International Public Sector Accounting Standards Board

Principio contabile internazionale per il settore pubblico (IPSAS) 17

Immobili, impianti e macchinari

BOZZA DI TRADUZIONE A CURA DEL CNDCEC
DAL TESTO ORIGINALE INGLESE PUBBLICATO DA IPSASB

IPSASB International Public Sector Accounting Standards Board™

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Traduzione dall'inglese

Mariarita Cafulli

Responsabile Ufficio traduzioni CNDCEC

Elena Florimo

Ufficio traduzioni CNDCEC

Supervisione scientifica della traduzione dall'inglese

Matteo Pozzoli

Ricercatore CNDCEC

Consiglieri CNDCEC Delegati Area Internazionale

Giovanni Gerardo Parente

Ugo Marco Pollice

Il presente documento è una traduzione in bozza, realizzata dal CNDCEC, e viene pubblicato unicamente per raccogliere suggerimenti e proposte in ordine alla traduzione e alla terminologia adottata, in linea con quanto previsto dalla ***Policy for Translating and Reproducing Standards Published by the International Federation of Accountants***.

Per eventuali commenti e proposte, si invita a mandare una email all'indirizzo: **traduzioni@commercialisti.it** entro il 22 dicembre 2016.

Trattandosi di una traduzione fedele del testo originale in lingua inglese, i commenti dovrebbero riguardare unicamente la correttezza e la comprensibilità della traduzione senza entrare nel merito del principio stesso. I testi originali in lingua inglese sono pubblicati da IFAC e liberamente consultabili sul sito **www.ifac.org/public-sector**.

Inoltre, poiché gli IPSAS sono prevalentemente basati sugli IAS/IFRS, secondo la corrispondenza indicata alla fine di ciascun documento, si evidenzia che, in presenza di paragrafi identici tra gli IPSAS e gli IAS/IFRS, è stata mantenuta la traduzione ufficiale dello IAS/IFRS di riferimento, apportando solo gli eventuali adattamenti richiesti dal contesto del settore pubblico.

International Federation of Accountants®
529 Fifth Avenue, 6th Floor
New York, New York 10017 USA

Il presente documento è stato pubblicato dall'International Federation of Accountants (IFAC). L'IFAC è un'organizzazione internazionale al servizio del pubblico interesse, la sua missione è quella di rafforzare la professione contabile in ogni parte del mondo e di contribuire allo sviluppo di economie internazionali forti mediante la definizione e la promozione di standard professionali di elevata qualità, favorendo la convergenza a livello internazionale su tali standard e contribuendo al dibattito sulle questioni di interesse pubblico nelle quali le competenze professionali sono maggiormente rilevanti. È possibile scaricare la pubblicazione in lingua inglese gratuitamente, esclusivamente per uso personale, sul sito dell'IPSASB **www.ipsasb.org**.

International Public Sector Accounting Standards, Exposure Drafts, Consultation Papers, e altre pubblicazioni dell'IPSASB sono pubblicate dall'IFAC cui appartiene il copyright delle stesse. Il testo approvato di tutte le pubblicazioni dell'IFAC è quello pubblicato dall'IFAC nella versione originale inglese.

IPSASB e IFAC declinano ogni responsabilità diretta o indiretta per le conseguenze derivanti dall'uso e dall'applicazione della presente pubblicazione, siano esse causate da negligenza o altro.

I loghi IPSASB, 'International Public Sector Accounting Standards Board', 'IPSASB', 'International Public Sector Accounting Standards' 'IPSAS', i loghi IFAC, 'International Federation of Accountants', e 'IFAC' sono marchi registrati dell'IFAC.

Copyright © giugno 2013 dell'International Federation of Accountants (IFAC). Tutti i diritti riservati. È necessario il permesso di IFAC per riprodurre, custodire o trasmettere il presente documento, eccetto per quanto consentito dalla legge. A tal fine è possibile contattare: **permissions@ifac.org.**

ISBN: 978-1-60815-151-6

Il presente principio “Immobili, impianti e macchinari” dell’International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) è stato pubblicato in lingua inglese dall’International Federation of Accountants (IFAC) all’interno dell’Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements nel giugno 2013. È stato tradotto in italiano dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nel 2016 e riprodotto con il permesso dell’IFAC. Il processo di traduzione dell’Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements è stato approvato dall’IFAC e la traduzione è stata svolta in conformità al “Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC.” Il testo approvato dell’Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements è quello pubblicato dall’IFAC in lingua inglese.

Testo in lingua inglese dell’IPSAS 17 “Property, Plant, and equipment” © 2006 International Federation of Accountants (IFAC). Tutti i diritti riservati.

Testo in lingua italiana dell’IPSAS 17 “Immobili, impianti e macchinari” © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Tutti i diritti riservati.

Titolo originale IPSAS 17 Property, Plant, and equipment - ISBN 978-1-60815-151-6

IPSAS 17 - IMMOBILI, IMPIANTI E MACCHINARI

Ringraziamenti

Il presente Principio contabile internazionale per il settore pubblico è tratto principalmente dal Principio Contabile Internazionale IAS 16 *Immobili, impianti e macchinari* (rivisto nella sostanza nel 2003) pubblicato dall'International Accounting Standards Board (IASB). Parti dello IAS 16 sono riprodotte in questa pubblicazione dell'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) della International Federation of Accountants (IFAC) con il consenso dell'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF).

Il testo approvato degli International Financial Reporting Standards (IFRS) è quello pubblicato dallo IASB in lingua inglese; le copie si possono ottenere direttamente presso l'IFRS Publications Department, primo piano, 30 Cannon Street, Londra EC4M 6XH, Regno Unito.

E-mail: **publications@ifrs.org**

Sito internet: **www.ifrs.org**

Gli IFRS, gli IAS, le Exposure Draft e le altre pubblicazioni IASB sono protetti da diritti d'autore appartenenti alla IFRS Foundation.
"IFRS", "IAS", "IASB", "IFRS Foundation", "International Accounting Standards" e "International Financial Reporting Standards" sono marchi registrati della IFRS Foundation e non possono essere utilizzati senza il consenso della IFRS Foundation.

IPSAS 17 - IMMOBILI, IMPIANTI E MACCHINARI

Storia dell'IPSAS.

La presente versione include i cambiamenti risultanti dagli IPSAS emessi fino al 15 gennaio 20013.

L'IPSAS 17 *Immobili, impianti e macchinari* è stato pubblicato nel dicembre del 2001.

A dicembre 2006 l'IPSASB ha pubblicato l'IPSAS 17 aggiornato.

Da allora, l'IPSAS 17 è stato modificato dai seguenti IPSAS:

- IPSAS 32, *Accordi per servizi in concessione: Concedente* (pubblicato a ottobre 2011)
- *Miglioramenti agli IPSAS* (pubblicato a ottobre 2011)
- *Miglioramenti agli IPSAS* (pubblicato a gennaio 2010)
- IPSAS 27, *Agricoltura* (pubblicato nel dicembre 2009);
- IPSAS 31, *Attività immateriali* (pubblicato a gennaio 2010)

Tabella dei paragrafi modificati nell'IPSAS 17

Paragrafo modificato	Tipo di modifica	Modificato da
Introduzione	Eliminato	Miglioramenti agli IPSAS, ottobre 2011
5	Modificato	IPSAS 32, ottobre 2011
6	Modificato	IPSAS 27, dicembre 2009
7	Modificato	IPSAS 32, ottobre 2011
8	Modificato	Miglioramenti agli IPSAS, gennaio 2010
65	Modificato	IPSAS 31, gennaio 2010
79	Modificato	Miglioramenti agli IPSAS, ottobre 2011
81	Modificato	Miglioramenti agli IPSAS, ottobre 2011
83	Modificato	Miglioramenti agli IPSAS, ottobre 2011

Paragrafo modificato	Tipo di modifica	Modificato da
83A	Nuovo	Miglioramenti agli IPSAS, gennaio 2010
84	Modificato	Miglioramenti agli IPSAS, gennaio 2010
88	Modificato	Miglioramenti agli IPSAS, ottobre 2011
93	Modificato	Miglioramenti agli IPSAS, ottobre 2011
107A	Nuovo	Miglioramenti agli IPSAS, gennaio 2010
107B	Nuovo	Miglioramenti agli IPSAS, gennaio 2010
107C	Nuovo	IPSAS 32, ottobre 2011
107D	Nuovo	Miglioramenti agli IPSAS, ottobre 2011

Dicembre 2006

IPSAS 17 - IMMOBILI, IMPIANTI E MACCHINARI

SOMMARIO

	Paragrafo
Finalità	1
Ambito di applicazione	2-12
Attività del patrimonio culturale	9–12
Definizioni	13
Rilevazione	14-25
Infrastrutture	21
Costi iniziali	22
Costi successivi	23–25
Valutazione al momento della rilevazione	26-41
Componenti di costo	30–36
Misurazione del costo	37–41
Valutazione successiva alla rilevazione	42–81
Modello del costo	43
Modello della rideterminazione del valore	44–58
Ammortamento	59–78
Valore ammortizzabile e periodo di ammortamento	66–75
Metodo di ammortamento	76–78
Riduzione di valore	79
Rimborsi per riduzioni di valore	80–81
Eliminazione contabile	82–87
Informazioni integrative	88-94
Disposizioni transitorie	95-106
Data di entrata in vigore	107-108
Ritiro dell'IPSAS 17 (2001)	109
Appendice: Modifiche ad altri IPSAS	
Motivazioni per le conclusioni	

Guida applicativa

Esempio illustrativo

Confronto con lo IAS 16

Il Principio contabile internazionale per il settore pubblico *17 Immobili, impianti e macchinari* è illustrato nei paragrafi 1-109. Tutti i paragrafi hanno pari autorità. L'IPSAS 17 dovrebbe essere letto nel contesto della sua *Finalità*, delle *Motivazioni per le conclusioni* e della *Prefazione ai Principi contabili internazionali per il settore pubblico*. L'IPSAS 3 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori* fornisce una base per la scelta e l'applicazione di principi contabili in assenza di linee guida specifiche.

Finalità

1. La finalità del presente Principio è di definire il trattamento contabile per immobili, impianti e macchinari così che gli utilizzatori del bilancio possano distinguere le informazioni relative agli investimenti in immobili, impianti e macchinari dell'entità e le variazioni in tali investimenti. Le problematiche principali nella contabilizzazione di immobili, impianti e macchinari sono a) la rilevazione delle attività, b) la determinazione dei loro valori contabili, e c) le quote di ammortamento e le perdite per riduzione di valore che sono rilevate in relazione a essi**.**

Ambito di applicazione

2. **Un'entità che redige e presenta il bilancio in base al principio della competenza economica deve applicare il presente Principio nella contabilizzazione di tutti gli immobili, impianti e macchinari, tranne:**

   a) **quando è stato adottato un diverso trattamento contabile in conformità a un altro IPSAS;**

   b) **nel caso di attività del patrimonio culturale. Tuttavia alle attività del patrimonio culturale che sono state rilevate si applicano gli obblighi di informativa di cui ai paragrafi 88, 89 e 92.**

3. **Il presente Principio si applica a tutte le entità del settore pubblico diverse dalle imprese a controllo pubblico.**

4. La *Prefazione ai Principi contabili internazionali per il settore pubblico* pubblicata dall'IPSASB spiega che le Imprese a Controllo Pubblico (ICP) applicano gli IFRS pubblicati dallo IASB. La definizione di ICP è riportata nell'IPSAS 1, *Presentazione del bilancio*.

