

Rilevazione iniziale e rideterminazione dei cespiti secondo il principio IAS 16

di Paolo Moretti

Lo IAS 16 disciplina il trattamento contabile di «property, plant and equipment» ovvero degli «immobili, impianti e macchinari». Il principio contabile internazionale risulta particolarmente articolato: esso si concentra sulla **definizione, rilevazione iniziale, valutazione, informativa di bilancio** delle immobilizzazioni materiali, rinviando a specifici principi contabili la trattazione dei contributi pubblici (IAS 20), degli oneri finanziari (IAS 23), della svalutazione per perdite di valore (IAS 36) e degli investimenti in immobili (IAS 40). Si segnala subito che l'analisi dello IAS 16 ha permesso di individuare non poche **differenze** rispetto alla **disciplina contabile nazionale**. Alcune di queste differenze «sovertono» principi che hanno rappresentato finora punti fermi; si pensi, ad esempio, alla possibilità di valutare le immobilizzazioni in alternativa al criterio del costo, procedendo alla sistematica rideterminazione del valore dei cespiti (prassi contabile consentita in Italia soltanto in applicazione di leggi speciali).

Gli «immobili, impianti e macchinari» (1), disciplinati dallo IAS 16 (2), sono quelle attività materiali che:

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

Un elemento di «immobili, impianti e macchinari» deve essere rilevato tra le attività 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.

Nel soddisfare il primo requisito, l'impresa deve accertare il grado di certezza del flusso di benefici economici futuri sulla base delle informazioni disponibili al momento della rilevazione iniziale. Con riguardo al secondo requisito esso è generalmente soddisfatto perché l'operazione di compravendita identifica il costo d'acquisto. Nel caso di una costruzione interna, il costo di produzione può essere attendibilmente misurato con riferimento alle operazioni con i terzi (acquisto materiali, lavoro, ecc.).

Classificazione in bilancio

Un elemento di «immobili, impianti e macchinari» deve essere iscritto nell'attivo non corrente quale voce del contenuto minimo previsto dallo IAS 1 (3). Nelle note esplicative di un bilancio IAS (assimilabile alla nostra nota integrativa) sono indicate, a discrezione del redattore, le diverse classi di beni (4)

Paolo Moretti - Presidente Fondazione Luca Pacioli

Note:

(1) Per ulteriori approfondimenti cfr. anche il documento n. 24/2004, «Le immobilizzazioni materiali secondo gli IAS», elaborato dalla Fondazione Luca Pacioli.

(2) Lo IAS 16 è stato elaborato nel 1982 e successivamente rivisto nel 1993, nel 1998 e, infine, nel 2003. Quest'ultima versione è stata omologata dal regolamento (CE) 29 dicembre 2004, n. 2238/2004 (GUCE L 394 del 31 dicembre 2004). La revisione del principio è improntata alla riduzione e all'eliminazione delle alternative di contabilizzazione, delle ridondanze e delle discrepanze con gli altri principi contabili internazionali presenti nella precedente formulazione. Il nuovo IAS 16 è entrato in vigore il 1° gennaio 2005.

(3) Cfr. P. Moretti, «Stato patrimoniale e conto economico secondo i principi IAS», in *Corr. Trib.* n. 37/2004, pag. 2901.

(4) Per classe di «immobili, impianti e macchinari» s'intende un raggruppamento di beni di simile natura e utilizzo nell'attività dell'impresa. Lo IAS 16 fornisce alcuni esempi di classi distinte: a) terreni; b) terreni e fabbricati; c) macchinari; d) navi; e) aerei; f) autoveicoli; g) mobili e attrezzature; h) macchine d'ufficio.

che rientrano nella voce complessiva «immobili, impianti e macchinari».

L'impostazione dei principi contabili internazionali è, dunque, sostanzialmente diversa da quella proposta dal codice civile. L'art. 2424 c.c. (contenuto dello stato patrimoniale) prevede la presentazione delle immobilizzazioni materiali secondo una classificazione obbligatoria e particolarmente analitica (voce B.II).

