

IAS 16
IMMOBILI, IMPIANTI
E MACCHINARI

A cura della
Dott.ssa Antonella Quindici

1. I CRITERI PER LA RILEVAZIONE DI IMMOBILI, IMPIANTI E MACCHINARI

Lo IAS 16 definisce il trattamento contabile di immobili, impianti e macchinari e sancisce che sono da considerarsi immobilizzazioni materiali i beni che sono a utilità pluriennale e che sono utilizzati dall'impresa nella produzione o vendita di merci o servizi.

Affinchè un'attività sia rilevata in bilancio come immobilizzazione materiale i principi contabili internazionali prescrivono che debbano essere soddisfatte le seguenti condizioni:

1. è probabile che l'impresa godrà di futuri benefici economici generati dal bene;
2. l'impresa è in grado di determinare il costo del bene in modo attendibile.

Tuttavia mentre per la disciplina italiana al fine di iscrivere in bilancio un'attività è necessario il passaggio del titolo di proprietà, secondo gli IAS è sufficiente anche la sola esistenza di contratti preliminari, promesse di vendita o compromessi.

Negli IAS si afferma che gli immobili, gli impianti e i macchinari che possiedono i requisiti per essere rilevati come immobilizzazioni materiali devono essere inizialmente valutati al costo. Tale criterio generale non viene utilizzato o comunque necessita di ulteriori considerazioni nel caso in cui l'immobilizzazione sia stata acquisita grazie a contributi pubblici, derivi da un'aggregazione di imprese o sia stata acquisita tramite un contratto di leasing finanziario.

Il costo di un bene acquistato da terzi deve comprendere tutti gli oneri che possono essere ad esso correlati in maniera diretta e consentano di portarlo nelle normali condizioni di operatività, quali i costi di installazione, trasporto, collaudo e assicurazione. Non sono invece da ricomprendersi nel valore del bene le spese che l'impresa ha affrontato per formare il personale addetto affinché sia in grado di

utilizzare tali impianti e macchinari. In altri termini sono capitalizzabili i costi del personale che l'impresa sostiene per portare il bene nelle condizioni di utilizzo mentre sono da spendere i costi che sono sostenuti per l'addestramento del personale addetto.

In generale il costo di un'immobilizzazione materiale è costituito dall'importo pagato al momento dell'acquisto del bene stesso. Tuttavia nel caso in cui ci si trovi dinanzi a delle condizioni di pagamento differito che vanno oltre le dilazioni normalmente concesse, il costo del bene è dato dall'equivalente prezzo in contanti e costituirà un onere finanziario la differenza tra quest'ultimo valore e l'esborso complessivamente effettuato.

Per quel che riguarda i beni prodotti internamente, essi devono essere rilevati al costo di fabbricazione con inclusione dei costi diretti e di una quota parte delle spese generali di produzione. Non sono invece capitalizzabili i costi derivanti da scioperi o calamità naturali accorsi durante la produzione e i costi sostenuti per scarti di lavorazione e altre inefficienze produttive.

Alcune differenze tra i principi contabili italiani e quelli internazionali si rilevano, invece, riguardo ai costi di smantellamento e di ripristino ambientale. Lo IAS 16 prevede che queste tipologie di costi possano essere capitalizzate, ma tale trattamento contabile non è consentito in Italia. A fronte della capitalizzazione di tali oneri si dovrà iscrivere in bilancio una passività a titolo di fondo rischi così come prescritto dallo IAS 37 che tratta degli accantonamenti, passività e attività potenziali.

Particolare inoltre è la disciplina inerente il trattamento dei pezzi di ricambio prevista dallo IAS 16. Solitamente i pezzi di ricambio sono rilevati come rimanenze di magazzino e iscritti come costo al momento dell'utilizzo. Tuttavia, le parti di ricambio di rilevante ammontare sono rilevati come immobili, impianti e macchinari quando l'impresa prevede di utilizzarli in più esercizi.

Secondo gli IAS il cespite iscritto tra le immobilizzazioni materiali deve essere eliminato dal bilancio se è stato ceduto o se non ci si attende da esso alcuna utilità

economica futura. Eventuali plusvalenze o minusvalenze che dovessero derivare da tale operazione dovranno essere contabilizzate nel conto economico così come previsto anche dai principi contabili italiani. Per determinare il momento in cui si deve contabilizzare la cessione dell'attività materiale bisogna applicare quanto indicato per la vendita di beni dallo IAS 18, "Ricavi", che stabilisce che con la cessione devono essere trasferiti dal venditore al compratore i rischi significativi e i benefici derivanti dall'utilizzo del bene stesso.

2. LA VALUTAZIONE SUCCESSIVA ALL'ISCRIZIONE INIZIALE

Lo IAS 16 prevede due trattamenti contabili che possono essere utilizzati dopo la rilevazione iniziale delle immobilizzazioni materiali:

1. si rilevano al costo, al netto di ammortamenti e perdite di valore (modello del costo);
2. si iscrivono ad un valore periodicamente rivalutato pari al valore di mercato, al netto di ammortamenti e perdite di valore (modello del fair value).