5. Il presente Principio si applica a immobili, impianti e macchinari, compresi:

   a) macchinari specialistici ad uso militare;

   b) infrastrutture;

   c) attività per accordi per servizi in concessione dopo la rilevazione iniziale e la valutazione in conformità all'IPSAS 32, *Accordi per servizi in concessione: Concedente*.

   Le disposizioni transitorie contenute nei paragrafi 95-104 esentano dall'obbligo di rilevare tutti gli immobili, impianti e macchinari nel quinquennio di transizione.

6. Il presente Principio non si applica:

   a) alle attività biologiche connesse all'attività agricola (vedere l'IPSAS 27, *Agricoltura*); né

b) a diritti e riserve minerari quali petrolio, gas naturale e simili risorse non rinnovabili (vedere i principi contabili nazionali e internazionali di riferimento che trattano diritti e riserve minerari, e simili risorse non rinnovabili).

Tuttavia, il presente Principio si applica agli immobili, impianti e macchinari utilizzati per sviluppare o mantenere le attività descritte nei paragrafi 6 a) e b).

7. Altri Principi possono richiedere la rilevazione di un elemento di immobili, impianti e macchinari sulla base di un approccio diverso da quello del presente Principio. Per esempio, l'IPSAS 13, *Leasing*, dispone che l'entità valuti se rilevare un elemento di immobili, impianti e macchinari in locazione finanziaria sulla base del trasferimento dei rischi e benefici. L'IPSAS 32 dispone che l'entità valuti l'iscrizione in bilancio di un elemento di immobili, impianti e macchinari utilizzato in un accordo per servizi in concessione sulla base del controllo dell'attività. In tali casi, comunque, gli altri aspetti del trattamento contabile di questi beni, incluso l'ammortamento, sono disciplinati dalle disposizioni del presente Principio.

8. Un'entità che utilizza il modello del costo per gli investimenti immobiliari conformemente all'IPSAS 16, *Investimenti immobiliari* deve utilizzare il modello del costo nel presente Principio.

Attività del patrimonio culturale

9. Il presente Principio non pone l'obbligo per l'entità di rilevare le attività del patrimonio culturale, sebbene esse rientrino nella definizione e nei criteri di rilevazione degli immobili, impianti e macchinari. Se un'entità rileva le attività del patrimonio culturale, essa deve applicare gli obblighi di informativa del presente Principio e può uniformarsi alle disposizioni sulla valutazione contenute nel presente Principio, non essendovi tuttavia obbligata.

10. Alcune attività sono definite "attività del patrimonio culturale" in virtù della loro rilevanza culturale, ambientale o storica. Esempi di attività del patrimonio culturale includono i monumenti e gli edifici storici, i siti archeologici, le aree protette e le riserve naturali, nonché le opere d'arte. Spesso, le attività del patrimonio culturale presentano alcune caratteristiche, tra cui le seguenti (benché queste non siano esclusive di questa tipologia di attività):

a) è improbabile che il loro valore in termini culturali, ambientali, educativi e storici sia pienamente espresso mediante un valore economico-finanziario basato unicamente su un prezzo di mercato;

b) obblighi di legge possono imporre proibizioni o severi vincoli alla loro dismissione attraverso una vendita;

c) sono spesso insostituibili e il loro valore può aumentare nel tempo nonostante il deteriorarsi delle loro condizioni fisiche; e

d) può risultare difficile stimare la loro vita utile, che in alcuni casi potrebbe coprire diverse centinaia di anni.

Le entità del settore pubblico possono possedere numerose attività del patrimonio culturale acquisite nel corso degli anni con diverse modalità, compresi l'acquisto, la donazione, il lascito e il sequestro. Tali attività raramente sono possedute per la loro capacità di generare flussi finanziari in entrata e vi possono essere ostacoli legali o sociali al loro utilizzo per tali finalità.

11. Alcune attività del patrimonio culturale, oltre al loro valore culturale, generano benefici economici futuri o un potenziale di servizio, come per esempio un edificio storico adibito a ufficio. In tali circostanze, esse possono essere rilevate e valutate secondo gli stessi criteri di valutazione degli altri elementi degli immobili, impianti e macchinari. Per altre attività del patrimonio culturale, i benefici economici futuri o il potenziale di servizio si limitano alle loro caratteristiche culturali, per esempio, monumenti e rovine. L'esistenza di benefici economici futuri e del potenziale di servizio può influenzare la scelta del criterio di valutazione.

12. Gli obblighi di informativa contenuti nei paragrafi 88-94 richiedono alle entità di fornire informazioni integrative sulle attività rilevate. Pertanto, le entità che rilevano le attività del patrimonio culturale sono tenute a indicare elementi quali:

a) il criterio di valutazione utilizzato;

b) l'eventuale metodo di ammortamento utilizzato;

c) il valore contabile lordo;

d) l'eventuale ammortamento accumulato alla chiusura dell'esercizio; e

e) una riconciliazione del valore contabile all'inizio e alla fine dell'esercizio che ne mostri alcune componenti.

Definizioni

13. **I termini seguenti vengono usati nel presente Principio con i significati indicati:**

<u>Valore contabile</u> *(Carrying amount)* (ai fini del presente Principio) - L'ammontare al quale un bene è rilevato, al netto dell'ammortamento e delle perdite per riduzione di valore accumulati.

<u>Classe di immobili, impianti e macchinari</u> *(Class of property, plant and equipment)* - Un gruppo di attività, aventi natura o funzione simile nelle attività operative di un'entità, che è iscritto come elemento singolo ai fini dell'esposizione in bilancio.

Valore ammortizzabile (*Depreciable amount*) - Il costo di un bene, o altro valore sostitutivo del costo, meno il suo valore residuo.

Ammortamento *(Depreciation)* - La ripartizione sistematica del valore ammortizzabile di un bene lungo il corso della sua vita utile.

Valore specifico dell'entità *(Entity-specific value)* - Il valore attuale dei flussi finanziari che l'entità prevede di derivare dall'uso continuativo di un'attività e dalla sua dismissione alla fine della sua vita utile o che prevede di sostenere quando estingue una passività.

Perdita per riduzione di valore di un'attività generatrice di flussi finanziari *(Impairment loss of a cash-generating asset)* - L'ammontare per il quale il valore contabile di un'attività eccede il suo valore recuperabile.

Perdita per riduzione di valore di un'attività non generatrice di flussi finanziari *(Impairment loss of a non cash-generating asset)* - L'ammontare per il quale il valore contabile di un'attività eccede il suo valore di servizio recuperabile.

Immobili, impianti e macchinari *(Property, plant, and equipment)* - Beni materiali che:

a) **sono posseduti per essere utilizzati nella produzione o nella fornitura di beni o servizi, per affittarli ad altri, o per servizi amministrativi; e**

b) **ci si attende che siano utilizzati per più di un esercizio.**

Valore recuperabile *(Recoverable amount)* - Il maggiore tra il fair value di un'attività generatrice di flussi finanziari dedotti i costi di vendita e il suo valore d'uso.

Valore di servizio recuperabile *(Recoverable service amount)* - Il maggiore tra il fair value di un'attività non generatrice di flussi finanziari dedotti i costi di vendita e il suo valore d'uso.

Valore residuo di un'attività *(Residual value of an asset)* - Il valore stimato che l'entità potrebbe ricevere al momento della dismissione di un'attività, al netto dei costi stimati di dismissione, se questa fosse già al tempo e nella condizione attesa alla fine della sua vita utile.

Vita utile *(Useful life)* – La vita utile di un'attività è:

a) **il periodo di tempo nel quale ci si attende che un'attività sia utilizzabile per un'entità; ovvero**

b) **la quantità di prodotti o unità similari che l'entità si aspetta di ottenere dall'utilizzo dell'attività.**

I termini definiti in altri IPSAS sono utilizzati nel presente Principio con lo stesso significato loro attribuito negli altri Principi e sono riportati nel *Glossario* pubblicato separatamente.

Rilevazione

14. **Il costo di un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere rilevato come un'attività se:**

    a) **è probabile che affluiranno all'entità i benefici economici futuri o il potenziale di servizio associati all'attività, e**

    b) **è possibile valutare attendibilmente il costo o il fair value dell'elemento.**

15. [Eliminato]

16. [Eliminato]

17. I pezzi di ricambio e le attrezzature per la manutenzione sono solitamente iscritti come rimanenze e rilevati nell'avanzo o disavanzo di esercizio al momento dell'utilizzo. Tuttavia, i pezzi di ricambio di rilevante valore e l'attrezzatura in dotazione sono trattati come immobili, impianti e macchinari quando l'entità prevede di utilizzarli per più di un esercizio. Analogamente, se i pezzi di ricambio e le attrezzature per la manutenzione possono essere utilizzati soltanto in connessione a un elemento di immobili, impianti e macchinari, sono contabilizzati come immobili, impianti e macchinari.

18. Il presente Principio non stabilisce l'unità elementare cui riferire la rilevazione, ossia ciò che costituisce un immobile, impianto o macchinario. Occorre quindi effettuare una valutazione nell'applicazione dei criteri di rilevazione che tenga conto delle circostanze specifiche in cui si trova l'entità. Può essere appropriato aggregare elementi individualmente non significativi, quali libri da biblioteca, periferiche del computer e elementi minori dei macchinari, ed applicare i criteri al valore complessivo.

19. L'entità valuta in base a questo principio di rilevazione tutti i suoi costi di immobili, impianti e macchinari nel momento in cui questi sono sostenuti. Tali costi includono i costi sostenuti inizialmente per acquistare o costruire un elemento di immobili, impianti e macchinari e i costi sostenuti successivamente per migliorare, sostituire una parte ovvero effettuare la manutenzione di un elemento.

20. I macchinari specialistici ad uso militare rientrano solitamente nella definizione di immobili, impianti e macchinari e devono essere rilevati come attività in conformità al presente Principio.

Infrastrutture

21. Alcune attività sono comunemente denominate infrastrutture. Sebbene manchi una definizione universalmente accettata per le infrastrutture, tali beni presentano solitamente alcune o tutte le seguenti caratteristiche:

a) sono parte di un sistema o di una rete;

b) sono altamente specialistiche e non hanno usi alternativi;

c) sono inamovibili; e

d) possono essere soggette a vincoli relativamente all'utilizzo.

Sebbene la proprietà delle infrastrutture non sia limitata alle entità del settore pubblico, infrastrutture rilevanti sono frequentemente rinvenute proprio in tale settore. Le infrastrutture rientrano nella definizione di immobili, impianti e macchinari e devono essere rilevate in conformità al presente Principio. Esempi di infrastrutture includono le reti stradali, i sistemi fognari, i sistemi di fornitura dell'acqua e dell'elettricità e le reti di comunicazione.

