende i costi (interni ed esterni) sostenuti per l'acquisizione o la produzione interna di immobilizzazioni immateriali, per la quale non sia ancora stata acquisita la piena titolarità del diritto (nel caso di brevetti o marchi) o riguardanti progetti non ancora completati (nel caso di costi di ricerca e sviluppo). Tale voce include inoltre i versamenti a fornitori per anticipi riguardanti l'acquisizione di immobilizzazioni immateriali
89. I valori iscritti sono esposti al costo storico e non ammortizzati fino a quando non sia stata acquisita la titolarità del diritto o non sia stato completato il progetto. In quel momento, tali valori vanno riclassificati alle rispettive voci di competenza, delle immobilizzazioni immateriali.

Avviamento

90. Laddove vi sia un'operazione di aggregazione di più entità economiche, si verifica solitamente il caso in cui il corrispettivo pagato per tale aggregazione risulti diverso dal valore contabile dell'entità economica aggregata ²¹.
91. L'avviamento rappresenta contabilmente il maggior valore effettivamente corrisposto (pagato) per l'acquisizione di un'aggregazione di entità economiche dall'acquirente rispetto al fair value (valore normale) dei singoli beni dell'entità economica acquisita.
92. Questa differenza può trovare giustificazione nella sopravvalutazione di determinate attività o nella sottovalutazione di determinate passività così come nella sinergia tra attività identificabili acquisite o da attività che, singolarmente, non hanno le caratteristiche per poter essere rilevate in bilancio ma per le quali l'acquirente è pronto a sostenere egualmente un pagamento nell'ambito dell'acquisizione.
93. Concettualmente l'avviamento dovrebbe essere garanzia di una maggiore redditività per gli esercizi futuri. Considerata, quindi, la finalità non lucrativa delle Anp, l'eventuale maggior valore pagato per l'entità aggregata dovrebbe, tranne in casi eccezionali, essere giustificato dalla possibilità di perseguire la propria attività istituzionale in modo migliore rispetto ai normali standard precedentemente mantenuti. Solo in tale caso, per altro da considerarsi piuttosto raro, l'avviamento deve essere rilevato in bilancio, altrimenti il

²⁰ Si veda: CNDC&R, Principio contabile n. 24, *Le immobilizzazioni immateriali*.

²¹ Con il termine di "aggregazione" si fa riferimento alle operazioni di acquisizione, fusione, donazione e, per analogia, nella redazione del bilancio di gruppo, al consolidamento.

maggior costo sostenuto per l'acquisizione di una qualsiasi entità economica deve essere direttamente imputato per intero come costo nell'esercizio in cui l'operazione è stata effettuata.

94. Laddove tale acquisizione dia vita ad un utilizzo “non sinergico” e frammentario dei beni oggetto dell'operazione, i valori dei singoli beni devono essere iscritti in bilancio in base ai loro fair value (valori normali) in ogni caso non superiore al costo, tenendo conto dello stato dei beni acquisiti rispetto allo stato di beni equivalenti, i cui eventuali prezzi di mercato costituiscono parametro di riferimento ²².
95. La somma dei valori dei singoli beni, quindi, potrebbe risultare superiore o inferiore al prezzo dell'intera unità acquisita. Se risulta superiore occorre procedere ad una riduzione di tali valori per adeguare gli stessi ai valori di mercato, al fine di ragguagliare l'ammontare complessivo dei valori dei vari beni che la compongono al prezzo dell'intera unità. Se, invece, la somma dei valori attribuibili ai singoli beni risulta inferiore al valore dell'intera unità acquisita, la differenza dovrà essere computata in aumento sino ai valori di mercato dei singoli beni, in quanto trattasi di un costo realmente sostenuto, sempre che la trattativa sia avvenuta tra parti indipendenti ed il valore sia recuperabile tramite l'uso.
96. L'eventuale ulteriore eccedenza costituisce la voce “Avviamento” scrivibile nell'attivo dello stato patrimoniale dell'azienda acquirente.
97. Una volta attribuiti i valori ai singoli beni secondo la procedura descritta, l'Anp deve procedere alla classificazione degli stessi ed al corrispondente trattamento in bilancio secondo quanto stabilito dagli specifici paragrafi.
98. L'avviamento può essere iscritto in bilancio, laddove, e solo nel caso in cui, il complesso aziendale aggregato continui ad operare anche in seguito all'operazione di aggregazione e, contestualmente, l'apporto del complesso aggregato conferisca all'Anp la possibilità di perseguire il fine istituzionale in modo più efficiente rispetto a quanto verificatosi precedentemente. In tale caso l'avviamento rappresenta il valore eccedente dalla ripartizione del maggior valore pagato o corrisposto per l'aggregazione del complesso aziendale ai singoli beni aggregati.

