

## **IAS 16 – IMMOBILI, IMPIANTI E MACCHINARI**

**Si applica agli immobili, impianti e macchinari utilizzati come beni strumentali nell'attività d'impresa o dati in locazione a terzi.**

**Lo IAS 16 non si applica a:**

- a) immobili, impianti e macchinari classificati come posseduti per la vendita in conformità all'IFRS 5 - Attività non correnti possedute per la vendita e attività operative cessate;**
- b) attività biologiche connesse all'attività agricola (IAS 41 Agricoltura);**
- c) attività relative all'esplorazione e alla valutazione di risorse minerarie (IFRS 6);**
- d) diritti e riserve minerari quali petrolio, gas naturale e simili risorse non rinnovabili.**

**N.B. Gli investimenti immobiliari sono disciplinati dallo IAS 40, Investimenti immobiliari.**

**Investimenti immobiliari → immobili posseduti per darli in locazione a terzi e/o per ottenere un apprezzamento a lungo termine del capitale investito.**

**Gli investimenti immobiliari possono essere valutati a fair value con impatto sull'utile o sulla perdita di esercizio.**

## **RILEVAZIONE**

**Il costo di un elemento di immobili, impianti e macchinari comprende il costo iniziale di acquisizione e i costi sostenuti successivamente per migliorie o per sostituzioni di parti.**

**Condizioni per l'iscrizione in bilancio:**

- 1) probabilità che l'attività generi futuri benefici economici;**
- 2) attendibilità nella determinazione del costo.**

**N.B. A differenza dei principi contabili nazionali, in cui rileva il passaggio di proprietà, per gli IAS è rilevante il sostanziale trasferimento dei rischi e dei benefici a prescindere dall'acquisizione della titolarità giuridica.**

**I costi sostenuti successivamente all'acquisizione di un cespite possono avere:**

- natura incrementativa;**
- natura non incrementativa.**

**Lo IAS 16 indica 3 tipologie di costi sostenuti dopo l'acquisizione:**

- costi di manutenzione ordinaria → es. personale e materiale di consumo → da imputare a Conto Economico;**
- costi di sostituzione → sostituzioni di parti di beni strumentali;**
- costi per verifiche → controlli periodici significativi per eventuali guasti, indipendentemente dalla sostituzione di parti.**

**I costi di sostituzione e per verifiche possono essere capitalizzati se:**

- è probabile daranno futuri benefici economici;**
- sono attendibilmente misurabili.**

**In caso di capitalizzazione si deve eliminare il valore netto contabile delle parti sostituite e delle precedenti verifiche.**

## **VALUTAZIONE AL MOMENTO DELLA RILEVAZIONE**

**Il valore iniziale del cespite comprende:**

- il prezzo di acquisto (+ eventuali dazi (-) eventuali sconti commerciali);**
- eventuali costi direttamente attribuibili per portare il bene nel luogo e nelle condizioni necessarie al funzionamento (es. spese trasporto e installazione);**
- la stima iniziale dei costi di smantellamento e di rimozione del bene e bonifica del sito su cui insiste.**

**N.B. I costi di smantellamento e bonifica possono essere considerati nel costo iniziale solo se il loro sostenimento è collegato all'installazione del cespite e non al suo utilizzo.**

**La contropartita è rappresentata da un fondo del passivo.**

### **Esempio**

**Si prevede di sostenere dei costi di rimozione di un macchinario per € 3.000,00 a seguito di un particolare ancoraggio eseguito al momento dell'installazione.**

**In P.D.**

<u>Macchinari</u>	a	<u>F.do rimozione</u>	<b>3.000,00</b>
-------------------	---	-----------------------	-----------------

**Per i cespiti realizzati in economia si fa riferimento al costo di produzione.**

**La rilevazione dei costi nel valore contabile cessa quando il bene è nel luogo e nella condizione necessaria perché esso sia in grado di funzionare nel modo inteso dalla direzione aziendale.**

## **ONERI FINANZIARI ESPLICITI**

**Sono capitalizzabili se:**

- è probabile che diano benefici economici futuri;**
- si tratta di beni che giustificano la capitalizzazione (ad es. cespiti che richiedono un rilevante periodo di tempo prima di essere pronti per l'uso).**

## **ONERI FINANZIARI IMPLICITI**

**In caso di dilazioni superiori ai normali termini, il maggior costo del cespite rispetto al prezzo per contanti va rilevato come interesse passivo.**

## Esempio

**Costo impianto (dilazione inusuale) → 1.200; costo impianto (per contanti) → 1.000.**

**In P.D.:**

<b>Diversi</b>	<b>a Fornitori</b>	<b>1.200</b>
<b>Impianti</b>		<b>1.000</b>
<b>Interessi passivi</b>		<b><u>200</u></b>