Costi iniziali

22. Elementi di immobili, impianti e macchinari possono essere necessari per ragioni di sicurezza o ambientali. L'acquisto di tali elementi, anche se non incrementa direttamente i benefici economici futuri o il potenziale di servizio degli immobili, impianti e macchinari esistenti, può essere necessario per l'entità al fine di realizzare benefici economici futuri o potenziale di servizio dalle altre sue attività. Tali elementi di immobili, impianti e macchinari soddisfano i criteri della rilevazione come attività perché permettono all'entità di ottenere benefici economici futuri o potenziale di servizio dai relativi elementi maggiori di ciò che si sarebbe potuto ottenere qualora gli stessi non fossero stati acquistati. Per esempio, le norme di sicurezza possono richiedere a un ospedale di aggiornare i sistemi antincendio sprinkler. Tali migliorie sono rilevate come attività, in quanto, senza di esse, l'entità non potrebbe gestire l'ospedale in conformità alla normativa. Tuttavia, il valore contabile che risulta da tale attività e dalle attività connesse sono riesaminati per eventuali perdite per riduzione di valore secondo quanto previsto dall'IPSAS 21, *Riduzione di valore delle attività non generatrici di flussi finanziari*.

Costi successivi

23. Secondo quanto previsto dal principio di rilevazione del paragrafo 14, un'entità non rileva nel valore contabile di un elemento di immobili, impianti e macchinari i costi della manutenzione ordinaria effettuata sullo stesso. Piuttosto, questi costi sono rilevati nell'avanzo o disavanzo di esercizio man mano che si sostengono. I costi di manutenzione ordinaria sono principalmente i costi di manodopera e dei beni di consumo e possono includere il costo di

piccoli ricambi. La finalità di queste spese è spesso descritta come “riparazioni e manutenzione” dell’elemento degli immobili, impianti e macchinari.

24. Parti di alcuni elementi di immobili, impianti e macchinari possono richiedere delle sostituzioni a intervalli regolari. Per esempio, una strada può richiedere il rifacimento del manto stradale ogni certo numero di anni, un altoforno può richiedere il rifacimento del rivestimento interno dopo un certo numero di ore di impiego o gli interni degli aerei, come i sedili e le cucine di bordo, possono dover essere sostituiti più volte durante la vita della fusoliera. Elementi di immobili, impianti e macchinari possono inoltre essere richiesti per effettuare sostituzioni periodiche meno frequenti, quali una sostituzione dei muri interni di un edificio, o una sostituzione non periodica. Secondo il principio di rilevazione del paragrafo 14, l’entità rileva nel valore contabile di un elemento di immobile, impianti e macchinari il costo della sostituzione di una parte di un tale elemento quando tale costo è sostenuto a condizione che i criteri di rilevazione siano soddisfatti. Il valore contabile di quelle parti che sono sostituite è eliminato contabilmente secondo quanto previsto dalle disposizioni concernenti l’eliminazione contabile contenute nel presente Principio (vedere paragrafi 82-87).

25. Una condizione di funzionamento per un elemento di immobili, impianti e macchinari (per esempio un aeromobile) può richiedere significative verifiche regolari per eventuali guasti, indipendentemente dal fatto che le parti dell’elemento siano sostituite. Quando si effettua ciascuna verifica significativa, il suo costo è rilevato nel valore contabile di un elemento di immobili, impianti e macchinari come una sostituzione, a condizione che i criteri di rilevazione siano soddisfatti. L’eventuale valore contabile netto del costo della precedente verifica (separato dalle parti fisiche) è eliminato contabilmente. Questo avviene indipendentemente dal fatto che il costo della verifica precedente fosse esplicitamente menzionato nell'operazione in cui l’elemento è stato acquistato o costruito. Se necessario, il costo stimato di una analoga verifica futura può essere utilizzato come indicazione di quale fosse il costo della verifica del componente esistente quando l’elemento fu acquistato o costruito.

Valutazione al momento della rilevazione

26. **Un elemento di immobili, impianti e macchinari, che soddisfa i criteri per essere rilevato come un’attività, deve essere valutato al costo.**

27. **Quando un'attività è acquisita mediante un'operazione senza corrispettivo equivalente, il suo costo deve essere valutato al fair value alla data dell’acquisizione.**

28. Un elemento di immobili, impianti e macchinari può essere acquisito mediante un'operazione senza corrispettivo equivalente. Per esempio, dei terreni potrebbero essere conferiti ad un ente locale da un costruttore ad un costo nullo

o simbolico, per consentirgli di creare parchi, strade e percorsi per l'area da sviluppare. Un'attività può anche essere acquisita mediante operazioni senza corrispettivo equivalente esercitando il potere di sequestro. In tali circostanze, il costo dell'elemento è rappresentato dal suo fair value alla data di acquisizione.

29. Per le finalità del presente Principio, la valutazione al momento della rilevazione di un elemento di immobili, impianti e macchinari, acquisito a fronte di un corrispettivo nullo o simbolico, al fair value in conformità alle disposizioni di cui al paragrafo 27, non costituisce una rideterminazione del valore. Di conseguenza, i requisiti relativi alla rideterminazione del valore di cui al paragrafo 44, nonché le spiegazioni nei paragrafi 45-50, si applicano solo laddove un'entità scelga di rideterminare il valore di un elemento di immobili, impianti e macchinari negli esercizi successivi.

Componenti di costo

30. Il costo di un elemento di immobili, impianti e macchinari include:

a) il suo prezzo di acquisto, inclusi eventuali dazi all'importazione e tasse di acquisto non recuperabili, dedotti sconti commerciali e abbuoni;

b) qualsiasi costo direttamente attribuibile alla collocazione del bene nel luogo e nelle condizioni necessarie al funzionamento nel modo inteso dalla direzione;

c) la stima iniziale dei costi di smantellamento e di rimozione del bene e bonifica del sito su cui insiste, la cui obbligazione si origina per l'entità quando l'elemento viene acquistato o come conseguenza del suo utilizzo durante un particolare periodo per fini diversi dalla produzione delle scorte di magazzino durante quel periodo.

31. Esempi di costi direttamente imputabili sono:

a) i costi dei benefici per i dipendenti (come definito nell'IPSAS 25, *Benefici per i dipendenti*) derivanti direttamente dalla costruzione o dall'acquisizione di un elemento di immobili, impianti e macchinari;

b) i costi da sostenere per la preparazione del sito;

c) i costi iniziali di consegna e movimentazione;

d) i costi di installazione e di assemblaggio;

e) i costi per verificare il buon funzionamento dell'attività, dopo avere dedotto gli incassi dalla vendita di eventuali elementi prodotti per portare il bene in quel luogo e condizione (ad esempio, campioni prodotti durante il collaudo dei macchinari); e

f) gli onorari professionali.

32. L'entità applica l'IPSAS 12 *Rimanenze*, ai costi previsti per lo smantellamento, la rimozione e la bonifica del sito su cui un elemento insiste sostenuti durante un particolare periodo a seguito dell'utilizzo dell'elemento per la produzione delle rimanenze durante quel periodo. Le obbligazioni per costi contabilizzati secondo quanto previsto dagli IPSAS 12 e 17 sono rilevate e misurate secondo quanto previsto dall'IPSAS 19, *Accantonamenti, passività e attività potenziali*.

33. Esempi di costi che non rientrano nel costo di un elemento di immobili, impianti e macchinari sono:

    a) i costi di apertura di un nuovo impianto;

    b) i costi per l'introduzione di un nuovo prodotto o servizio (inclusi i costi di pubblicità e attività promozionali);

    c) i costi di gestione di un'attività in una nuova sede o con una nuova classe di clientela (inclusi i costi di addestramento del personale); e

    d) le spese generali e amministrative.

34. La rilevazione dei costi nel valore contabile di un elemento di immobili, impianti e macchinari cessa quando l'elemento è nel luogo e nella condizione necessaria perché esso sia in grado di funzionare nel modo inteso dalla direzione. Conseguentemente, i costi sostenuti nell'utilizzare o nel reimpiegare un elemento non sono inclusi nel relativo valore contabile. Per esempio, non sono inclusi nel valore contabile di un elemento di immobili, impianti e macchinari i costi di seguito elencati:

    a) i costi sostenuti mentre un elemento in grado di funzionare nel modo inteso dalla direzione deve ancora essere utilizzato o non funziona ancora a piena capacità;

    b) le perdite operative iniziali, quali quelle sostenute mentre si consolida la domanda per i prodotti dell'elemento; e

    c) i costi di ricollocamento e di riorganizzazione di parte o tutta l'attività dell'entità.

35. Alcune operazioni si svolgono in connessione con la costruzione o lo sviluppo di un elemento di immobili, impianti e macchinari, ma non sono necessarie per portare l'elemento nel luogo e nella condizione necessaria perché sia in grado di funzionare nel modo inteso dalla direzione. Tali operazioni accessorie possono verificarsi prima o durante le attività di sviluppo o di costruzione. Per esempio, un provento può essere ottenuto attraverso l'utilizzo di un sito di costruzione come parcheggio fino a quando inizia la costruzione. Poiché le operazioni accessorie non sono necessarie per portare un elemento nel luogo e nella condizione necessaria perché questo sia in grado di funzionare nel modo inteso dalla direzione, i proventi e i costi connessi a tali operazioni sono rilevati nell'avanzo o nel disavanzo di esercizio e inclusi nelle loro rispettive classificazioni di proventi e costi.

36. Il costo di una costruzione interna è determinato impiegando gli stessi principi previsti per un bene acquistato. Se l'entità, nel normale svolgimento delle attività operative, produce beni similari per la vendita, il costo del bene è solitamente uguale al costo di produzione di un bene destinato alla vendita (vedere IPSAS 12). Per determinare tali costi, perciò, si eliminano eventuali profitti interni. Analogamente, il costo di sprechi anomali di materiale, lavoro, o altre risorse, sostenuto nella costruzione in economia di un bene, non è incluso nel costo del bene. L'IPSAS 5, *Oneri finanziari*, disciplina i criteri per la rilevazione degli interessi come un componente del valore contabile di un elemento di immobili, impianti e macchinari costruito in economia.

Misurazione del costo

37. Il costo di un elemento di immobili, impianti e macchinari è l'equivalente prezzo per contanti oppure, per uno degli elementi di cui al paragrafo 27, il suo fair value alla data di rilevazione. Se il pagamento è differito oltre le normali condizioni di credito, la differenza tra l'equivalente prezzo per contanti e il pagamento totale è rilevato come interesse sul periodo di finanziamento, tranne se tale interesse sia rilevato nel valore contabile dell'elemento, secondo quanto previsto dal trattamento contabile alternativo consentito nell'IPSAS 5.

38. Uno o più elementi di immobili, impianti e macchinari possono essere acquistati in cambio di una o più attività non monetarie, o di una combinazione di attività monetarie e non monetarie. Le considerazioni che seguono fanno riferimento a uno scambio di un'attività non monetaria con un'altra, ma si applicano anche a tutti gli scambi descritti nella frase precedente. Il costo di tale elemento di immobili, impianti e macchinari è valutato al fair value tranne se a) la permuta abbia sostanza non commerciale ovvero b) né il fair value dell'attività ricevuta, né quello dell'attività scambiata ceduta, possa essere valutato attendibilmente. L'elemento acquistato è valutato in questo modo anche se l'entità non può immediatamente eliminare contabilmente l'attività ceduta. Se l'elemento acquistato non è valutato al fair value, il suo costo è misurato al valore contabile dell'attività ceduta.