Qualora per la rilevazione delle immobilizzazioni materiali si intenda utilizzare il modello del fair value le rivalutazioni sono da effettuarsi con riferimento al valore corrente. Di norma il fair value è rappresentato dal valore di mercato del bene ed è costituito dall'importo per il quale il bene in questione può essere scambiato con terzi laddove entrambe le parti siano consapevoli e disponibili. Nel caso in cui non sia possibile avere un valore di mercato, la valutazione al fair value è effettuata al costo di sostituzione ammortizzato.

Lo IAS 16 stabilisce inoltre che l'impresa è tenuta a stimare il fair value ad ogni bilancio e deve rivalutare un bene solo qualora vi sia una significativa differenza rispetto al suo valore contabile. Ne consegue che per i beni che hanno oscillazioni significative del loro valore corrente si potrebbero rendere necessarie delle rivalutazioni

annuali, mentre beni che presentano delle oscillazioni di valore minime potrebbero presentare rivalutazioni solo ogni due o tre anni.

Viene inoltre specificato che qualora venga rivalutato un elemento di immobile, impianto e macchinario occorre rivalutare l'intera classe alla quale quel bene appartiene, intendendo per classe un raggruppamento di beni di natura e utilizzi simili all'interno dell'attività dell'impresa.

Nel momento in cui si procede alla rivalutazione di un bene è necessario rideterminare anche gli ammortamenti e in ogni caso le rivalutazioni non devono essere superiori al valore d'uso del bene e non devono essere fatte in modo saltuario o casuale.

Tuttavia tale trattamento contabile non è consentito dai principi italiani: per la nostra legislazione non è possibile effettuare alcuna rivalutazione se non in virtù di apposite leggi che le prevedano.

Infine, sia la disciplina italiana che quella internazionale prevedono che la rivalutazione di un cespite debba essere rilevata tramite la creazione di una riserva di patrimonio netto senza transitare per il conto economico.

3. L'AMMORTAMENTO DELLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

Sia i principi contabili internazionali che quelli italiani affermano che l'ammortamento di un bene deve essere sistematicamente ripartito durante la sua vita economica utile ed è un costo di esercizio. Secondo lo IAS 16 per determinare la vita utile di un bene occorre tener presente:

- il grado di deterioramento fisico;
- l'obsolescenza tecnica a seguito dell'immissione sul mercato di nuove tecnologie;
- l'utilizzo che l'impresa prevede;
- l'esistenza di vincoli o di restrizioni al suo utilizzo.

L'ammortamento deve avere inizio quando il bene è nel luogo e nelle condizioni necessarie per poter essere utilizzato secondo ciò che è stato stabilito dagli amministratori dell'impresa.

Il valore ammortizzabile di un'attività materiale nel caso si opti per il metodo del costo è dato dal valore di iscrizione iniziale al netto del valore residuo. Per valore residuo si intende la stima dell'ammontare in denaro che l'impresa crede di poter ottenere dalla cessione del bene, al termine della sua vita utile e al netto degli stessi costi di cessione.

Sia i principi contabili internazionali che quelli italiani statuiscono che il metodo corretto per calcolare l'ammortamento deve essere scelto in base ai benefici economici attesi per il futuro e a tal fine è possibile utilizzare i seguenti tre metodi:

1. a quote costanti;
2. a quote decrescenti;
3. a quantità prodotte.

Tuttavia il principio contabile italiano anche se li ritiene tutti accettabili afferma che il metodo preferibile è quello a quote costanti.

Di grande innovazione è il cosiddetto approccio per componenti stabilito dallo IAS 16. Secondo i principi contabili internazionali ciascun componente di un'immobilizzazione materiale che abbia un costo significativo rispetto al bene cui si riferisce deve essere separatamente ammortizzato. Ad esempio se un componente ha una vita utile più breve rispetto a quella del bene principale dovrà essere ammortizzato per il periodo in cui effettivamente l'impresa trae un beneficio economico da esso. In particolar modo occorre separare la componente terreno dall'elemento fabbricato qualora siano stati contabilizzati come un unico bene. I terreni e i fabbricati devono essere rilevati separatamente anche se sono stati acquistati insieme. Difatti, salvo rari casi, come per le cave, i terreni hanno una vita utile illimitata a differenza dei fabbricati che invece ne hanno una limitata. Pertanto i primi non devono essere ammortizzati mentre per i secondi occorre procedere con l'ammortamento. Anche per i principi contabili italiani i

terreni non sono ammortizzabili, ma il valore del fabbricato può incorporare anche quello del terreno su cui si trova, salvo che ai fini del calcolo dell'ammortamento il valore del terreno deve essere scorporato in base a stime. I principi nazionali affermano inoltre che qualora il terreno acquisti valore grazie al fabbricato costruito su di esso, bisognerà ammortizzare anche il terreno in quanto è da supporre che qualora il fabbricato andasse in rovina si azzererebbe anche il valore del terreno.

Lo IAS 16 stabilisce infine che la vita utile delle attività materiali, il loro valore residuo e i criteri di ammortamento devono essere riconsiderati almeno una volta all'anno.