LE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

Lineamenti generali

99. Lo schema di bilancio delle Anp ²³ prevede le seguenti categorie di Immobilizzazioni materiali:

<i>II –Immobilizzazioni materiali:</i>
1) terreni e fabbricati

²² Si veda CNDC, Commissione “Aziende non profit”, *Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio delle Aziende non profit*, parr. 81-83.

²³ Si veda: CNDC, Commissione “Aziende non profit”, Raccomandazione n.1, *Presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit*, par.15.

2) impianti e attrezzature
3) altri beni
4) immobilizzazioni in corso e acconti

Analisi delle singole poste

100. Nonostante la presente Commissione elabori documenti tecnico-contabili sostanzialmente svincolati dalle norme in materia di bilancio, è opportuno esaminare il trattamento contabile riservato alle singole poste, coerentemente con quanto disposto dalla legislazione civilistica e speciale, nonché dalle indicazioni tecniche in materia fornite dalla prassi nazionale e internazionale di cui al paragrafo 8 e dalla presente Commissione.

Terreni e fabbricati

101. All'interno della voce *terreni e fabbricati* è ricompreso il valore dei fondi e degli edifici di proprietà dell'Anp.
102. La voce *terreni* comprende il valore delle aree che non costituiscono pertinenze di fabbricati civili o industriali quali ad esempio i fondi ed i terreni agricoli. Il suolo di pertinenza di un fabbricato civile o industriale su cui insiste una costruzione fa parte del valore integrale del fabbricato stesso. I beni in oggetto non sono soggetti ad ammortamento in quanto non esauriscono la loro utilità nel tempo.
103. La voce *fabbricati* accoglie il valore di tutti fabbricati civili (immobili destinati ad uso abitazione civile, ad uso alberghiero turistico, termale, sportivo, balneare, terapeutico, collegi, colonia, asili nido, scuole materne), i fabbricati industriali (stabilimenti con destinazione industriale, opere idrauliche fisse, piazzali e recinzioni, opere di urbanizzazione, fabbricati ad uso amministrativo, commerciale, uffici, negozi, esposizioni e magazzini) e le costruzioni leggere (tettoie, baracche, costruzioni precarie ecc.).
104. Gli oneri accessori d'acquisto che concorrono a formare il valore originario e in quanto tali capitalizzabili sono, a titolo esemplificativo: spese notarili per la redazione dell'atto di acquisto, tasse per la registrazione dell'atto, onorari per la progettazione dell'immobile, costi per opere di urbanizzazione primaria e secondaria poste dalla legge obbligatoriamente a carico del proprietario, compensi di mediazione.