39. L'entità determina se un'operazione di scambio ha sostanza commerciale considerando la misura in cui si suppone che i suoi flussi finanziari futuri o il potenziale di servizio cambino a seguito dell'operazione. Un'operazione di scambio ha sostanza commerciale se:

    a) la configurazione (rischio, tempistica e importi) dei flussi finanziari o del potenziale di servizio dell'attività ricevuta differisce dalla configurazione dei flussi finanziari o del potenziale di servizio dell'attività trasferita, ovvero

    b) il valore specifico per l'entità della parte delle attività operative interessata dall'operazione cambia a seguito dello scambio, e

c) la differenza di cui ai punti a) o b) è significativa rispetto al fair value delle attività scambiate.

Al fine di determinare se un'operazione di scambio ha sostanza commerciale, il valore specifico per l'entità della parte delle sue attività operative interessate dall'operazione dovrà riflettere i flussi finanziari al netto degli effetti fiscali, se soggetti a imposte. Il risultato di queste analisi può essere evidente anche senza che l'entità debba svolgere calcoli dettagliati.

40. Il fair value di un'attività per la quale non esistano operazioni di mercato confrontabili è valutabile attendibilmente se a) non è significativa la variabilità nella gamma di stime ragionevoli di fair value per tale attività o b) le probabilità delle varie stime rientranti nella gamma possono essere ragionevolmente valutate e utilizzate nella stima del fair value. Se l'entità è in grado di determinare attendibilmente il fair value di un'attività ricevuta o scambiata, allora il fair value dell'attività scambiata è utilizzato per valutare il costo dell'attività ricevuta, a meno che il fair value dell'attività ricevuta sia più chiaramente evidente.

41. Il costo di un elemento di immobili, impianti e macchinari posseduto da un locatario con un leasing finanziario è determinato secondo quanto previsto dall'IPSAS 13.

Valutazione successiva alla rilevazione

42. **L'entità deve scegliere la contabilizzazione con il modello del costo di cui al paragrafo 43, ovvero con il modello della rideterminazione del valore di cui al paragrafo 44, come suo principio contabile e deve applicare quel principio ad una intera classe di immobili, impianti e macchinari.**

Modello del costo

43. **Dopo la rilevazione come attività, un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere iscritto al costo al netto degli ammortamenti accumulati e di qualsiasi perdita per riduzione di valore accumulata.**

Modello della rideterminazione del valore

44. **Dopo la rilevazione come attività, un elemento di immobili, impianti e macchinari il cui fair value può essere determinato attendibilmente deve essere iscritto a un valore rideterminato, pari al suo fair value alla data della rideterminazione di valore al netto di qualsiasi successivo ammortamento accumulato e di qualsiasi successiva perdita per riduzione di valore accumulata. Le rideterminazioni devono essere effettuate con regolarità sufficiente ad assicurare che il valore contabile non differisca significativamente da quello che sarebbe determinato utilizzando il fair value alla data di riferimento del bilancio. Il trattamento contabile per la rideterminazione del valore è illustrato ai paragrafi 54-56.**

45. Il fair value di un elemento degli immobili è determinato solitamente da parametri di mercato individuati mediante una perizia. Il fair value di elementi di impianti e macchinari è rappresentato solitamente dal loro valore di mercato determinato mediante una perizia. Una perizia sul valore di un'attività è generalmente svolta da un esperto di valutazione in possesso di una qualifica professionale riconosciuta e pertinente. Per molte attività, il fair value può essere determinato prontamente facendo riferimento ai prezzi quotati in un mercato attivo e liquido. Per esempio, in genere è possibile rinvenire i prezzi di mercato di terreni, fabbricati senza destinazioni specifiche, veicoli a motore e molti tipi di impianti e macchinari.

46. Può essere difficile definire il valore di mercato di alcuni beni del settore pubblico a causa della mancanza di operazioni di mercato per tali beni. Alcune entità del settore pubblico possono possedere tali beni in quantità rilevanti.

47. Se, in un mercato attivo e liquido, non è disponibile alcun parametro per determinare il valore di mercato di un elemento di immobili, il suo fair value può essere definito con riferimento ad altri elementi con caratteristiche similari, in circostanze e ubicazioni simili. Per esempio, il fair value di un terreno pubblico non utilizzato che sia stato posseduto per un lungo periodo, dando luogo a poche operazioni, può essere stimato con riferimento al valore di mercato di un terreno con caratteristiche e topografia simile in una simile ubicazione, per il quale però siano disponibili parametri di mercato. Nel caso di strutture per usi specifici ed altri edifici, il fair value può essere stimato utilizzando un approccio basato sul costo di sostituzione ammortizzato, sul costo di bonifica del sito o sulle unità di servizio (vedere IPSAS 21). In molti casi, il costo di sostituzione ammortizzato di un bene può essere determinato con riferimento al prezzo di acquisto di un bene similare con potenziale di servizio residuo similare in un mercato attivo e liquido. In alcuni casi, il miglior indicatore del costo di sostituzione di un bene è il suo costo di riproduzione. Per esempio, qualora l'edificio ospitante un parlamento sia andato distrutto, esso può essere riprodotto, invece che sostituito con soluzioni alternative, a motivo dell'importanza che ricopre per la comunità.

48. Se non sussistono parametri di mercato per il fair value a causa della natura specifica di un elemento di impianti e macchinari, l'entità può avere bisogno di stimare il fair value utilizzando, per esempio, un approccio basato sul costo di riproduzione, sul costo di sostituzione ammortizzato, sul costo di bonifica del sito o sulle unità di servizio (vedere IPSAS 21). Il costo di sostituzione ammortizzato di un elemento di impianti e macchinari può essere determinato con riferimento al prezzo di acquisto dei componenti utilizzati per produrre il bene oppure il prezzo indicizzato per lo stesso bene o per un bene similare sulla base del prezzo del periodo precedente. Qualora si utilizzi il metodo del prezzo indicizzato, occorre effettuare una valutazione per stabilire se nel frattempo la tecnologia produttiva sia cambiata considerevolmente e se la capacità del bene di riferimento sia la stessa del bene oggetto di valutazione.

49. La frequenza delle rideterminazioni del valore dipende dalle oscillazioni di fair value degli elementi di immobili, impianti e macchinari oggetto di rivalutazione. Quando il fair value dell'attività rivalutata differisce in modo rilevante dal suo valore contabile, è necessaria un'ulteriore rideterminazione del valore. Alcuni elementi di immobili, impianti e macchinari possono subire significative e frequenti oscillazioni del loro fair value, necessitando perciò di una rideterminazione annuale del valore. Non sono necessarie rideterminazioni di valore frequenti per elementi di immobili, impianti e macchinari che abbiano solo oscillazioni irrilevanti del loro fair value. Invece, può essere necessario rideterminare il valore dell'elemento soltanto ogni tre o cinque anni.

50. Quando il valore di un elemento di immobili, impianti e macchinari viene rideterminato, gli ammortamenti accumulati alla data della rideterminazione di valore sono trattati in uno dei seguenti modi:

a) rideterminati in proporzione alla variazione del valore contabile lordo dell'attività, in modo che il valore contabile di quest'ultima dopo la nuova valutazione equivalga al suo valore rideterminato. Questo metodo è spesso utilizzato quando un'attività viene rideterminata al suo costo di sostituzione ammortizzato, applicando un indice.

b) 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. Questo metodo viene spesso utilizzato per gli edifici.

L'ammontare della rettifica derivante dal ricalcolo, o dall'eliminazione degli ammortamenti accumulati, rientra nell'incremento o nel decremento del valore contabile che è contabilizzato secondo quanto previsto dai paragrafi 54 e 55.

51. **Se il valore di un elemento di immobili, impianti e macchinari viene rideterminato, l'intera classe di immobili, impianti e macchinari alla quale quell'elemento appartiene deve essere rideterminata.**

52. Una classe di immobili, impianti e macchinari è un gruppo di beni aventi natura o funzione similare nell'ambito delle attività operative dell'entità. Di seguito sono riportati esempi di classi distinte:

a) terreni;

b) edifici operativi;

c) strade;

d) macchinari;

e) reti per la trasmissione di energia elettrica;

f) navi;

g) aeromobili;

h) attrezzature specialistiche ad uso militare;

i) veicoli a motore;

j) mobilio e attrezzature;

k) attrezzatura da ufficio;

l) impianti petroliferi.

53. Gli elementi di una classe di immobili, impianti e macchinari sono rideterminati simultaneamente al fine di evitare rideterminazioni di valore selettive di attività e l'iscrizione nel bilancio di importi che siano una combinazione di costi e valori iscritti a date differenti. I valori di una classe di attività possono, tuttavia, essere rideterminati su base rotativa (*rolling*) posto che tale rivalutazione sia completata in un breve periodo e sia mantenuta aggiornata.

54. **Se il valore contabile di una classe di attività è aumentato a seguito di una rideterminazione del valore, l'incremento deve essere imputato direttamente a riserva di rivalutazione. Tuttavia, l'aumento deve essere rilevato nell'avanzo o disavanzo di esercizio nella misura in cui esso ripristina una diminuzione di una rivalutazione della stessa classe di attività rilevata precedentemente nell'avanzo o disavanzo di esercizio.**

55. **Se il valore contabile di una classe di attività è diminuito a seguito di una rideterminazione del valore, il decremento deve essere rilevato nell'avanzo o disavanzo di esercizio. Tuttavia, il decremento deve essere imputato direttamente a riserva di rivalutazione nella misura in cui vi siano eventuali saldi positivi nella riserva di rivalutazione in riferimento a tale classe di attività.**

56. **Aumenti o diminuzioni derivanti dalle rideterminazioni dei valori di singole attività all'interno di una classe di immobili, impianti e macchinari devono essere compensati nell'ambito di tale classe ma non devono essere compensati con riferimento ad attività di classi diverse.**

57. La riserva di rivalutazione di un elemento di immobili, impianti e macchinari iscritta nell'attivo netto/patrimonio netto può essere trasferita, in tutto o in parte, direttamente alla voce avanzi o disavanzi di esercizio portati a nuovo quando le attività sono eliminate dal bilancio. Ciò può comportare il trasferimento di tutto o parte della riserva quando le attività della classe di immobili, impianti e macchinari ai quali la riserva si riferisce sono dismesse o cedute. Tuttavia, parte della riserva può essere trasferita mentre le attività sono utilizzate dall'entità. In tale caso, l'importo della riserva trasferito corrisponderebbe alla differenza tra l'ammortamento basato sul valore contabile rivalutato e l'ammortamento basato sul costo originale delle attività. I trasferimenti dalla riserva di rivalutazione agli avanzi o disavanzi di esercizio accumulati non transitano per il prospetto del risultato economico.

58. Indicazioni in merito agli eventuali effetti sulle imposte sulle riserve derivanti dalla rideterminazione del valore di immobili, impianti e macchinari possono essere rinvenute nei principi contabili nazionali e internazionali di riferimento che riguardano le imposte sul reddito.

Ammortamento

59. **Ciascuna parte di un elemento di immobili, impianti e macchinari con un costo che è rilevante in rapporto al costo totale dell'elemento deve essere ammortizzata distintamente.**

60. Un'entità ripartisce l'importo rilevato inizialmente con riferimento a un elemento di immobili, impianti e macchinari nelle sue parti significative e ammortizza ciascuna parte distintamente. Per esempio, nella maggior parte dei casi, sarà necessario ammortizzare distintamente, nell'ambito di una rete stradale, la carreggiata, i bordi e i canali, i marciapiedi, i ponti e l'illuminazione. Allo stesso modo, può essere appropriato ammortizzare distintamente la fusoliera e i motori di un aeromobile, sia se di proprietà sia se utilizzati con un leasing finanziario.