## INEFFICIENZE NELLA REALIZZAZIONE DI CESPITI

**Il costo di anormali sprechi di materiale, lavoro o altre risorse, sostenuto nella costruzione in economia di un bene, non può essere incluso nel costo del bene.**

## **PERMUTE DI CESPITI**

**Il costo di acquisizione di cespiti ricevuti in permuta è valutato al *fair value* (valore equo), a meno che la permuta abbia sostanza non commerciale, ovvero né il *fair value* dell'attività ricevuta, né quello dell'attività ceduta possano essere valutati attendibilmente.**

**Se l'elemento acquistato non è valutato al *fair value*, il suo costo è misurato dal valore contabile dell'attività ceduta.**

**N.B. La sostanza commerciale consiste nella capacità di generare un valore aggiunto per l'azienda (ad es. maggiori ricavi, risparmi di costi, ecc.).**

**Tale valore aggiunto deve concretizzarsi in significativi variazioni nei flussi di cassa generati dall'attività ricevuta in permuta.**



## **VALUTAZIONI SUCCESSIVE**

**Lo IAS 16 prevede due modalità per la rilevazione successiva delle immobilizzazioni materiali:**

- modello del costo (*cost model*);**
- modello della rideterminazione del valore (*revaluation model*).**

**È obbligatorio utilizzare lo stesso modello per i beni appartenenti alla stessa classe (ad es. terreni, fabbricati, macchinari, navi, aerei, autoveicoli, mobili e arredi, ecc.).**

## **MODELLO DEL COSTO**

**Dopo la rilevazione iniziale, i cespiti sono iscritti al costo diminuito degli ammortamenti accumulati (fondo di ammortamento) e di qualsiasi perdita per riduzione di valore accumulata (svalutazioni).**

## **MODELLO DELLA RIDETERMINAZIONE DEL VALORE (FAIR VALUE)**

**Dopo la rilevazione iniziale, i cespiti sono iscritti a un valore rideterminato, pari al *fair value* (se attendibilmente determinabile) alla data della rideterminazione di valore, al netto di qualsiasi successivo ammortamento accumulato (fondo ammortamento) e di qualsiasi successiva perdita per riduzione di valore accumulata (svalutazioni).**

**A seconda dei casi, il *fair value* può basarsi su parametri di mercato o, in loro assenza, su un approccio basato sui flussi di reddito o sul costo di sostituzione ammortizzato.**

**Le rideterminazioni devono essere effettuate con una regolarità tale da assicurare che il valore contabile non differisca in maniera rilevante dal valore rideterminato al *fair value* alla data di chiusura dell'esercizio.**

**Alcuni cespiti possono subire significative e frequenti oscillazioni del loro *fair value* → verifica annuale.**

**Altri cespiti possono avere oscillazioni irrilevanti del *fair value* → rideterminazione del valore soltanto ogni 3/5 anni.**

**Nel modello di rideterminazione del costo gli ammortamenti cumulati possono essere:**

- a) rideterminati in proporzione alla variazione del costo del cespite, in modo che il valore contabile sia pari al valore rideterminato;**
- b) eliminati in contropartita del costo e il valore del cespite viene iscritto in bilancio in base al valore rideterminato.**

**N.B. La rideterminazione del valore va rilevata a fine esercizio dopo aver rilevato l'amm.to.**

## **Esempio**

**Impianto: costo 1.000; vita utile 10 anni; amm.to annuo 100 (10%); alla fine del 4° anno il f.do amm.to (amm.ti cumulati) è pari a 400 (40% di 1.000) e il *fair value* a 1.260.**

### **a) Rivalutazione costo e F.do amm.to**

**Costo iniziale impianto → 1.000**

**Valore contabile → 600 (1.000 – 400)**

**Nuovo valore contabile (*fair value*) → 1.260**

**Qual è il costo rideterminato?**

$$1.000 : 600 = X : 1.260$$

$$X = (1.000 \times 1.260) / 600 = 2.100$$

**Nuovo F.do amm.to → 2.100 × 40% = 840**

**Rivalutazione costo → 2.100 – 1.000 = 1.100**

**Rivalutazione F-do → 840 – 400 = 440**

**In P.D.:**

<u>Impianti</u>	a	<u>Diversi</u>	<b>1.100</b>
	a	F.do amm.to impianti	<b>440</b>
	a	Riserva rivalutazione	<b><u>660</u></b>

**b) Storno amm.ti accumulati (F.do amm.to)**

**Valore contabile → 1.000 – 400 = 600**

**Nuovo valore contabile → 1.260**

**Rivalutazione → 1.260 – 600 = 660**

**In P.D.:**

<u>F.do amm.to imp.</u>	a	<u>Impianti</u>	<b>400</b>
<u>Impianti</u>	a	<u>Riserva rivalutazione</u>	<b>660</b>

**N.B. Indipendentemente dal modello adottato (costo o *fair value*), i beni a vita utile definita vanno sempre sottoposti al processo di ammortamento.**