4. IL TRATTAMENTO CONTABILE DELLE MANUTENZIONI

Per i principi contabili internazionali è consentita la capitalizzazione dei costi sostenuti a fronte di un determinato bene solo allorché sia probabile che tali costi siano in grado di generare un futuro beneficio economico e l'impresa possa misurare tale costo in maniera attendibile, analogamente a quanto previsto in generale per tutte le immobilizzazioni materiali.

Lo IAS 16 ha inoltre introdotto quattro tipologie di spese successive:

1. manutenzioni ordinarie;
2. interventi di rifacimento a intervalli regolari;
3. manutenzioni a intervalli regolari.

Nella prima categoria rientrano gli interventi di manutenzione di natura continuativa, che sono costituiti dai costi di manodopera e dai pezzi di ricambio di uso corrente. Tale tipologia, che è assimilabile alla manutenzione ordinaria contemplata nei principi contabili italiani, non può essere capitalizzata, ma il costo deve essere speso nell'esercizio.

La seconda categoria si riferisce ai casi in cui vi sono parti di un'immobilizzazione materiale che devono essere sostituiti con regolarità e le spese sostenute per tali

rifacimenti o sostituzioni possono essere capitalizzate se rispecchiano i requisiti d'iscrizione di un'attività come immobilizzazione materiale. Lo IAS 16 inoltre specifica che poiché tali interventi sono un sicuro indice del fatto che le componenti sostituite hanno certamente perso di valore, occorrerà stornare dal bilancio il valore contabile netto della parte sostituita.

La terza categoria si riferisce al caso in cui ci troviamo dinanzi a dei cespiti che per poter continuare ad essere utilizzati è necessario subiscano a intervalli regolari delle verifiche o ispezioni. Quando l'impresa fa effettuare una di queste verifiche o controlli si procederà con la capitalizzazione purchè siano soddisfatti i criteri generali di iscrizione di un'attività come immobilizzazione materiale che sono stati prima descritti. Inoltre lo IAS 16 specifica che il valore residuo di precedenti manutenzioni che siano stati capitalizzati deve essere stornato dal bene e contabilizzato a conto economico allorché venga effettuata una nuova manutenzione.

5. L'INFORMATIVA NELLE NOTE DI BILANCIO

Lo IAS 16 stabilisce che nelle note al bilancio occorre fornire le seguenti informazioni per ogni classe di immobilizzazioni materiali:

1. i criteri che sono stati utilizzati nella determinazione del costo;
2. i criteri di ammortamento;
3. la vita utile del bene o le aliquote di ammortamento applicate;
4. l'analisi del costo, dell'ammortamento e delle svalutazioni cumulate all'inizio e alla fine del periodo cui il bilancio si riferisce;
5. una riconciliazione del valore contabile all'inizio e al termine dell'esercizio dal quale si devono evincere le seguenti informazioni:
 - l'ammortamento, le svalutazioni e gli storni di svalutazioni contabilizzati nel conto economico del periodo;

- l'incremento o il decremento subito nel periodo a causa di rivalutazioni o storni di rivalutazioni determinati da svalutazioni contabilizzate a patrimonio netto;
- le differenze di cambio che nascono dalla conversione dei bilanci in valuta;
- le acquisizioni, le alienazioni e le immobilizzazioni materiali classificate come disponibili per la vendita;
- ogni altro eventuale movimento intervenuto nel valore delle immobilizzazioni materiali;
- il valore delle indennità ricevute da terzi per le immobilizzazioni materiali oggetto di svalutazione, dismissione o che siano andate perdute;
- l'importo delle spese che sono state incluse nel valore di iscrizione dei beni nel corso della loro costruzione;
- gli impegni esistenti alla data di bilancio per l'acquisizione di immobilizzazioni materiali;
- il valore di eventuali vincoli sulla proprietà per le garanzie reali rilasciate.

Lo IAS 16 prevede inoltre che qualora delle immobilizzazioni materiali sono iscritte a valori rivalutati occorre fornire le seguenti informazioni:

1. la data in cui è intervenuta la rivalutazione;
2. i metodi adottati nella stima del fair value e se per la sua determinazione ci si è avvalsi della perizia di un perito indipendente o se ci si sia basati sul riferimento ai prezzi che è possibile desumere da un mercato attivo, da recenti transazioni o attraverso metodi di valutazioni;

3. l'ammontare della riserva di rivalutazione iscritta in bilancio, con espressa indicazione della variazione intervenuta nel periodo e dell'esistenza di restrizioni alla sua distribuzione;
4. il valore contabile di ciascuna categoria di immobilizzazione materiale che sarebbe stato rilevato in bilancio se l'impresa avesse deciso di adottare il criterio del costo.

Lo IAS 16 inoltre suggerisce alle imprese di dare anche le seguenti informazioni:

1. il valore delle immobilizzazioni materiali temporaneamente inattive, non più in uso e non classificate come disponibili per la vendita;
2. il valore lordo di immobilizzazioni immateriali completamente ammortizzate ma ancora in uso;
3. il fair value di attività materiali per le quali sia stato utilizzato il criterio del costo nel caso in cui tale fair value sia di gran lunga differente rispetto al valore contabile.