Impianti e attrezzature

105. La voce *Impianti e attrezzature* accoglie il valore degli impianti generici, specifici, macchinari automatici e non automatici e le attrezzature in genere. Queste ultime sono costituite da beni di uso durevole che sostanzialmente completano la capacità funzionale degli impianti distinguendosi anche per un più rapido ciclo di usura rispetto agli stessi.
106. Gli impianti generici sono connessi alla funzionalità degli edifici indipendentemente dal loro utilizzo in produzione quali gli impianti di riscaldamento, di condizionamento, di illuminazione, ascensori, rete idrica, mezzi di sollevamento, impianti d'allarme ecc. Tali impianti devono essere

compresi all'interno della voce "Impianti e attrezzature" ed ammortizzati in relazione alla vita utile residua degli stessi a prescindere dalla vita utile dell'immobilizzazione di cui fanno parte.

107. Relativamente agli impianti specifici, frequentemente si rendono necessarie opere murarie ai fabbricati destinati ad accogliere detti beni. In questi casi occorre valutare se le opere murarie in oggetto siano da capitalizzare sul valore dell'immobile o sul valore dell'impianto. Qualora le opere murarie siano strettamente connesse all'impianto tanto da non poter essere utilizzabili in caso di rimozione di quest'ultimo, perdono del tutto la loro utilità futura; il valore delle stesse andrà capitalizzato sul valore dell'impianto e sarà ammortizzato con le stesse aliquote previste per l'impianto stesso. Diversamente, nel caso in cui le opere murarie siano scindibili dall'impianto ed abbiano utilità autonoma la capitalizzazione avverrà sul valore del fabbricato.

Altri beni

108. All'interno della voce *altri beni* dovranno essere ricompresi i valori attribuibili ai mobili, macchine d'ufficio, automezzi, imballaggi da riutilizzare ed i costi sostenuti per apportare migliorie su beni di terzi.

Immobilizzazioni in corso e acconti

109. Le *immobilizzazioni in corso* costituiscono quella parte del patrimonio aziendale rappresentato da immobilizzazioni materiali di proprietà, ma non ancora utilizzabili perché da completare o collaudare. Tra le immobilizzazioni in corso si includono: i costi per costruzioni interne, i costi di acquisto di beni mobili o di costruzione, ristrutturazione e altre manutenzioni straordinarie di fabbricati o impianti non ultimati e collaudati entro la chiusura dell'esercizio, nonché gli eventuali acconti corrisposti ai fornitori in base a condizioni contrattuali o di legge.
110. Il passaggio da immobilizzazioni in corso alle immobilizzazioni materiali nei conti di riferimento deve avvenire nel momento in cui il bene è disponibile e pronto per l'uso.

IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE

111. Le immobilizzazioni finanziarie delle Anp si distinguono in due macrocategorie:
- a. Investimenti di carattere duraturo che abbiano come finalità l'impiego redditivo di liquidità (immobilizzazioni finanziarie di liquidità);
 - b. Investimenti di carattere duraturo che abbiano come finalità la partecipazione strategica in entità giuridiche terze (immobilizzazioni finanziarie strategiche).

