

## IAS 16: IMMOBILI, IMPIANTI e MACCHINARI

*Definizione, classificazione, rilevazione iniziale, valutazioni successive e rivalutazione dei valori, ammortamento ed eliminazione contabile delle attività materiali ad utilità pluriennale.*

di Alessandro Carletti \*

Lo Ias 16 si sofferma sul **trattamento contabile** di «*Immobili, impianti e macchinari*», rinviando ad altri principi contabili internazionali la trattazione della svalutazione per perdite di valore (Ias 36), degli oneri finanziari (Ias 23), dei contributi pubblici (Ias 20) e degli investimenti in immobili (Ias 40). Si segnala sin da ora che il presente articolo tratterà degli aspetti salienti relativi alla definizione, alla classificazione, alla rilevazione iniziale e successiva, all'ammortamento e all'eliminazione contabile delle attività materiali ad utilità pluriennale. Si rinvia la trattazione delle perdite di valore ad altro articolo. (1)

La rilevazione iniziale deve essere effettuata al costo

### DEFINIZIONE

Lo Ias 16 definisce gli «*Immobili, impianti e macchinari*» come quelle attività materiali che:

- sono **possedute** dall'impresa per essere utilizzate nella produzione o nella fornitura di beni o servizi, per usi amministrativi, o per affittarle ad altri;
- sono **destinate** ad essere **utilizzate** per **più esercizi**.

### CLASSIFICAZIONE in BILANCIO

Gli «*Immobili, impianti e macchinari*», che sono una delle voci del contenuto minimo dello schema di stato patrimoniale previsto dallo Ias 1, (2) sono iscritti

nell'attivo non corrente, **senza** alcuna **distinzione** delle classi di «*Immobili, impianti e macchinari*» che la compongono. Tale distinzione, di norma, è presentata nelle **note esplicative** al bilancio.

Lo Ias 16 fornisce alcuni esempi di separate classi di «*Immobili, impianti e macchinari*»:

- a) terreni;
- b) terreni e fabbricati;
- c) macchinari;
- d) navi;
- e) aerei;
- f) autoveicoli;
- g) mobili e attrezzature;
- h) macchine d'ufficio.

### RILEVAZIONE INIZIALE

Il criterio generale di rilevazione prevede che il **costo** di un elemento di «*Immobili, impianti e macchinari*» deve essere iscritto tra le **attività** dello stato patrimoniale se e soltanto se:

- è probabile che i **futuri benefici economici** associati all'elemento affluiranno all'impresa;
- il **costo** dell'elemento può essere **attendibilmente misurato**.

La rilevazione iniziale di un elemento di «*Immobili, impianti e macchinari*» deve essere effettuata al costo. Lo **Ias 16** distingue tra:

- a) **costo di acquisto**;
- b) costo di **produzione**;
- c) **permuta**.

### Costo d'acquisto

Il costo di acquisto comprende:

\* Fondazione Luca Pacioli.

(1) Si veda in questa Rivista, pag. 67, «Ias 36: "impairment test" su singole attività».

(2) Si veda in questa Rivista, pag. 9, «Schemi di un bilancio Ias/Ifrs».

## IMMOBILI, IMPIANTI e MACCHINARI

- il **prezzo d'acquisto** del bene, inclusi eventuali **dazi** all'importazione e tasse di acquisto non recuperabili, dopo aver **dedotto sconti** commerciali e **abbuoni**;
- gli eventuali **costi direttamente imputabili** alla **messa in funzione** del bene per l'uso inteso dalla direzione aziendale; (3)
- la **stima iniziale** dei **costi di smantellamento** e di **rimozione** del bene e dei costi di **bonifica** del sito in cui si trova l'attività. Tali costi, pur non portando direttamente benefici economici all'azienda, devono essere sostenuti per ragioni ambientali e di sicurezza.

## Costo di produzione

Se un'attività è costruita per un uso interno all'impresa, questa è valutata inizialmente impiegando gli stessi principi previsti per i beni acquistati. Il **costo** di una **produzione interna**, quindi, è costituito dai **costi direttamente correlati** alla realizzazione del bene (ad es. materie prime, semilavorati e prodotti finiti, lavoro diretto, forniture, spese per onorari professionali e altri servizi) e da tutti i **costi sostenuti** per portare il bene nelle sue condizioni di **operatività** per l'uso. I costi legati ad inefficienze e inadempienze non sono inclusi nel valore del bene, ma sono imputati direttamente nel conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti.

