

Analisi e commenti

Ias/Ifrs, dal bilancio a Unico: immobili, impianti e macchinari - 2

16 Aprile 2013

Il principio contabile internazionale n. 16 precisa, tra l'altro, quando è possibile ammortizzare i beni in esame e come occorre ripartirne il valore durante la vita utile

Criterio del fair value

Thumbnail Image not found or type unknown

Oltre al criterio del costo, lo Ias 16 consente di rideterminare il valore degli immobili, impianti e macchinari per ancorarlo al criterio del *fair value*, ossia al corrispettivo al quale tali beni potrebbero essere scambiati in una libera transazione fra parti consapevoli e disponibili.

Il valore iscritto in bilancio, quindi, dovrà essere regolarmente aggiornato per evitare che si crei una differenza rilevante tra l'importo iscritto in contabilità e quello derivante dalla valutazione al *fair value* del bene.

Da un punto di vista meramente contabile, la valutazione al fair value potrà determinare degli incrementi e delle riduzioni di valore iscrivibili, a seconda dei casi, nel conto economico o in una riserva di patrimonio netto.

Più precisamente, gli incrementi di valore devono essere contabilizzati nel prospetto Oci (ossia nel prospetto delle altre componenti di conto economico complessivo) e accumulati nel patrimonio netto sotto la voce riserva di rivalutazione, in contropartita all'aumento del costo dei beni iscritto in contabilità.

Le riduzioni di valore, invece, devono essere imputate direttamente nel conto economico dell'impresa.

Questa regola generale subisce, tuttavia, una deroga se la rivalutazione o la svalutazione del valore del bene era stata preceduta, rispettivamente, da una svalutazione o da una rivalutazione.

In particolare, se in un periodo precedente era stata movimentata la riserva di patrimonio netto per contabilizzare un incremento di valore del bene, anche la riduzione di valore deve essere imputata

non a conto economico ma a riduzione, nella stessa misura, della riserva precedentemente contabilizzata.

Allo stesso modo, l'incremento di valore deve essere rilevato nel conto economico (e non nella riserva di patrimonio netto) nella misura in cui ripristina una diminuzione di valore rilevata precedentemente nel conto economico.

Ciò che appare opportuno evidenziare, comunque, è la differenza che sul punto si manifesta tra un soggetto las e un'impresa che adotta le regole del codice civile, regole che, come noto, non consentono di poter rivalutare i beni se non per ripristinare un valore precedentemente ridotto. Per effettuare una vera e propria rivalutazione, invece, occorre, per l'impresa non las, una apposita legge speciale che individui i beni da poter rivalutare e il bilancio nel quale poter effettuare l'iscrizione dei maggiori valori.

Un quadro di sintesi: la contabilizzazione al fair value

	Rivalutazione del bene	Svalutazione del bene
Regola generale	È contabilizzata nel prospetto OCI e accumulata a patrimonio netto	È contabilizzata a conto economico
Deroga	È contabilizzata a conto economico se il bene era stato svalutato	È contabilizzata nel prospetto OCI e a riduzione del patrimonio netto se il bene era stato rivalutato

L'ammortamento degli immobili, impianti e macchinari

Lo las 16 prevede, inoltre, delle regole per la corretta determinazione delle quote di ammortamento relative ai beni in esame.

Occorre evidenziare, in primo luogo, che ciascuna parte di un immobile, impianto o macchinario deve essere ammortizzata distintamente ogniqualvolta il suo costo è rilevante rispetto al costo totale del bene.

L'ammortamento, inoltre, deve essere effettuato considerando la vita utile degli immobili, impianti e macchinari (o delle loro parti, se ammortizzabili distintamente), calcolata sulla base:

1. dell'utilizzo atteso del bene, ossia della sua capacità e produzione fisica

2. del deterioramento fisico atteso, individuato considerando diversi fattori operativi (ad esempio, il numero di turni nei quali il bene deve essere impiegato, il programma delle spese di riparazione e manutenzione)
3. dell'obsolescenza tecnica o commerciale, derivante da cambiamenti o da miglioramenti nella produzione
4. delle restrizioni legali o vincoli simili che riguardano l'utilizzo del bene (si pensi, ad esempio, alla data di scadenza prevista nel contratto di locazione).

Lo IAS 16 precisa, peraltro, quando è possibile ammortizzare i beni in esame e come occorre ripartire, durante la vita utile, il valore degli immobili, impianti e macchinari.

In primo luogo, i beni possono essere ammortizzati quando sono disponibili all'uso, ossia quando si trovano nel luogo e nelle condizioni necessarie perché siano in grado di funzionare.

Una volta verificata la predetta condizione, il valore ammortizzabile può essere ripartito sistematicamente, durante la vita utile del bene, secondo uno dei tre criteri previsti dal medesimo principio contabile, vale a dire: a quote costanti, a quote decrescenti e per unità di prodotto, ossia imputando a conto economico una quota basata sull'utilizzo o sulla produzione attesa dal bene.

Come già evidenziato, il valore degli immobili, impianti e macchinari può essere periodicamente aggiornato per effetto della valutazione al *fair value* ovvero al valore recuperabile del bene. Questa modifica del valore del bene influirà, quindi, sulla quantificazione delle quote di ammortamento che sono calcolate sul valore rideterminato.

Un esempio pratico: rideterminazione degli ammortamenti

Si ipotizzi che nel 2012 venga acquisito un bene immobile al costo di acquisto di 20.000 euro con una vita utile di cinque anni.

Il piano di ammortamento a quote costanti determinerebbe, quindi, la ripartizione del costo del bene dal 2012 al 2016 in quote di ammortamento annuali pari a 4.000 euro (20.000/5).

Si ipotizzi, tuttavia, che nel 2014 il valore recuperabile del bene sia di 6.300 euro mentre il valore contabile risulti pari a 8.000 euro. In tale situazione, l'impresa dovrà imputare nel conto economico del 2014 la perdita di 1.700 euro (8.000 - 6.300) pari alla differenza tra il valore contabile del bene e quello recuperabile.

Il nuovo valore contabile del bene sarà pari, quindi, al valore recuperabile (ossia 6.300) e su tale valore occorrerà calcolare, negli esercizi futuri, le quote di ammortamento.

In definitiva, nei periodi 2015-2016 l'impresa determinerà le quote di ammortamento ripartendo il nuovo valore del bene (6.300) per la sua residua vita utile (due anni, ossia 2015 e 2016), ottenendo, quindi, un valore pari a 3.150 euro.

Quanto evidenziato è sintetizzato nella seguente tabella.

Anno	Valore contabile al 01/01	Ammortamento	Svalutazione imputata a conto economico	Valore contabile al 31/12
2012	20.000	4000 (20.000/5)		16.000
2013	16.000	4.000 (16.000/4)		12.000
2014 Valore recuperabile = 6.300	12.000	4.000 (12.000/3)	1.700 (8.000-6.300)	6.300
2015	6.300	3.150 (6.300/2)		3.150
2016	3.150	3150 (3.150/1)		0

2 - continua. La **prima puntata** è stata pubblicata il 15 aprile

di
Vincenzo Cipriani

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/iasifrs-dal-bilancio-unico-immobili-impianti-e-macchinari-2>