Il differente modo di presentare le immobilizzazioni materiali in bilancio riflette una diversa concezione di intendere gli schemi di bilancio. Da un lato, le norme del codice civile prefigurano una struttura di stato patrimoniale caratterizzata da un'elevata rigidità e analiticità, dall'altro i principi internazionali non prescrivono una struttura specifica per lo schema di stato patrimoniale (prevedendo solo il contenuto minimo), lasciando al redattore la possibilità di effettuare delle sottoclassificazioni della voce «immobili, impianti e macchinari» nelle note esplicative al bilancio.

Rilevazione iniziale

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.

Il costo d'acquisto di un elemento di «immobili, impianti e macchinari» comprende:

- 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 (5);
- la stima iniziale dei costi per lo smantellamento, per la rimozione del bene e la bonifica del luogo su cui insiste che possono derivare dall'acquisizione del bene o come conseguenza del suo utilizzo durante un particolare periodo per fini diversi dalla produzione delle scorte di magazzino durante quel periodo.

Il costo di una produzione interna deve essere determinato impiegando gli stessi principi previsti per i beni acquistati. Tale costo è costituito, ad esempio, dai costi sostenuti per l'acquisto di materie prime, semilavorati e prodotti finiti e da tutti i costi sostenuti per portare il bene nelle sue condizioni di operatività per l'uso.

Lo IAS 16 esclude la possibilità di capitalizzare le spese di pre-produzione (*pre-production costs*) e i costi di avviamento (*start-up costs*) (6) nonché le spese generali e amministrative.

Sia il costo di acquisto che il costo di produzione possono includere gli oneri finanziari, sostenuti dall'impresa in relazione all'acquisto o alla produzione di un elemento di «immobili, impianti e macchinari». Tali costi possono, infatti, essere capitalizzati secondo quanto previsto dal trattamento contabile alternativo disposto dallo IAS 23.

Lo IAS 16 prevede che un elemento di «immobili, impianti e macchinari» possa essere acquisito in permuta, ovvero acquisito in cambio di una o più attività non monetarie, o una loro combinazione. La regola generale prevede che il valore dei beni oggetto di permuta deve essere determinato in base al *fair value*, rilevando quindi utili o perdite dall'operazione.

Esempio

Le società A e B decidono di effettuare la permuta dei loro macchinari. A ha acquistato il bene nel 1999 e l'attuale valore contabile del bene è di € 2.000. B ha acquistato il bene nel 2000 e l'attuale valore contabile del bene è di € 3.000. Il *fair value* di ciascun macchinario è pari a € 3.500. Nell'operazione di permuta:

- A rileva il macchinario acquisito da B a € 3.500, che è il suo *fair value*, e rileva un utile di € 1.500 a seguito del trasferimento del suo originale macchinario a B;
- B rileva il macchinario acquisito da A a € 3.500, che è il suo *fair value*, e rileva un utile di € 500 a seguito del trasferimento del suo originale macchinario a A.

Valutazioni successive a quella iniziale

Successivamente alla rilevazione iniziale, l'impresa deve scegliere se applicare il modello del costo o il modello della rideterminazione del valore. In ogni caso il modello prescelto deve essere applicato a un'intera classe di «immobili, impianti e macchinari».

Note:

(5) Esempi di costi direttamente imputabili possono essere: a) i costi dei benefici per i dipendenti (IAS 19) derivanti dalla costruzione o acquisizione di un elemento di «immobili, impianti e macchinari»; b) i costi per la predisposizione del luogo d'installazione; c) i costi iniziali di consegna e movimentazione; d) gli onorari corrisposti a professionisti.

(6) Pertanto devono essere esclusi ad esempio i seguenti costi: a) costi di apertura di un nuovo impianto; b) costi per l'introduzione di un nuovo prodotto o servizio (compresi costi pubblicitari e per attività promozionali).