In questa sede è opportuno rilevare che nel costo d'acquisto e nel costo di produzione:

- **possono** essere **inclusi** gli **oneri finanziari**, sostenuti dall'impresa in relazione all'acquisto o alla produzione di un elemento di «*Immobili, impianti e macchinari*», capitalizzabili secondo quanto previsto dal trattamento contabile alternativo disposto dallo Ias 23;
- **non possono** essere **incluse** le **spese generali e amministrative**, i costi di avviamento (*start up*) e i costi di pre-produzione (*pre-production costs*). (4)

## Permuta

Lo Ias 16 prevede che un elemento di «*Immobili, impianti e macchinari*» possa essere **acquisito** in **cambio** di **attività non monetarie** o con una **combinazione** di attività monetarie e attività non monetarie. In questo caso la regola generale prevede che il

valore dei beni oggetto di permuta debba essere determinato in base al **fair value** (valore equo) dei beni permutati, rilevando quindi utili o perdite dall'operazione.

Sono previste **due eccezioni** a questa regola generale. Il costo del bene acquisito (o ceduto) in permuta deve essere rilevato al **valore contabile** del bene ceduto (o acquisito) quando:

- l'accordo di permuta non ha «sostanza commerciale»;
- non sia attendibilmente misurabile il «*fair value*» dei beni permutati.

## COSTI SUCCESSIVI all'ACQUISIZIONE

I **costi** sostenuti successivamente all'acquisizione del bene per effettuare **migliorie**, sostituirne una parte o effettuare la manutenzione di un suo elemento **possono** essere **capitalizzati** nel valore contabile del bene stesso se rispettano il criterio generale di rilevazione. In particolare, possono essere capitalizzati:

- i costi sostenuti dall'impresa per effettuare delle **sostituzioni** di alcune **parti** di un elemento di «*Immobili, impianti e macchinari*». L'impresa, nel corso della vita utile di un bene, può procedere, con intervalli regolari o non regolari, alla sostituzione di alcune parti del bene stesso. In questi casi il valore contabile delle parti sostituite deve essere eliminato dalla contabilità dell'impresa; (5)
- i costi sostenuti dall'impresa per effettuare significative **verifiche**. L'impresa, al fine di garantirsi il corretto funzionamento di un bene effettua periodicamente delle verifiche per evidenziare eventuali guasti, indipendentemente dal fatto che le parti dello stesso siano sostituite o meno. L'eventuale valore contabile netto del costo della precedente verifica è eliminato contabilmente.

**Non sono capitalizzabili**, invece, i **costi di manutenzione ordinaria** (costi di manodopera, materiali di consumo e piccoli pezzi di ricambio) effettuati su un elemento di «*Immobili, impianti e macchinari*». La ragione di ciò risiede nel fatto che tali costi non rispettano il criterio generale previsto per l'iscrizione di un'attività in bilancio e, quindi, sono rilevati a conto economico nell'esercizio in cui sono sostenuti.

VALUTAZIONI SUCCESSIVE  
a QUELLA INIZIALE

Successivamente alla rilevazione iniziale, l'impresa

(3) A titolo esemplificativo si possono citare i costi da sostenere per la preparazione del sito, i costi di consegna e movimentazione, i costi di installazione e assemblaggio, gli oneri professionali, ecc.

(4) Pertanto devono essere esclusi, ad esempio, i costi di apertura di un nuovo impianto, i costi per l'introduzione di un nuovo prodotto o servizio (compresi costi pubblicitari e per attività promozionali), ecc.

(5) A titolo esemplificativo si consideri il caso di un altoforno che può richiedere il rifacimento del rivestimento interno dopo un certo numero di ore di impiego.

valuta un elemento di «*Immobili, impianti e macchinari*» secondo il **modello** del **costo** ovvero secondo il **modello** della **rideterminazione del valore**.

L'impresa applica il modello prescelto ad una intera classe di «*Immobili, impianti e macchinari*». In altre parole, due macchinari, appartenenti alla medesima classe di attività, non possono essere valutati uno secondo il modello del costo e l'altro secondo il modello della rivalutazione. È possibile invece applicare modelli di valutazione diversi in relazione alle diverse classi di «*Immobili, impianti e macchinari*».