61. Una parte significativa di un elemento di immobili, impianti e macchinari può avere una vita utile e un criterio di ammortamento che sono uguali alla vita utile e al criterio di ammortamento di un'altra parte significativa di quello stesso elemento. Tali parti possono essere raggruppate nel determinare la quota di ammortamento.

62. Nella misura in cui l'entità ammortizza separatamente alcune parti di un elemento di immobili, impianti e macchinari, ammortizza separatamente anche la parte restante dell'elemento. La parte restante consiste di parti dell'elemento che individualmente non sono significative. Se l'entità per queste parti ha aspettative variabili, possono essere necessarie tecniche di approssimazione per ammortizzare il residuo, in modo che approssimi attendibilmente la modalità di consumo e/o la vita utile delle sue parti.

63. L'entità può scegliere di ammortizzare individualmente parti di un elemento che non hanno un costo così rilevante in rapporto al costo totale dell'elemento.

64. **La quota di ammortamento di ciascun esercizio deve essere rilevata nell'avanzo o disavanzo di esercizio, a meno che essa sia allocata nel valore contabile di un altro bene.**

65. La quota di ammortamento dell'esercizio solitamente impatta sulla determinazione dell'avanzo o del disavanzo di esercizio. Tuttavia, a volte, i benefici economici futuri o il potenziale di servizio contenuti in un'attività sono assorbiti nella produzione di altre attività. In questo caso, la quota di ammortamento costituisce parte del costo dell'altro bene ed è inclusa nel suo valore contabile. Per esempio, l'ammortamento di un impianto di produzione e di macchinari è compreso nei costi di trasformazione delle rimanenze (vedere

IPSAS 12). Analogamente, l'ammortamento di immobili, impianti e macchinari utilizzati per attività di sviluppo può essere incluso nel costo di un'attività immateriale rilevata secondo quanto previsto dall'IPSAS 31, *Attività immateriali*.

Valore ammortizzabile e periodo di ammortamento

66. **Il valore ammortizzabile di un'attività deve essere ripartito in base a un criterio sistematico durante la sua vita utile.**

67. **Il valore residuo e la vita utile di un'attività devono essere rivisti almeno a ogni chiusura di esercizio e, se le aspettative differiscono dalle precedenti stime, il cambiamento deve essere considerato come un cambiamento nella stima contabile secondo quanto previsto dall'IPSAS 3, *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori.***

68. L'ammortamento è rilevato anche se il fair value dell'attività supera il suo valore contabile, fino a quando il valore residuo dell'attività non supera il suo valore contabile. Le riparazioni e la manutenzione di un'attività non fanno venir meno la necessità di ammortizzarla. Viceversa, alcuni beni possono ricevere scarse manutenzioni ovvero la manutenzione può essere rinviata a tempo indefinito a causa di limiti di budget. Qualora le politiche di gestione dell'attività aggravino il deterioramento fisico del bene, la sua vita utile dovrebbe essere nuovamente determinata e rettificata di conseguenza.

69. Il valore ammortizzabile di un'attività è calcolato al netto del suo valore residuo. Il valore residuo di un bene è, spesso, non significativo e perciò non è rilevante nel calcolo del valore ammortizzabile.

70. Il valore residuo di un bene può aumentare fino a un importo pari al suo valore contabile ovvero superare tale importo. In tale circostanza, la quota di ammortamento del bene è pari a zero a meno che, e fino a quando, il suo valore residuo successivamente diminuisca fino a raggiungere un importo inferiore al suo valore contabile.

71. L'ammortamento di un'attività ha inizio quando questa è disponibile all'uso, ossia quando è nel luogo e nelle condizioni necessarie perché sia in grado di funzionare nella maniera intesa dalla direzione. L'ammortamento di un'attività cessa quando questa viene eliminata contabilmente. Pertanto, l'ammortamento non cessa nel momento in cui l'attività resta inutilizzata oppure è ritirata dall'uso attivo e posseduta in vista della sua dismissione, a meno che essa non sia completamente ammortizzata. Tuttavia, secondo il criterio dell'ammortamento in funzione dell'uso (per unità di prodotto), la quota di ammortamento può essere zero in assenza di produzione.

72. I benefici economici futuri o il potenziale di servizio incorporati in un elemento di immobili, impianti e macchinari sono fruiti da un'entità principalmente tramite l'utilizzo dell'attività. Anche altri fattori, quali l'obsolescenza tecnica o

commerciale il deterioramento fisico, mentre un bene resta inutilizzato, spesso portano a un decremento dei benefici economici o del potenziale di servizio attesi. Di conseguenza, nella determinazione della vita utile di un bene sono considerati tutti i seguenti fattori:

a) l'utilizzo atteso del bene. L'utilizzo è determinato facendo riferimento alla capacità produttiva del bene o alla sua produzione fisica attesa;

b) il deterioramento fisico atteso, che dipende da fattori operativi quali il numero di turni nei quali il bene deve essere impiegato e il programma di riparazioni e di manutenzione, e la cura e la manutenzione del bene mentre esso è inattivo;

c) l'obsolescenza tecnica o commerciale derivante da cambiamenti o da miglioramenti nella produzione, o da un cambiamento nella domanda di mercato per il prodotto o per il servizio forniti dal bene;

d) le restrizioni legali o vincoli similari all'utilizzo dell'attività, quali per esempio la data di scadenza della relativa locazione.

73. La vita utile di un bene viene definita in termini dell'utilità che l'entità si attende dal bene. La politica di gestione del bene da parte di un'entità può comportare la dismissione di beni dopo un periodo determinato o dopo l'utilizzo di una specifica parte dei benefici economici futuri o del potenziale di servizio derivanti dal bene stesso. La vita utile di un bene, perciò, può essere più breve della sua vita economica. Per la stima della vita utile del bene occorre effettuare una valutazione, sulla base dell'esperienza dell'entità su attività similari.

74. I terreni e gli edifici sono beni separabili e sono contabilizzati separatamente, anche quando vengono acquistati congiuntamente. A parte qualche eccezione, quali per esempio le cave e i siti utilizzati per discariche, i terreni hanno una vita utile illimitata e quindi non vengono ammortizzati. Gli edifici hanno una vita utile limitata e perciò sono attività ammortizzabili. Un incremento nel valore del terreno sul quale un edificio è costruito non influisce sulla determinazione del valore ammortizzabile del fabbricato.

75. Se il costo del terreno include i costi di smantellamento, rimozione e bonifica del sito, la relativa parte dell'attività è ammortizzata durante il periodo di benefici o potenziale di servizio ottenuti dal sostenimento di tali costi. In alcuni casi, il terreno stesso può avere una vita utile limitata, nel qual caso questo è ammortizzato in modo da riflettere i benefici o il potenziale di servizio che ne derivano.

Metodo di ammortamento

76. **Il metodo di ammortamento deve riflettere le modalità con le quali si prevede che i benefici economici futuri o il potenziale di servizio dell'attività siano utilizzati dall'entità.**

77. **Il metodo di ammortamento applicato a un'attività deve essere rivisto almeno alla chiusura di ogni esercizio e, se ci sono stati cambiamenti significativi nelle modalità attese di consumo dei benefici economici futuri o del potenziale di servizio generati da un'attività, il metodo deve essere modificato per riflettere il cambiamento della modalità. Tale cambiamento deve essere contabilizzato come un cambiamento nella stima contabile secondo quanto previsto dall'IPSAS 3.**

78. Si possono utilizzare vari metodi di ammortamento per ripartire sistematicamente il valore ammortizzabile di un'attività durante la sua vita utile. Tali metodi includono il metodo a quote costanti, il metodo scalare decrescente e il metodo per unità di prodotto. Il metodo di ammortamento a quote costanti comporta una quota costante durante la vita utile se il valore residuo dell'attività non cambia. Il metodo scalare decrescente comporta una quota di ammortamento decrescente durante la vita utile. Il metodo per unità di prodotto risulta in una quota basata sull'utilizzo o la produzione attesi. L'entità sceglie il metodo che riflette più fedelmente la modalità di consumo attesa dei benefici economici futuri o del potenziale di servizio generati da un'attività. Tale metodo è applicato in modo uniforme da esercizio a esercizio tranne laddove si verifichi un cambiamento nella modalità di consumo attesa di tali benefici economici futuri o potenziale di servizio.

Riduzione di valore

79. Per determinare se un elemento di immobili, impianti e macchinari ha subito una riduzione di valore, l'entità applica l'IPSAS 21 o l'IPSAS 26, *Riduzione di valore delle attività non generatrici di flussi finanziari*, come appropriato. Tali Principi spiegano come rideterminare il valore contabile delle proprie attività, come determinare il valore di servizio recuperabile o il valore recuperabile di un'attività e quando rilevare o stornare una perdita per riduzione di valore.

Rimborsi per riduzioni di valore

80. **Rimborsi da parte di terzi per elementi di immobili, impianti e macchinari che hanno subito una perdita per riduzione di valore, che sono andati persi, o dismessi, devono essere rilevati nell'avanzo o disavanzo di esercizio quando il rimborso diventa esigibile.**

81. Le riduzioni di valore o la perdita di elementi di immobili, impianti e macchinari, le connesse richieste risarcitorie o pagamenti di risarcimenti da parte di terzi e ogni successivo acquisto o costruzione di attività sostitutive sono eventi economici distinti e sono contabilizzati separatamente come segue:

a) le perdite per riduzione di valore di immobili, impianti e macchinari sono rilevate secondo quanto previsto dall'IPSAS 21 o dall'IPSAS 26, come appropriato;

b) l'eliminazione contabile di elementi di immobili, impianti e macchinari dismessi o ceduti è determinata secondo quanto previsto dal presente Principio;

c) i rimborsi da parte di terzi per elementi di immobili, impianti e macchinari che hanno subito una perdita per riduzione di valore, che sono andati persi, o sono stati dismessi, sono inclusi nella determinazione dell'avanzo o disavanzo di esercizio quando il rimborso diventa esigibile; e

d) il costo di elementi di immobili, impianti e macchinari ripristinati, acquistati o costruiti in sostituzione di quelli precedenti è determinato secondo quanto previsto da questo Principio.

Eliminazione contabile

82. **Il valore contabile di un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere eliminato:**

a) alla dismissione; o

b) quando non si attendono benefici economici futuri o potenziale di servizio per il suo utilizzo o dismissione.

83. **L'utile o la perdita generati dall'eliminazione contabile di un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere rilevato nell'avanzo o disavanzo di esercizio quando l'elemento è eliminato contabilmente (a meno che l'IPSAS 13 richieda diversamente per la contabilizzazione dell'operazione di vendita e retrolocazione).**

83A. Tuttavia, un'entità che, nel corso delle sue attività ordinarie, venda sistematicamente elementi di immobili, impianti e macchinari posseduti per la locazione a terzi, deve trasferire tali beni tra le rimanenze al loro valore contabile quando cessano di essere locati e diventano posseduti per la vendita. I proventi della vendita di tali beni devono essere rilevati conformemente all'IPSAS 9 *Proventi derivanti da operazioni di scambio*.