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 ad un valore rideterminato, pari al suo *fair value* alla data della rideterminazione al netto di qualsiasi successivo ammortamento accumulato e di qualsiasi successiva perdita per riduzione di valore accumulata. Un'impresa può adottare il modello della rideterminazione solo nel caso in cui il *fair value* (7) del bene possa essere attendibilmente determinato. Il processo di rideterminazione del valore del bene deve essere effettuato con sufficiente regolarità in modo che «il valore contabile non differisca in maniera rilevante da quello che sarebbe determinato utilizzando il *fair value* alla data di riferimento del bilancio». La frequenza delle rideterminazioni dipende dalle oscillazioni del *fair value* dei beni oggetto di rideterminazioni di valore.

Esempio

Per beni che manifestano significative oscillazioni nel *fair value*, si rendono necessarie rideterminazioni annuali; per beni, le cui oscillazioni nel *fair value* sono poco significative, si possono effettuare rideterminazioni del valore ogni tre o cinque anni.

Con riferimento alla determinazione del *fair value* di un bene, lo IAS 16 prevede che il *fair value* è rappresentato generalmente dal valore di mercato degli stessi beni (*market value*) determinato mediante una perizia effettuata normalmente da periti professionalmente qualificati. Il principio internazionale non dispone peraltro un obbligo in merito all'utilizzo di un perito indipendente per effettuare la rivalutazione dei cespiti.

Nell'effettuare la rideterminazione del valore di un bene, lo IAS 16 stabilisce che l'intera classe di beni di cui l'attività fa parte deve essere rideterminata. Se così non fosse, ci si troverebbe ad avere, nell'ambito di una stessa classe di beni, alcuni beni valutati al costo, altri valutati al *fair value*. Inol-

IL PROBLEMA APERTO

Determinazione del «fair value»

Con riferimento alla determinazione del «fair value» di un bene, lo IAS 16 prevede che il «fair value» è rappresentato generalmente dal **valore di mercato** degli stessi beni («market value») determinato mediante una perizia effettuata normalmente da periti professionalmente qualificati. Il principio internazionale **non** dispone peraltro un **obbligo** in merito all'utilizzo di un **perito indipendente** per effettuare la **rivalutazione dei cespiti**.

tre, il principio prevede che la rideterminazione di una classe di «immobili, impianti e macchinari» debba avvenire in modo simultaneo per evitare rideterminazioni di valore selettive.

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

- ricalcolati proporzionalmente alla variazione nel valore contabile lordo dell'attività così che il suo valore

contabile dopo la rideterminazione coincida con il suo valore rideterminato;

- eliminati a fronte del valore contabile lordo dell'attività, e il valore netto dell'attività è nuovamente iscritto in bilancio in base al valore rideterminato dell'attività.

La rideterminazione del valore di un elemento di «immobili, impianti e macchinari» può determinare:

- un *surplus*, ovvero un valore rideterminato superiore rispetto al valore contabile del bene ante-rideterminazione. Di norma, il *surplus* deve essere iscritto in una riserva di patrimonio netto. Tuttavia, esso deve essere rilevato come provento nel conto economico «nella misura in cui esso annulla una svalutazione (*deficit*) dello stesso bene precedentemente rilevata in conto economico»; l'eventuale parte residua del *surplus* deve essere iscritta nell'apposita riserva di patrimonio netto;

Esempio

Una società acquista nel 2005 un macchinario per € 500. Nel 2006 gli amministratori stimano che il valore del bene abbia sofferto una diminuzione di € 100. Il *deficit* (€ 100) è rilevato in conto economico come costo. Nel 2008 il *fair value* del macchinario è cresciuto fino a € 550. La differenza tra il valore rivalutato (€ 550) ed il valore contabile (€ 400) è di € 150. Tale valore deve essere riconosciuto come un ricavo nella misura in cui storna la precedente diminuzione di valore (€ 100), mentre la parte che residua (€ 50) è accantonata nel patrimonio netto a riserva da rivalutazione.

Nota:

(7) Per *fair value* s'intende «l'ammontare per cui le attività possono essere scambiate tra parti consapevoli e disponibili in un'operazione fra terzi».