### Modello del costo

L'attività deve essere iscritta al **costo**, al **netto** degli **ammortamenti** accumulati e di qualsiasi **perdita** per riduzione di valore accumulata.

### Modello della rideterminazione del valore

L'attività deve essere iscritta a un «*valore rideterminato*», pari al **fair value** (valore equo) (6) alla data della rideterminazione di valore al **netto** di qualsiasi **ammortamento** accumulato e di qualsiasi perdita per riduzione di valore accumulata. Un'impresa può adottare tale modello soltanto se il **fair value** (valore equo) dell'attività può essere **attendibilmente misurato**. In caso contrario l'impresa è obbligata ad adottare il modello del costo.

In genere, il **fair value** di **terreni, edifici, impianti e macchinari** è rappresentato dal **valore di mercato** del bene, determinato mediante una perizia eseguita da periti professionalmente qualificati. (7)

Il processo di rideterminazione deve essere effettuato con sufficiente **regolarità** per assicurare che il valore contabile non differisca significativamente da quello che si sarebbe determinato utilizzando il **fair value** alla chiusura del bilancio. La **frequenza** delle rideterminazioni **dipende** dalle **oscillazioni** del **fair value** dei beni oggetto di rideterminazione di valore. Lo Ias 16 stabilisce infatti che per beni che manifestano significative oscillazioni nel **fair value**, si rendono necessarie rideterminazione annuali mentre per beni, le cui oscillazioni nel **fair value** sono poco significative, si possono effettuare rideterminazione del

valore ogni tre o cinque anni.

Qualora venga rideterminato il valore di un bene, si deve procedere alla rideterminazione del valore di **tutti i beni appartenenti alla medesima classe** di «*Immobili, impianti e macchinari*».

Alla data di rideterminazione del valore del bene gli **ammortamenti** accumulati devono essere alternativamente:

- **ricalcolati proporzionalmente** alla variazione nel valore contabile lordo dell'attività;

- **stornati** nel valore contabile lordo dell'attività.

In entrambi, il nuovo valore contabile netto del bene iscritto in bilancio coincide con il suo valore rideterminato.

La **rideterminazione** di un elemento di «*Immobili, impianti e macchinari*» può **determinare**:

a) un **surplus** da rideterminazione, ovvero una differenza positiva tra il valore rideterminato e il valore contabile del bene *ante*-rideterminazione, se il valore contabile del bene è aumentato a seguito della rideterminazione.

Di norma, il **surplus** da rideterminazione è iscritto nel **patrimonio netto**, in un'**apposita riserva da rivalutazione**. Tuttavia, il **surplus** da rideterminazione deve essere imputato in conto economico come provento nella misura in cui rettifica un **deficit** da rideterminazione (relativo al medesimo bene) rilevato precedentemente come costo a conto economico; l'eventuale parte residua del **surplus** deve essere iscritta nell'apposita riserva di patrimonio netto;

b) un **deficit** da rideterminazione, ovvero una differenza negativa tra il valore rideterminato e il valore contabile del bene *ante*-rideterminazione, se il valore contabile del bene è diminuito a seguito della rideterminazione.

Di norma, il **deficit** da rideterminazione deve essere iscritto come **costo** nel **conto economico**. Tuttavia, qualora fosse stata costituita, nel corso dei precedenti esercizi, una riserva da rivalutazione del bene nel patrimonio netto, il **deficit** da rideterminazione deve essere rilevato a **riduzione** della **riserva** medesima; l'importo del **deficit** da rideterminazione eccedente la riserva deve essere imputato come costo a conto economico.

### Esempio n. 1 – Contabilizzazione del «surplus» e del «deficit» da rideterminazione

All'inizio del 2005 un'impresa ha acquistato un macchinario per € 25.000. La vita utile è di 10 anni, l'ammortamento è effettuato a quote costanti e il valore residuo è pari a zero. La valutazione del bene successiva a quella iniziale è effettuata secondo il modello della rideterminazione del valore. Al 31 dicembre 2005 gli amministratori stimano che il **fair value** (valore equo) del macchinario sia pari a € 30.000; alla

– continua –

(6) Per fair value (valore equo) s'intende «il corrispettivo al quale un'attività potrebbe essere scambiata o una passività estinta, in una libera transazione fra parti consapevoli e disponibili» (Ias 16, par. 6).

(7) Si noti che lo Ias 16 non dispone un obbligo in merito all'utilizzo di un perito indipendente, anche se esso è ritenuto opportuno.