84. La dismissione di un elemento di immobili, impianti e macchinari può realizzarsi in una pluralità di modi (per esempio, tramite vendita, stipulazione di un contratto di leasing finanziario o donazione). Nel determinare la data di dismissione di un elemento, l'entità applica i criteri di cui all'IPSAS 9 per la rilevazione dei proventi derivanti dalla vendita di beni. L'IPSAS 13 si applica alla dismissione mediante vendita e retrolocazione**.**

85. Se, secondo il principio di rilevazione del paragrafo 14, l'entità rileva nel valore contabile di un elemento di immobili, impianti e macchinari il costo di sostituzione di una parte dell'elemento, allora tale entità elimina contabilmente il valore contabile della parte sostituita, indipendentemente dal fatto che la parte sostituita sia stata ammortizzata separatamente. Se per l'entità non è fattibile determinare il valore contabile della parte sostituita, può utilizzare il costo della

sostituzione come indicazione del costo della parte sostituita al momento in cui era stata acquistata o costruita.

86. **L'utile o la perdita derivante dall'eliminazione contabile di un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere determinato come la differenza tra l'eventuale ricavato netto della dismissione e il valore contabile dell'elemento.**

87. Il corrispettivo da ricevere dalla dismissione di un elemento di immobili, impianti e macchinari è rilevato inizialmente al suo fair value. Se il pagamento per l'elemento è differito, il corrispettivo ricevuto è rilevato inizialmente all'equivalente del prezzo per contanti. La differenza tra il valore nominale del corrispettivo e il prezzo equivalente per contanti è rilevato come interesse attivo, secondo quanto previsto dall'IPSAS 9, che riflette l'effettivo rendimento originato dal credito.

Informazioni integrative

88. **Il bilancio deve indicare, per ciascuna classe di immobili, impianti e macchinari rilevata:**

a) **i criteri impiegati nella determinazione del valore contabile lordo;**

b) **i metodi di ammortamento utilizzati;**

c) **le vite utili o i tassi di ammortamento utilizzati;**

d) **il valore contabile lordo e l'ammortamento accumulato (aggregato alle perdite per riduzione di valore accumulate) all'inizio e alla fine dell'esercizio; e**

e) **una riconciliazione del valore contabile all'inizio e alla fine dell'esercizio che mostri:**

i) **incrementi;**

ii) **dismissioni;**

iii) **acquisizioni a seguito di aggregazioni aziendali;**

iv) **aumenti o diminuzioni derivanti dalle rideterminazioni dei valori effettuate secondo quanto previsto dai paragrafi 44, 54 e 55 e dalle eventuali perdite per riduzione di valore rilevate o eliminate contabilmente direttamente nell'attivo netto/patrimonio netto secondo quanto previsto dall'IPSAS 21 o dall'IPSAS 26, come appropriato;**

v) **eventuali perdite per riduzione di valore rilevate nell'avanzo o nel disavanzo di esercizio secondo quanto disposto dall'IPSAS 21 o dall'IPSAS 26, come appropriato;**

vi) **le eventuali perdite per riduzione di valore stornate nell'avanzo o nel disavanzo di esercizio secondo quanto disposto dall'IPSAS 21 o dall'IPSAS 26, come appropriato;**

vii) **ammortamenti;**

viii) **differenze nette di cambio derivanti dalla conversione del bilancio dalla valuta funzionale alla differente moneta di presentazione, inclusa la conversione di una gestione estera nella moneta di presentazione dell'entità che redige il bilancio; e**

ix) **altre modifiche.**

89. **Il bilancio deve anche indicare, per ciascuna classe di immobili, impianti e macchinari rilevata:**

a) **l'esistenza e l'ammontare di restrizioni sulla titolarità e gli immobili, impianti e macchinari impegnati a garanzia di passività;**

b) **l'importo delle spese rilevate nel valore contabile di un elemento di immobili, impianti e macchinari nel corso della sua costruzione;**

c) **l'ammontare degli impegni contrattuali in essere per l'acquisto di immobili, impianti e macchinari; e**

d) **se non è indicato separatamente nel prospetto del risultato economico, l'importo del risarcimento da parte di terzi imputato nell'avanzo o disavanzo di esercizio per elementi di immobili, impianti e macchinari che hanno subito una perdita per riduzione di valore, sono stati persi o dismessi.**

90. La scelta del metodo di ammortamento e la stima della vita utile delle attività sono frutto di valutazioni soggettive. Perciò, l'illustrazione dei metodi adottati e delle vite utili stimate o dei tassi di ammortamento forniscono agli utilizzatori del bilancio informazioni che permettono loro di esaminare i criteri scelti dalla direzione e di effettuare comparazioni con altre entità. Per simili ragioni, è necessario indicare:

a) l'ammortamento, sia rilevato nell'avanzo o disavanzo di esercizio, sia come parte del costo di altre attività, durante un periodo; e

b) l'ammortamento accumulato alla chiusura dell'esercizio.

91. In conformità a quanto previsto dall'IPSAS 3, l'entità indica la natura e l'effetto di un cambiamento in una stima contabile che ha un effetto nel periodo di riferimento o che si prevede lo avrà nei periodi successivi. Per gli immobili,

impianti e macchinari, tale indicazione può derivare dai cambiamenti nelle stime con riferimento a:

a) valori residui;

b) costi stimati di smantellamento, rimozione o bonifica del sito degli elementi di immobili, impianti e macchinari;

c) vite utili; e

d) metodi di ammortamento.

92. **Quando una classe di immobili, impianti e macchinari è iscritta a valori rideterminati, devono essere indicati i seguenti aspetti:**

a) **la data effettiva della rideterminazione del valore;**

b) **se è stato utilizzato un perito indipendente;**

c) **i metodi e le assunzioni significative applicati nella stima dei fair value delle attività;**

d) **la misura in cui i fair value delle attività sono stati determinati direttamente facendo riferimento a prezzi osservabili in un mercato attivo o a recenti operazioni di mercato effettuate a condizioni normali o sono stati stimati utilizzando altre tecniche di valutazione;**

e) **la riserva di rivalutazione, con le variazioni dell'esercizio ed eventuali limitazioni nella distribuzione del saldo agli azionisti o altri possessori di capitale proprio;**

f) **la somma di tutte le eccedenze di rivalutazione relative ai singoli elementi di immobili, impianti e macchinari all'interno di quella classe; e**

g) **la somma di tutte le eccedenze negative dalla rideterminazione del valore dei singoli elementi di immobili, impianti e macchinari all'interno di quella classe.**

93. Secondo quanto previsto dall'IPSAS 21 e dall'IPSAS 26, un'entità fornisce l'informativa su immobili, impianti e macchinari che hanno subito una riduzione di valore in aggiunta all'informativa richiesta dai paragrafi 88 e) iv)-vi).

94. Gli utilizzatori del bilancio inoltre possono trovare rilevanti per le loro necessità le seguenti informazioni:

a) il valore contabile di immobili, impianti e macchinari temporaneamente inattivi;

b) il valore contabile lordo di immobili, impianti e macchinari completamente ammortizzati ancora in uso;

c) il valore contabile di immobili, impianti e macchinari ritirati dall'uso attivo e posseduti in vista della loro dismissione; e

d) quando viene adottato il modello al costo, il fair value di immobili, impianti e macchinari quando questo è notevolmente differente dal valore contabile.

Per questi motivi si consiglia alle entità di indicare questi valori.

Disposizioni transitorie

95. **Le entità non sono tenute a rilevare immobili, impianti e macchinari per bilanci di esercizi che hanno inizio nel quinquennio seguente la data della prima adozione del principio di competenza economica in conformità agli IPSAS.**

96. **L'entità che applica per la prima volta il principio di contabilizzazione per competenza economica in conformità agli IPSAS deve rilevare inizialmente immobili, impianti e macchinari al costo o al fair value. Per elementi di immobili, impianti e macchinari acquisiti a fronte di un corrispettivo nullo o simbolico, il costo è rappresentato dal fair value dell'elemento alla data dell'acquisizione.**

97. **L'entità deve rilevare gli effetti della rilevazione iniziale degli immobili, impianti e macchinari come rettifica al saldo di apertura degli avanzi o disavanzi di esercizio accumulati del periodo in cui gli immobili, impianti e macchinari sono rilevati per la prima volta.**

98. Anteriormente alla prima applicazione del presente Principio, è possibile che l'entità rilevi immobili, impianti e macchinari utilizzando un criterio diverso dal costo o dal fair value, così come definiti nel presente Principio, o controlli attività che non ha rilevato. Il presente Principio richiede alle entità di rilevare inizialmente elementi di immobili, impianti e macchinari al costo o al fair value alla data della prima rilevazione in conformità al presente Principio. Laddove le attività siano inizialmente rilevate al costo e siano state acquisite a fronte di un corrispettivo nullo o simbolico, il costo è determinato con riferimento al fair value dell'attività alla data dell'acquisizione. Laddove il costo dell'acquisizione di un'attività non sia conosciuto, il suo costo è stimato con riferimento al suo fair value alla data di acquisizione.

99. L'IPSAS 3 richiede che le entità applichino retroattivamente i principi contabili tranne laddove ciò non sia fattibile. Di conseguenza, quando l'entità rileva inizialmente un elemento di immobili, impianti e macchinari al costo in conformità al presente Principio, deve anche rilevare gli ammortamenti e le perdite per riduzione di valore accumulati, relativi a tale elemento, come se avesse sempre applicato tali principi contabili.

100. Il paragrafo 14 del presente Principio richiede che il costo di un elemento di immobili, impianti e macchinari sia rilevato come un'attività soltanto se:

a) è probabile che i benefici economici futuri o il potenziale di servizio associati all'elemento affluiranno all'entità; e

b) il costo o il fair value dell'elemento può essere valutato attendibilmente.

101. Le disposizioni transitorie contenute nei paragrafi 95 e 96 prevedono esoneri nelle situazioni in cui un'entità intenda uniformarsi alle disposizioni del presente Principio, nell'ambito dell'implementazione della contabilità basata sul principio di competenza economica in conformità agli IPSAS per la prima volta, a partire dalla data di entrata in vigore del presente Principio o successivamente. Quando le entità adottano il principio di competenza economica in conformità agli IPSAS per la prima volta, ci sono spesso difficoltà nel compilare informazioni complete sull'esistenza delle attività e sulla loro valutazione. Per questo motivo, per il quinquennio successivo alla data di prima adozione del principio di competenza economica in conformità agli IPSAS, le entità non sono tenute a conformarsi a tutte le disposizioni del paragrafo 14.

102. Malgrado le disposizioni transitorie contenute nei paragrafi 95 e 96, si consiglia alle entità che stanno per adottare il principio di rilevazione contabile basato sulla competenza economica di uniformarsi completamente alle disposizioni contenute nel presente Principio, appena possibile.

103. L'esenzione dalle disposizioni di cui al paragrafo 14 implica che le disposizioni relative alla valutazione e alle informazioni integrative contenute nel presente Principio non devono essere necessariamente rispettate con riferimento alle attività o classi di attività che non sono rilevate secondo quanto riportato ai paragrafi 95 e 96.