Immobilizzazioni finanziarie di liquidità

112. Per le immobilizzazioni di liquidità si fa diretto rinvio ai principi contabili nazionali previsti per le imprese.

Immobilizzazioni finanziarie strategiche

113. Per le immobilizzazioni strategiche occorre operare una ulteriore distinzione:
- a. Partecipazioni in società commerciali;
 - b. Partecipazioni in Anp.
114. Nuovamente, per le partecipazioni in società commerciali si fa rinvio ai principi contabili generali statuiti per le imprese.
115. Un carattere peculiare si deve attribuire nell'ambito delle Anp al significato economico patrimoniale che per queste assumono le quote, comunque denominate, in altre Anp. Si tratta in particolare delle strutture associative complesse, ove una o più Anp (dette di secondo livello) assumono la qualifica di socio in altre Anp (dette di primo livello) ovvero di versamenti effettuati da Anp in fondazioni ovvero ancora di partecipazioni assunte da Anp in strutture a carattere prevalentemente mutualistico quali le società cooperative.
116. Nei casi esposti al punto precedente viene infatti a mancare la componente strettamente patrimoniale propria della immobilizzazione finanziarie generalmente intese. Ai versamenti effettuati non corrisponderanno, di norma, diritti patrimoniali diretti che possano essere vantati dalla Anp partecipante nella partecipata.
117. Tali partecipazioni, impropriamente definite, mancheranno della proprietà di trasferibilità e della proprietà di liquidabilità all'atto della cessazione dell'ente partecipato, fatta eccezione, seppure con le dovute limitazioni, per le partecipazioni in società cooperative ove tali requisiti possono, anche se solo parzialmente, ricorrere.
118. Nei casi qui esaminati sarà necessario conoscere la realtà economica sottostante al rapporto di partecipazione. Le ipotesi che possono farsi sono le seguenti:
- a. I versamenti effettuati hanno consentito all'ente partecipato di prestare servizi a favore dell'ente partecipante e/o di terzi, la cui utilità si esaurisce nell'esercizio di effettuazione dei medesimi;
 - b. I versamenti effettuati hanno consentito all'ente partecipato di prestare servizi a favore dell'ente partecipante e/o di terzi, la cui utilità non si esaurisce nell'esercizio di effettuazione dei servizi .
119. Nella ipotesi di cui al punto a., il costo della partecipazione va iscritto nel Rendiconto della gestione nell'esercizio in cui il versamento è effettuato, opportunamente classificato in base alla natura dell'ente partecipato tra le spese per servizi (associativi) o tra le liberalità erogate nel caso in cui il servizio è prestato a terzi ²⁴.

²⁴ Laddove, invece, si tratti di enti il cui scopo, ancorché non prevalente od esclusivo, consiste nella costituzione di patrimoni (si pensi ad esempio agli enti per l'acquisto ed il godimento di patrimoni immobiliari collettivi) non può trascurarsi l'elemento patrimoniale insito nella partecipazione all'ente stesso.

120. Nella ipotesi di cui al punto b. e solo in questo, i versamenti effettuati potranno confluire nelle immobilizzazioni finanziarie nella misura massima stessa del costo sostenuto e purché tale costo corrisponda alla quota ideale del patrimonio netto dell'ente relativamente attribuibile all'Anp partecipante.
121. Tale iscrizione è condizionata all'ottenimento, da parte dell'ente partecipante:
- a. del bilancio dell'ente partecipato redatto secondo i criteri di legge o in base alle presenti Raccomandazioni per lo stesso esercizio per il quale vuole iscriversi la partecipazione;
 - b. della indicazione esaustiva del numero dei soggetti partecipanti all'ente e delle eventuali quote di partecipazione alla data di chiusura dell'esercizio;
 - c. dello statuto dell'ente partecipato;
 - d. della relazione dell'organo di controllo contabile, laddove esistente.
122. L'assenza anche di uno solo degli elementi di cui al punto precedente determina la impossibilità di procedere all'iscrizione della partecipazione.
123. Il maggior costo della partecipazione rispetto alla quota ideale di partecipazione al patrimonio dell'ente non potrà mai esser mantenuto nelle immobilizzazioni finanziarie, o in altre categorie di immobilizzazioni, e dovrà pertanto essere imputato al rendiconto della gestione.

Modifiche apportate alle precedenti Raccomandazioni emanate

Le disposizioni contenute nella presente Raccomandazione aggiungono al Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio delle Aziende non profit il seguente paragrafo 31.1.

- 31.1. Laddove le Raccomandazioni non disciplinino esplicitamente uno specifico evento, operazione o circostanza concernente le immobilizzazioni, occorre fare riferimento in ordine gerarchico decrescente alle seguenti fonti:
- a. il presente Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio delle Aziende non profit;
 - b. i Principi contabili nazionali;
 - c. gli IAS/IFRS, laddove compatibili con le disposizioni emanate dalla presente Raccomandazione e con le disposizioni di cui ai punti a. e b. sopra riportate;
 - d. la prassi e la dottrina contabile nazionale e internazionale specificatamente dedicate alle Aziende non profit.