## IMMOBILI, IMPIANTI e MACCHINARI

## - segue - Esempio n. 1 - Contabilizzazione del «surplus» e del «deficit» da rideterminazione

stessa data il valore contabile netto del macchinario è pari a € 22.500 (€ 25.000 - € 2.500), ovvero il costo storico al netto degli ammortamenti accumulati.

Essendo aumentato il valore contabile del macchinario fino al suo *fair value* (€ 30.000), il *surplus* da rideterminazione rilevato è pari a € 7.500 (€ 30.000 - € 22.500), da imputare in una riserva di patrimonio netto.

Immobili, impianti e macchinari	a	Riserva da rivalutazione	7.500
---------------------------------	---	--------------------------	-------

La nuova quota d'ammortamento per gli esercizi successivi è pari a € 3.333,3 (€ 30.000/9), data dal rapporto tra il nuovo valore contabile del bene (pari al suo *fair value*) e la restante vita utile del macchinario.

Si supponga inoltre che, al 31 dicembre 2006, la nuova stima del *fair value* (valore equo) del macchinario sia pari a € 18.000. Si rileva pertanto un *deficit* da rideterminazione di € 8.666,7, pari alla differenza tra il nuovo *fair value* (€ 18.000) ed il valore contabile netto del bene a tale data (€ 26.666,7 = € 30.000 - € 3.333,3).

Il *deficit* da rideterminazione è imputato nel conto economico come costo solo per la parte non coperta dalla riserva di rivalutazione costituita nell'esercizio precedente.

Diversi	a	Immobili, impianti e macchinari	8.666,7
Costo			1.166,7
Riserva da rivalutazione			7.500

La nuova quota d'ammortamento per gli esercizi successivi è pari a € 2.250 (€ 18.000/8), data dal rapporto tra il nuovo valore contabile del bene (pari al suo *fair value*) e la restante vita utile del macchinario.

Di seguito si illustrano schematicamente le movimentazioni del valore contabile del bene.

Periodo	Descrizione	Importo	Valore contabile netto
1° gennaio 2005	Valutazione		25.000
2005	Ammortamento	(2.500)	
2005	Surplus da ridet.	7.500	
31 dicembre 2005	Valore di bilancio		30.000
2006	Ammortamento	(3.333,3)	
2006	Deficit da ridet.	(8.666,7)	
31 dicembre 2006	Valore di bilancio		18.000
2007	Ammortamento	2.250	
31 dicembre 2007	Valore di bilancio		15.750

La **riserva** di rivalutazione di un elemento di «*Immobili, impianti e macchinari*» iscritta nel patrimonio netto **può essere**:

- **trasferita direttamente** alla voce «*Utili portati a nuovo*», quando l'attività è eliminata dal bilancio (realizzo integrale della riserva);
- **trasferita parzialmente** alla voce «*Utili portati a nuovo*», mentre l'attività continua ad essere utilizza-

ta dall'impresa (realizzo parziale della riserva). In questo caso l'importo della riserva trasferito è pari «*alla differenza tra l'ammortamento calcolato sul valore contabile rivalutato e l'ammortamento basato sul costo originale dell'attività*» (Ias 16, par. 41).

In entrambi i casi, i trasferimenti della riserva di rivalutazione agli «*Utili portati a nuovo*» **non** devono **transitare** per il **conto economico**.

## Esempio n. 2 - Realizzo parziale della riserva di rivalutazione

Una società ha acquistato nel 2006 un impianto per € 1.000 con una vita utile di 10 anni ed un valore residuo pari a zero. Si procede ad un ammortamento a quote costanti. Al 31 dicembre 2008, si stima il *fair value* (valore equo) del bene per un importo pari a € 1.500 e si procede alla sua rivalutazione. Alla data della rivalutazione il valore contabile netto del bene è calcolato come segue:

Costo storico	€ 1.000
Ammortamenti accumulati	€ 200
Valore contabile	€ 800

La rideterminazione genera un *surplus* pari a € 700 (€ 1.500 - € 800) da iscrivere in una riserva di patrimonio netto.

- continua -

- segue - Esempio n. 2 - Realizzo parziale della riserva di rivalutazione

Si deve distinguere inoltre tra:

- a) la quota d'ammortamento annuale prima della rideterminazione pari a e 100 (e 1.000 / 10 anni);
- b) la quota d'ammortamento annuale dopo la rideterminazione pari e 187,5 (e 1.500 / 8 anni).