104. **Quando un'entità beneficia delle disposizioni transitorie contenute nei paragrafi 95 e 96, tale fatto deve essere indicato. Devono essere riportate anche informazioni in merito alle principali classi di attività che non sono state rilevate secondo quanto riportato ai paragrafi 95 e 96. Quando un'entità beneficia delle disposizioni transitorie per un secondo o un successivo esercizio di riferimento, devono essere indicati i dettagli delle attività o delle classi di attività che sono attualmente rilevate ma che precedentemente non lo erano state.**

105. **Per le entità che hanno precedentemente applicato l'IPSAS 17 (2001), le disposizioni contenute nei paragrafi 38-40 riguardanti la valutazione iniziale di un elemento di immobili, impianti e macchinari acquisito in una permuta di attività devono essere applicate in via prospettica esclusivamente alle operazioni future.**

106. Le disposizioni transitorie contenute nell'IPSAS 17 (2001) consentono alle entità di rilevare tutti gli immobili, impianti e macchinari e fornire le relative valutazioni e le informazioni integrative entro cinque anni dalla data della prima

applicazione del Principio. Le entità che hanno precedentemente applicato l'IPSAS 17 (2001) possono continuare a beneficiare di questo periodo transitorio di cinque anni dalla data della prima applicazione di IPSAS 17 (2001). Tali entità devono inoltre continuare a fornire le informazioni integrative richieste dal paragrafo 104.

Data di entrata in vigore

107. **Un'entità deve applicare il presente Principio a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2008 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata. Se l'entità applica il presente Principio per un esercizio che ha inizio prima del 1° gennaio 2008, tale fatto deve essere indicato.**

107A. **È stato aggiunto il paragrafo 83A mentre il paragrafo 84 è stato modificato dai *Miglioramenti agli IPSAS* pubblicati a gennaio 2010. Un'entità deve applicare il presente Principio a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2011 o da data successiva. Si consiglia un'applicazione anticipata. Se l'entità applica le modifiche per un esercizio che ha inizio prima del 1° gennaio 2011, deve indicare tale fatto e applicare contestualmente le relative modifiche all'IPSAS 2, *Rendiconto finanziario*.**

107B. **Il paragrafo 8 è stato modificato dai *Miglioramenti agli IPSAS* pubblicato a gennaio 2010. L'entità deve applicare tale modifica prospetticamente a partire dai bilanci annuali degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2011 o da data successiva. Si consiglia un'applicazione anticipata se un'entità applica anche contestualmente le modifiche ai paragrafi 12, 13, 29, 40, 57, 59, 62, 62A, 62B, 63, 66 e 101A dell'IPSAS 16. Se l'entità applica la modifica per un esercizio che ha inizio prima del 1° gennaio 2011, tale fatto deve essere indicato.**

107C. **I paragrafi 5 e 7 sono stati modificati dall'IPSAS 32, *Accordi per servizi in concessione*: *Concedente* pubblicato a ottobre 2011. Un'entità deve applicare il presente Principio a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2014 o da data successiva. Si consiglia una applicazione anticipata. Se l'entità applica le modifiche a partire da un esercizio antecedente il 1° gennaio 2014, deve indicare tale fatto e contemporaneamente applicare l'IPSAS 32, le modifiche ai paragrafi 6 e 42A dell'IPSAS 5, le modifiche ai paragrafi 25-27 e 85B dell'IPSAS 13, le modifiche ai paragrafi 2 e 125A dell'IPSAS 29 e le modifiche ai paragrafi 6 e 132A dell'IPSAS 31.**

107D. **I paragrafi 79, 81, 83, 88 e 93 sono stati modificati dai *Miglioramenti agli IPSAS 2011* pubblicati a ottobre 2011. L'entità deve applicare tali modifiche a partire dagli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2013 o da data successiva. Si consiglia un'applicazione anticipata. Se l'entità applica**

tali modifiche per un esercizio che ha inizio prima del 1° gennaio 2013, tale fatto deve essere indicato.

108. Quando, ai fini del reporting economico-finanziario, un'entità adotta il principio di competenza economica definito dagli IPSAS successivamente a tale data di entrata in vigore, il presente Principio si applica ai bilanci annuali degli esercizi che hanno inizio dalla data di adozione o da data successiva.

Ritiro dell'IPSAS 17 (2001)

109. Il presente principio sostituisce l'IPSAS 17, *Immobili, impianti e macchinari*, pubblicato nel 2001.

Appendice

Modifiche ad altri IPSAS

Nell'IPSAS 18, *Informativa di settore*, il paragrafo 37 è modificato come segue:

37. I principi contabili internazionali o nazionali possono richiedere di apportare delle rettifiche ai valori contabili delle attività e delle passività identificabili di un'entità oggetto di acquisizione (per esempio, l'IFRS 3). Le valutazioni di attività e passività del settore includono le rettifiche ai valori contabili precedentemente iscritti delle attività e delle passività di settore identificabili dell'entità acquisite in un'aggregazione di entità contabilizzata come un acquisto, anche se tali rettifiche sono apportate solo al fine di preparare il bilancio consolidato e non sono rilevate nel bilancio separato della controllante o nel bilancio separato della controllata. Analogamente, se il valore degli immobili, degli impianti e dei macchinari è stato rideterminato successivamente all'acquisizione, in accordo con quanto previsto dal modello di rideterminazione del valore contenuto nell'IPSAS 17 *Immobili, impianti e macchinari*, le valutazioni delle attività del settore riflettono tali rideterminazioni.

Motivazioni per le conclusioni

Le presenti Motivazioni per le conclusioni *sono allegate all'IPSAS 17, ma non ne costituiscono parte integrante.*

Revisione dell'IPSAS 17 sulla base del Progetto di Revisione Generale dello IASB del 2003

Premessa

BC1. Il Programma di Convergenza con gli IFRS dell'IPSASB è un elemento importante del programma di lavoro dell'IPSASB. La politica dell'IPSASB mira a far convergere gli IPSAS redatti secondo il principio di competenza economica con gli IFRS pubblicati dallo IASB, laddove se ne riscontri l'appropriatezza, per le entità del settore pubblico.

BC2. Gli IPSAS redatti secondo il principio della competenza economica che convergono con gli IFRS mantengono le disposizioni, la struttura e il testo degli IFRS, a meno che non vi siano dei motivi specifici relativi al settore pubblico per non applicare tali disposizioni. La deroga all'IFRS equivalente si verifica quando le disposizioni o la terminologia nell'IFRS non sono appropriati per il settore pubblico, o quando l'inserimento di commenti o esempi aggiuntivi è necessario per illustrare alcune disposizioni nel contesto del settore pubblico. Le differenze tra gli IPSAS e gli IFRS equivalenti sono identificate nel *Confronto con l'IFRS* incluso in ciascun IPSAS.

BC3. Nel maggio del 2002, lo IASB ha pubblicato una Exposure Draft (bozza sottoposta a pubblica consultazione) delle modifiche proposte a tredici Principi Contabili Internazionali (IAS)[1] nell'ambito del suo Progetto di Revisione Generale. Le finalità del Progetto di Revisione Generale dello IASB erano di "ridurre o eliminare alternative, ridondanze e conflitti tra Principi, di affrontare alcune problematiche di convergenza contabile e di apportare ulteriori miglioramenti". Gli IAS definitivi sono stati pubblicati a dicembre 2003.

BC4. L'IPSAS 17, pubblicato a dicembre 2001, si basava sullo IAS 16 (rivisto nel 1998), *Immobili, impianti e macchinari*, che è stato pubblicato nuovamente a dicembre 2003. Alla fine del 2003, il predecessore dell'ISPASB, il Public Sector Committee (PSC)[2], ha attuato un *Progetto di Revisione* degli IPSAS per

---

1 I Principi Contabili Internazionali IAS (International Accounting Standards) sono stati pubblicati dal predecessore dello IASB, l'International Accounting Standards Committee. I Principi emanati dallo IASB sono denominati International Financial Reporting Standards (IFRS). Lo IASB ha definito gli IFRS come comprendenti gli IFRS, gli IAS e le Interpretazioni dei Principi. In alcuni casi, lo IASB ha modificato, e non sostituito, gli IAS; in questi casi viene mantenuto il numero originario dello IAS.

2 Il Public Sector Committee (PSC) è diventato IPSASB allorché il Comitato IFAC ha modificato il mandato del PCS rendendolo nel novembre 2004 un organismo indipendente di standard setting.

far convergere gli IPSAS, dove opportuno, con gli IAS rivisti e pubblicati nel dicembre del 2003.

BC5. L'IPSASB ha considerato le modifiche presentate dallo IAS 16 rivisto e, per linee generali, concorda con le ragioni dello IASB nel rivedere gli IAS e con le modifiche apportate con l'eccezione indicata al paragrafo BC6. Le Motivazioni per le conclusioni dello IASB non sono riprodotte in questo testo. Coloro che sono iscritti al Comprehensive Subscription Service (Servizio di abbonamento generale) dello IASB possono consultare le Motivazioni per le Conclusioni sul sito web dello IASB http://: www.iasb.org. Nei casi in cui l'IPSAS si discosta dallo IAS corrispondente, le presenti Motivazioni per le conclusioni spiegano le ragioni peculiari del settore pubblico che giustificano lo scostamento.

BC6. Lo IAS 16, *Immobili, impianti e macchinari*, definisce il valore recuperabile come "il valore più alto tra il fair value (valore equo) al netto dei costi di vendita e il valore d'uso di un bene". L'IPSAS 17 proposto definisce il valore recuperabile come "il maggiore tra il fair value di un'attività generatrice di flussi finanziari dedotti i costi di vendita e il suo valore d'uso". La definizione contenuta nell' IPSAS 17 è la stessa presente nell'IPSAS 26, *Riduzione di valore delle attività generatrici di flussi finanziari*, ma differisce da quella riportata nello IAS 16. L'IPSASB ritiene appropriata la definizione contenuta nell'IPSAS 17 in quanto:

a) l'IPSAS 17 richiede che l'entità determini il valore recuperabile del servizio in conformità all'IPSAS 21, *Riduzione di valore delle attività non generatrici di flussi finanziari*;

b) l'IPSAS 21 richiede che l'entità determini il valore recuperabile in conformità all'IPSAS 26.

BC7. Lo IAS 16 è stato ulteriormente modificato in seguito alla pubblicazione degli IFRS nel dicembre del 2003. L'IPSAS 17 non comprende le modifiche conseguenti derivanti dagli IFRS pubblicati dopo dicembre 2003. Ciò in quanto l'IPSASB non ha ancora esaminato né formulato un suo parere circa l'applicabilità delle disposizioni contenute in tali IFRS alle entità del settore pubblico.

Revisione dell'IPSAS 17 sulla base dei Miglioramenti agli IFRS dello IASB pubblicati nel 2008

BC8. L'IPSASB ha esaminato le revisioni allo IAS 16 incluse nei *Miglioramenti agli IFRS* pubblicati dallo IASB nel maggio 2008 e, in linea generale, concorda con le ragioni dello IASB nel rivedere nella sostanza il Principio. L'IPSASB ha concluso che non sussistevano ragioni specifiche del settore pubblico per non adottare tali modifiche.

GUIDA APPLICATIVA

La presente Guida applicativa è allegata all'IPSAS 17 ma non ne costituisce parte integrante.