• un *deficit*, ovvero un valore rideterminato inferiore rispetto al valore contabile del bene ante-rideterminazione. Di norma, il *deficit* deve essere rilevato in conto economico come costo. Tuttavia, esso deve essere addebitato alla relativa riserva di rivalutazione nella misura in cui lo stesso *deficit* non ecceda la riserva di rivalutazione dello stesso bene; l'eventuale parte residua del *deficit* deve essere iscritta come costo nel conto economico.

Esempio

Una società acquista nel 2005 un terreno per € 350. Nel corso dell'anno successivo il nuovo valore del terreno risulta pari a € 425 per cui la differenza di € 75 (€ 425 - 350) è accreditata direttamente nel patrimonio netto in una riserva di rivalutazione. Nel 2008 il *fair value* del terreno è stimato in € 100. La riduzione nel *fair value* pari a € 325 è imputata a costo solo per la parte non coperta dalla riserva di rivalutazione precedentemente accantonata (ovvero € 250).

La riserva di rivalutazione inclusa nel patrimonio netto può essere trasferita direttamente a utili portati a nuovo nel momento in cui l'attività è eliminata dal bilancio, senza transitare per il conto economico. In questo caso l'intera riserva può essere stornata quando l'attività è cessata o dismessa (realizzo integrale della riserva).

Tuttavia, se il bene è ancora in uso presso l'impresa, in ciascun esercizio di utilizzo, un ammontare della riserva, pari alla differenza tra l'ammortamento basato sul valore rideterminato del bene e l'ammortamento basato sul costo originario del bene stesso, può essere trasferito ad utili portati a nuovo (realizzo parziale della riserva).

Si osserva che, rispetto allo IAS 16, la disciplina contabile nazionale non consente la possibilità di effettuare una rideterminazione del valore dei cespiti successivamente alla rilevazione iniziale del bene. Infatti, nel nostro Paese la possibilità di effettuare la rivalutazione di un bene è ammessa esclusivamente in presenza di leggi speciali. Inoltre, mentre in Italia sono le stesse leggi speciali che definiscono le regole da seguire nell'effettuare la rivalutazione dei cespiti (per cui le indicazioni del principio contabile nazionale n. 16 «Le immobilizzazioni materiali» sono piuttosto limitate), lo IAS 16 fornisce in proposito criteri particolarmente dettagliati. Nella Tabella che segue si riportano le differenze di contabilizzazione tra il principio contabile nazionale n. 16 e lo IAS 16 in caso di rivalutazione (ovvero di rideterminazione del valore in aumento).

Tabella - Differenze di contabilizzazione tra la disciplina interna e quella internazionale

| | Principio contabile nazionale n. 16 | Principio contabile internazionale IAS 16 |
|--|---|---|
| Contabilizzazione del surplus da rivalutazione | Rilevazione in una riserva di patrimonio netto (A.III Riserva di rivalutazione) | Rilevazione in una riserva di patrimonio netto |
| Contabilizzazione del surplus da rivalutazione su beni precedentemente svalutati | Se, in occasione di una legge speciale di rivalutazione, sono rivalutati beni precedentemente svalutati, la rivalutazione non viene accreditata a conto economico, ma deve essere contabilizzata in una riserva di patrimonio netto | Rilevazione a conto economico come proventi, nella misura in cui l'incremento non ecceda l'importo della precedente svalutazione. Il surplus da rivalutazione: • se è inferiore o uguale all'importo della precedente svalutazione dei beni, deve essere integralmente contabilizzato come un provento nel conto economico • se è superiore all'importo della precedente svalutazione, la differenza tra il surplus e tale ultimo importo deve essere accreditata ad una riserva di patrimonio netto |
| Realizzo dei beni rivalutati e riflessi sulla riserva | In generale la riserva di rivalutazione ha vita autonoma rispetto a quella del bene | La riserva di rivalutazione inclusa nel patrimonio netto può essere trasferita direttamente a utili portati a nuovo nel momento in cui l'attività è eliminata dal bilancio. Il saldo di rivalutazione viene realizzato senza transitare per il conto economico. |