Dal momento che l'impianto continua ad essere utilizzato dall'impresa, l'importo della riserva trasferito agli «*Utili portati a nuovo*» per ciascun esercizio di vita utile restante (8 anni) è di € 87,5, pari alla differenza tra l'ammortamento basato sul valore rivalutato del bene (€ 187,5) e l'ammortamento basato sul costo originario (€ 100). Al termine del 10° esercizio, quando il bene sarà stato completamente ammortizzato, la riserva di rivalutazione sarà pari a zero.

A partire dal terzo esercizio, l'ammortamento ed il trasferimento ad «*utili portati a nuovo*» della riserva di rivalutazione sono rilevati secondo le seguenti scritture contabili:

Quota ammortamento	a	Immobili, impianti e macchinari	187,5
Riserva da rivalutazione	a	Utili portati a nuovo	87,5

## AMMORTAMENTO

Sia che si adotti il modello del costo che quello della rideterminazione del valore, un elemento di «*Immobili, impianti e macchinari*» deve essere iscritto in bilancio al **netto** degli **ammortamenti accumulati**. Di seguito si illustrano sinteticamente le principali regole relative all'ammortamento previste dallo Ias 16:

- il **valore ammortizzabile** di un'attività deve essere ripartito in base ad un criterio sistematico durante la sua vita utile (8) ed è pari alla differenza tra il valore contabile e il valore residuo del bene; (9)
- l'ammortamento **inizia** nel momento in cui il bene è **pronto per l'uso**, ossia quando è nel luogo e nelle condizioni necessarie per funzionare secondo le aspettative della direzione aziendale, e termina alla data più recente tra quella in cui l'attività è classificata come posseduta per la vendita, secondo quanto stabilito dall'Ifrs 5 «*Attività non correnti possedute per la vendita e attività operative cessate*», (10) e la data in cui l'attività è eliminata contabilmente;
- il **criterio d'ammortamento** utilizzato per un bene deve essere quello che rispecchia meglio le modalità con le quali si suppone che i benefici economici futuri del bene siano ottenuti dall'impresa e deve essere applicato in modo uniforme negli eser-

cizi, salvo che si verifichi un cambiamento in tali modalità. I criteri di ammortamento utilizzabili sono: il criterio «*a quote costanti*», il criterio «*scalare decrescente*» e il criterio «*per unità di prodotto*»;

- il **valore residuo**, la **vita utile** ed il **criterio di ammortamento** devono essere **rivisti** almeno alla fine di ciascun esercizio; se vi sono cambiamenti rispetto alle stime iniziali è necessario rivedere il piano di ammortamento.

## ELIMINAZIONE CONTABILE del BENE

Lo **Ias 16** stabilisce che un bene deve essere **eliminato contabilmente**:

- alla **dismissione**; o
- quando **non** sono **attesi benefici economici** dal suo utilizzo o dalla sua dismissione.

La vendita, la stipulazione di un contratto di *leasing* finanziario e la donazione rappresentano solo alcune delle modalità attraverso cui un'impresa può dismettere un bene.

L'**utile** o la **perdita** che originano dall'eliminazione contabile di un bene devono rilevarsi a **conto economico**. Infine, l'utile o la perdita derivante dall'eliminazione contabile deve essere determinato come la differenza tra il corrispettivo netto della dismissione, qualora esista, ed il valore contabile netto del bene.

(8) La vita utile di un'attività è definita dallo Ias 16 come: il periodo di tempo nel quale ci si attende che l'attività sia utilizzabile dall'impresa; ovvero la quantità di prodotti o unità similari che l'impresa si aspetta di ottenere dall'utilizzo dell'attività.

(9) Il valore residuo è il valore stimato che l'impresa potrebbe ottenere in quel momento dalla sua dismissione, al netto dei costi stimati di dismissione, se il bene fosse già al tempo e nella condizione attesa alla fine della sua vita utile. Lo Ias 16 specifica che il valore residuo di un bene è generalmente esiguo, per cui tale valore diviene irrilevante ai fini del calcolo del valore ammortizzabile.

(10) L'Ifrs 5 ha la finalità di definire la contabilizzazione delle attività possedute per la vendita e le modalità di esposizione in bilancio delle attività operative cessate.