Frequenza della rideterminazione di immobili, impianti e macchinari

IG1. Il paragrafo 44 dell'IPSAS 17 richiede alle entità che adottano il modello di rideterminazione del valore, di valutare le attività ad un valore rideterminato che non differisca significativamente da quello che si otterrebbe utilizzando il fair value alla data di riferimento del bilancio. Il paragrafo 49 dell'IPSAS 17 specifica che la frequenza delle rideterminazioni del valore dipende dalle oscillazioni di fair value degli elementi di immobili, impianti, macchinari oggetto di rivalutazione. Quando il fair value dell'attività rivalutata differisce in modo rilevante dal suo valore contabile, è necessaria un'ulteriore rideterminazione del valore. Lo scopo della presente guida è di aiutare le entità che adottano il modello di rideterminazione del valore a stabilire se i valori contabili differiscono significativamente dal fair value alla data di riferimento del bilancio.

IG2. L'entità verifica ad ogni data di riferimento del bilancio se sussistono indicazioni che il valore contabile rideterminato di un'attività può differire significativamente da quello che si otterrebbe utilizzando il fair value alla data di riferimento del bilancio. Se esiste una tale indicazione, l'entità stabilisce il fair value dell'attività e ridetermina il valore dell'attività a tale importo.

IG3. Nel valutare se vi sono indicazioni che il valore contabile rideterminato di un'attività può differire significativamente da quello che si otterrebbe utilizzando il fair value alla data di riferimento del bilancio, un'entità considera, come minimo, le seguenti indicazioni:

Fonti di informazione esterne

a) Nel corso dell'esercizio hanno avuto luogo, o potranno verificarsi nel futuro prossimo, cambiamenti significativi inerenti l'entità, nell'ambiente tecnologico, di mercato, economico o giuridico nel quale l'entità opera o nel mercato al quale l'attività è rivolta.

b) Laddove esista un mercato per le attività dell'entità, i valori di mercato sono differenti dai loro valori contabili.

c) Durante l'esercizio, un indice dei prezzi inerente l'attività è cambiato in maniera significativa.

Fonti di informazione interne

d) Vi sono evidenze dell'obsolescenza o del deterioramento fisico di un'attività.

e) Nel corso dell'esercizio hanno avuto luogo cambiamenti significativi, ovvero si suppone che questi possano verificarsi nel futuro prossimo, nella misura o nel modo in cui un'attività viene utilizzata o si suppone venga utilizzata. I cambiamenti sfavorevoli possono includere il fatto che l'attività sia inutilizzata, un piano di dismissione dell'attività prima della data precedentemente prevista, e il ristabilire la vita utile di un'attività come finita piuttosto che indefinita. I cambiamenti favorevoli possono includere la spesa di investimento sostenuto durante l'esercizio per migliorare o ottimizzare l'attività, mettendola in condizioni di fornire un rendimento superiore al livello medio di prestazione accertato immediatamente prima che la spesa fosse effettuata.

f) Risulta evidente dall'informativa interna che l'andamento economico dell'attività è, o sarà, peggiore o migliore di quanto previsto.

IG4. L'elenco di cui al paragrafo 3 non è esaustivo. L'entità può individuare altri elementi che indicano che il valore contabile rideterminato di un'attività può differire significativamente da quello che si otterrebbe utilizzando il fair value alla data di riferimento del bilancio. Anche la presenza di tali ulteriori indicatori implicherà che l'entità debba rideterminare il valore dell'attività al suo fair value alla data di riferimento del bilancio.

Esempio illustrativo

Informazioni integrative

IE1. Il Ministero degli Interni è un'entità del settore pubblico che controlla una vasta gamma di immobili, impianti e macchinari ed è responsabile della loro sostituzione e manutenzione. Le parti seguenti costituiscono estratti delle note al suo prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria per l'anno concluso il 31 Dicembre 20X1 e illustrano le principali informazioni richieste dal presente Principio.

Note

1. Terreni

a) I terreni consistono in ventimila ettari distribuiti in varie aree geografiche. I terreni sono valutati al fair value al 31 Dicembre 20X1, come determinato dal Ufficio Centrale di Valutazione, un centro indipendente.

b) Vincoli:

Cinquecento ettari di terreno (iscritti in bilancio ad un valore pari a 62.500 unità di moneta) sono dichiarati di interesse nazionale e non possono essere venduti senza approvazione del legislatore. Duecento ettari (iscritti in bilancio ad un valore pari a 25.000 unità di moneta) dei terreni di interesse nazionale e altri duemila ettari (iscritti in bilancio ad un valore pari a 250.000 unità di moneta) di altri terreni sono oggetto di una vertenza legale da parte dei vecchi proprietari in una Corte internazionale dei diritti umani e la Corte ha disposto che i terreni non possano essere dismessi fino a che la controversia non venga risolta; il Ministero riconosce la competenza della Corte su tale caso.

2. Fabbricati

a) I fabbricati sono costituiti da alloggi per uso ufficio e complessi industriali in diverse aree geografiche.

b) I fabbricati sono inizialmente rilevati al costo, ma sono soggetti a continue rideterminazioni del fair value. L'Ufficio Centrale di Valutazione determina il fair value su base rotativa (*rolling*) in un breve arco di tempo. Le rideterminazioni del valore sono mantenute aggiornate.

c) L'ammortamento è calcolato a quote costanti per la durata della vita utile del fabbricato. Gli edifici ad uso ufficio hanno una vita utile di venticinque anni, i complessi industriali di quindici anni.

d) Il Ministero ha stipulato cinque contratti per la costruzione di nuovi fabbricati; i relativi costi totali ammontano a 250.000 nella unità di moneta.

3. Macchinari

a) I macchinari sono valutati al costo al netto degli ammortamenti.

b) L'ammortamento è calcolato a quote costanti per la durata della vita utile dei macchinari.

c) I macchinari hanno vite utili diverse:

Trattori: 10 anni

Dispositivi di lavaggio: 4 anni

Gru: 15 anni

d) Il Ministero ha stipulato un contratto per sostituire le gru che utilizza per la pulizia e la manutenzione degli edifici; il relativo costo ammonta a 100.000 nella moneta di conto.

4. Mobili e attrezzature

a) Mobili e attrezzature sono valutati al costo al netto degli ammortamenti.

b) L'ammortamento è calcolato a quote costanti per la durata della vita utile di mobili e attrezzature.

c) Tutti gli elementi all'interno di tale classe hanno una vita utile di cinque anni.

Riconciliazioni (in migliaia di unità di moneta)

	Terreni		**Fabbricati**		**Macchinari**		**Mobili e attrezzature**	
Periodo di riferimento	**20X1**	**20X0**	**20X1**	**20X0**	**20X1**	**20X0**	**20X1**	**20X0**
Saldo di apertura	2.250	2.025	2.090	2.260	1.085	1.100	200	150
Incrementi	–	–	250	100	120	200	20	100
Dismissioni	–	–	150	40	60	80	20	–
Ammortamento (come da Prospetto del risultato economico)	–	–	160	180	145	135	50	50
Rideterminazioni dei valori (nette)	250	225	- 30	- 50	–	–	–	–
Saldo di chiusura (come da Prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria)	2.500	2.250	2.000	2.090	1.000	1.085	150	200
Somma delle eccedenze di rivalutazione (par. 92-f)	750	500	250	250	–	–	–	–
Somma delle eccedenze negative da rideterminazione del valore (par.92-g)	25	25	380	350	–	–	–	–
Valore contabile lordo	2.500	2.250	2.500	2.430	1.500	1.440	250	250
Ammortamento accumulato	–	–	500	340	500	355	100	50
Valore contabile netto	2.500	2.250	2.000	2.090	1.000	1.085	150	200

Confronto con lo IAS 16

IPSAS 17 è tratto principalmente dallo IAS 16 (2003), *Immobili, impianti e macchinari* e include le modifiche apportate allo IAS 16 nell'ambito dei *Miglioramenti agli IFRS* pubblicati nel maggio del 2008. Al momento della pubblicazione del presente Principio, l'IPSASB non ha considerato l'applicabilità alle entità del settore pubblico dell'IFRS 5, *Attività non correnti possedute per la vendita e attività operative cessate*, pertanto l'IPSAS 17 non riflette le modifiche apportate allo IAS 16 successivamente alla pubblicazione dell'IFRS 5. Le principali differenze tra l'IPSAS 17 e lo IAS 16 (2003) sono indicate di seguito.

- L'IPSAS 17 non richiede né proibisce la rilevazione delle attività del patrimonio culturale. Un'entità che rileva le attività del patrimonio culturale deve rispettare gli obblighi d'informativa del presente Principio che fanno riferimento alle attività del patrimonio culturale oggetto di rilevazione e può uniformarsi alle altre disposizioni contenute nel presente Principio in relazione a tali attività, senza tuttavia esservi obbligata. Lo IAS 16 non prevede una simile esclusione.
- Lo IAS 16 richiede che gli elementi di immobili, impianti e macchinari siano valutati inizialmente al costo. L'IPSAS 17 stabilisce che laddove un bene sia stato acquisito a fronte di un corrispettivo nullo o simbolico, il suo costo è rappresentato dal fair value alla data di acquisizione. Lo IAS 16 richiede, laddove un'impresa adotti il modello di rideterminazione del valore e iscrive elementi di immobili, impianti e macchinari a valori rideterminati, che siano indicati gli importi dei costi storici equivalenti. Tali disposizioni non sono incluse nell'IPSAS 17.
- Secondo lo IAS 16, gli aumenti e le diminuzioni derivanti dalla rideterminazione dei valori possono essere compensati solo singolarmente tra di loro. Secondo l'IPSAS 17, gli aumenti e le diminuzioni derivanti dalla rideterminazione dei valori sono compensate sulla base delle classi di attività.
- L'IPSAS 17 contiene disposizioni transitorie sia per la prima adozione, sia per il passaggio dalla precedente versione dell'IPSAS 17. Lo IAS 16 contiene unicamente disposizioni transitorie per quelle entità che hanno già utilizzato gli IFRS. Nello specifico, l'IPSAS 17 include disposizioni transitorie che consentono alle entità di non rilevare immobili, impianti e macchinari per bilanci di esercizi che hanno inizio nel quinquennio seguente la data della prima adozione del principio di competenza economica in conformità agli IPSAS. Le disposizioni transitorie consentono inoltre alle entità che adottano per la prima volta il presente Principio, di rilevare immobili, impianti e macchinari al fair value. Lo IAS 16 non comprende tali disposizioni transitorie.

- L'IPSAS 17 comprende le definizioni di "perdita per riduzione di valore di attività non generatrici di flussi finanziari" (*impairment loss of a non-cash-generating asset*) e di "valore recuperabile del servizio" (*recoverable service amount*). Lo IAS 16 non comprende tali definizioni. Nell'IPSAS 17 sono stati inclusi dei commenti aggiuntivi rispetto a quelli contenuti nello IAS 16 per chiarire l'applicabilità dei principi alla contabilità delle entità del settore pubblico.
- L'IPSAS 17 utilizza, in certe occasioni, una terminologia diversa rispetto allo IAS 16. Gli esempi più significativi riguardano l'uso, nell'IPSAS 17, delle locuzioni "Prospetto del risultato economico"(*statement of financial performance*) e "attivo netto/patrimonio netto" *(net assets/equity*). Nello IAS 16, i termini equivalenti sono "conto economico" (*income statement*) e "patrimonio netto" (*equity*).
- L'IPSAS 17 non utilizza il termine ricavi (*income*) che nello IAS 16 ha un significato più ampio di proventi (*revenue*).
- L'IPSAS 17 contiene una Guida applicativa sulla frequenza delle rideterminazioni del valore di immobili, impianti e macchinari. Lo IAS 16 non comprende una simile guida applicativa.