**L'incremento di valore di un cespite deve essere rilevato nel prospetto delle altre componenti di conto economico complessivo e accumulato nel patrimonio netto sotto la voce riserva di rivalutazione**

**N.B. Si tratta di un componente OCI che successivamente non sarà riclassificato nell'utile o perdita di esercizio.**

**L'incremento deve essere rilevato a conto economico solo se rappresenta il recupero di valore di una svalutazione precedentemente imputata a conto economico e relativa allo stesso bene.**

**Se il valore contabile diminuisce, l'attività viene svalutata con imputazione a conto economico, a meno che non esista una riserva di rivalutazione relativa allo stesso cespite.**

## ESEMPIO

Terreno → valore contabile iniziale 1.000

Anno n → fair value 1.100 (+ 100)

Anno n+3 → fair value 950 (- 150)

Anno n+8 → fair value 1.030 (+ 80)

<u>31/12/n</u>		
Terreni	a Riserva rivalutazione	100

<u>31/12/n+3</u>		
Diversi	a Terreni	150
Riserva rivalutazione		100
Svalutazione terreni		<u>50</u>

<u>31/12/n+8</u>		
Terreni	a Diversi	80
a Ripristini di valore terreni		50
a Riserva rivalutazione		<u>30</u>

**N.B. Nei bilanci cod. civ./OIC il revaluation model non può essere applicato → utilizzo solo del costo storico.**

**È possibile rivalutare cespiti solo in applicazione di leggi speciali, oppure in presenza di casi eccezionali che giustificano deroghe per raggiungere una rappresentazione veritiera e corretta (art. 2423 cod. civ.).**

## **ESEMPIO DEROGA CASI ECCEZIONALI**

**Terreno agricolo acquistato a 100.**

**Il terreno diventa edificabile → il suo valore cresce a 1.000.**

**Il valore pari al costo originario di 100 non consente più una rappresentazione veritiera e corretta → rivalutazione del terreno per 900 (1.000 – 100) → plusvalore non realizzato → riserva non distribuibile.**



***Rilevazione contabile:***

<b>Terreni a Riserva non distribuibile</b>	<b>900,00</b>
--	---------------

**STATO PATRIMONIALE**

<b>Terreni</b>	<b>1.000</b>	<b>Riserva non distribuibile</b>	<b>900</b>
----------------	--------------	----------------------------------	------------

## **AMMORTAMENTO**

**Sono soggetti ad ammortamento i cespiti a vita utile definita.**

**Inizio ammortamento → quando il cespite è disponibile per l'utilizzo.**

**Ammortamento → ripartizione sistematica del valore di un cespite lungo il periodo di vita utile.**

**Vita utile → a) periodo di tempo in cui il cespite è utilizzabile; b) quantità di produzione che ci si attende di ottenere dall'uso del cespite.**

**Valore da ammortizzare → valore iniziale del cespite (-) valore residuo.**

**Valore residuo → valore previsto di vendita del cespite al termine della vita utile, al netto dei costi per la sua dismissione.**

**N,B. Di solito il valore residuo di un cespite è non significativo, per cui non viene detratto dal valore da ammortizzare.**

**Almeno alla fine di ogni esercizio bisogna rivedere la stima della vita utile e del valore residuo.**

**Se in un dato esercizio, il valore residuo è  $\geq$  del valore contabile (costo – F.do amm.to), l'amm.to è pari a zero finché il valore residuo diventa  $<$  del valore contabile.**

**Approccio per componenti (*component approach*) → Ammortamento separato per componenti con durata diversa rispetto al cespite principale → es. fusoliera e motori di un aeromobile.**

**N.B. Terreni ed edifici sono beni separabili e sono contabilizzati separatamente anche quando sono acquisiti congiuntamente.**

## **Criteri di ammortamento previsti dallo IAS 16:**

- quote costanti;**
- quote decrescenti;**
- unità di prodotto (si considera come base l'utilizzo atteso del cespite o la produzione attesa dal bene).**

**Il criterio di amm.to utilizzato deve riflettere le modalità con le quali il cespite è in grado di generare benefici economici all'impresa.**

**Il criterio di ammortamento deve essere rivisto almeno alla chiusura di ogni esercizio e modificato in presenza di significative modifiche nelle modalità di fruizione dei benefici economici derivanti dall'utilizzo dei cespiti.**

## **RIDUZIONE DI VALORE**

**Se il valore recuperabile risulta inferiore al valore di bilancio, occorre eseguire una svalutazione del cespite secondo le disposizioni dello IAS 36 (*Impairment of assets*).**

## **ELIMINAZIONE CONTABILE**

**L'eliminazione del valore contabile dei cespiti avviene:**

- per dismissione (vendita, cessione in leasing o donazione);**
- cessata utilità (rottamazione).**