

## Osservazioni sulla bozza di documento OIC 16 Immobilizzazioni materiali

### Osservazioni generali sul contenuto del documento

Nella bozza di documento non vi è nessun riferimento alle operazioni di locazione (leasing) e alle operazioni di compravendita con retrolocazione finanziaria (sale/lease back) che vengono attualmente trattate nell'Appendice 2 dell'OIC 12. Dato che queste operazioni si riferiscono in modo pressoché esclusivo ad immobilizzazioni materiali si suggerisce di spostare il contenuto di quell'appendice (con gli opportuni adattamenti) nell'OIC 16.

In caso contrario sarebbe comunque opportuno inserire il seguente rimando all'interno del paragrafo 4:

(e) le operazioni di locazione (leasing) e le operazioni di compravendita con retrolocazione finanziaria (sale/lease back) (OIC 12 - Appendice 2)

Nella bozza di documento non vengono più menzionati i beni gratuitamente devolvibili. Nella precedente versione del documento 16 i Beni gratuitamente devolvibili venivano indicati tra le "Altre immobilizzazioni materiali. Come è noto a livello internazionale tale posizione non è più accettata per molte fattispecie di beni gratuitamente devolvibili. Infatti l'IFRIC 12 – Accordi per servizi in concessione, stabilisce che le infrastrutture rientranti nell'ambito di applicazione degli accordi per servizi in concessione non devono essere rilevate come immobili, impianti e macchinari del concessionario poiché il contratto di concessione del servizio non conferisce al concessionario il diritto di controllare l'uso dell'infrastruttura di servizio pubblico. Se il concessionario fornisce servizi di costruzione o miglioria, secondo l'IFRIC 12 il corrispettivo che ha ricevuto o riceverà deve essere rilevato (al fair value) a seconda dei casi come (a) un'attività finanziaria, o (b) un'attività immateriale.

Si suggerisce pertanto di specificare nel documento se è mutato il precedente orientamento per l'iscrizione dei beni gratuitamente devolvibili tra le altre immobilizzazioni materiali e se è previsto un futuro documento OIC su questo tema.

### Par. 12

Il par. 12 riporta la seguente definizione, che è poi esattamente replicata nel paragrafo 62.

La vita utile è: (a) il periodo di tempo durante il quale l'impresa prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione, ovvero (b) le quantità di unità di prodotto (o misura equivalente) che si stima poter ottenere tramite l'uso della immobilizzazione

L'espressione sub (b) risulta incoerente (La vita utile è le quantità ...).

Si suggerisce di modificare la definizione da riportare nel paragrafo 12 come segue, rinviando le considerazioni sulle quantità di unità di prodotto al paragrafo 62 (di cui si dirà in seguito), dove possono trovare migliore modalità di esposizione:

**La vita utile è il periodo di tempo durante il quale l'impresa prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione.**

## **Par. 20**

Il paragrafo 20 prevede quanto segue: se la società decide di destinare un cespite alla vendita, aggiunge alla voce cui si riferisce un "di cui destinate alla vendita" con indicazione del relativo importo.

La scelta di collocare i cespiti destinati alla vendita tra le immobilizzazioni (anche se segnalando questa loro particolarità con un "di cui") non è coerente con le previsioni del primo comma dell'art. 2424-bis: "gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni". Infatti i cespiti destinati alla vendita non sono destinati ad essere utilizzati durevolmente. In base al criterio di destinazione tali elementi patrimoniali devono essere classificati nell'attivo corrente, eventualmente evidenziando in nota integrativa la loro particolare condizione. Il trattamento è analogo a quello riservato ai titoli e partecipazioni destinati ad essere ceduti, anche se precedentemente classificati tra le immobilizzazioni finanziarie. In mancanza di una voce specifica destinata ad accogliere i cespiti destinati alla vendita all'interno dell'attivo circolante è da ritenere che ricorrano le condizioni previste dal terzo comma dell'art. 2423-ter (devono essere aggiunte altre voci qualora il loro contenuto non sia compreso in alcuna di quelle previste dagli articoli 2424 e 2425) che consentono di aggiungere alle voci componenti le rimanenze una ulteriore voce denominata "immobilizzazioni destinate alla vendita". Si propone pertanto di riformulare il primo periodo del paragrafo 20 come segue:

20. Se la società decide di destinare un cespite alla vendita **deve indicare il relativo importo alla voce "Immobilizzazioni destinate alla vendita" da aggiungere alle voci relative alle rimanenze. Ciò** avviene solo per le immobilizzazioni di importo rilevante che la società ha deciso di cedere che rispondono ai seguenti requisiti:

...

In conseguenza a questa modifica va modificato anche il par. 75, come di seguito indicato.

## **Par. 21**

Il paragrafo 21 riporta:

21. L'ammontare cumulativo degli ammortamenti e delle svalutazioni effettuate sono portati in detrazione da ciascuna voce ed esplicitato in nota integrativa. Che vuol dire?

L'espressione non è chiara. Si suggerisce di modificarla come segue:

- 21. Per ciascuna voce delle immobilizzazioni materiali va indicato nell'attivo dello stato patrimoniale l'importo al netto degli ammortamenti e delle svalutazioni. L'ammontare degli ammortamenti e delle svalutazioni effettuati cumulativamente per ciascuna voce va esplicitato in nota integrativa.**

### **Par. 23**

Nel par. 23 vengono indicate le modalità di contabilizzazione delle svalutazioni in conto economico. Il medesimo argomento viene trattato anche nel par. 98, dove vengono indicate anche le modalità di contabilizzazione delle svalutazioni in stato patrimoniale (con un'espressione non del tutto chiara, come indicato nel commento al paragrafo 98). Si suggerisce pertanto di eliminare la parte corrispondente dal par. 98 e di integrare il par. 23 come segue:

- 23. Nell'attivo dello stato patrimoniale le svalutazioni per perdite durevoli sono portate a diretta rettifica del valore dell'immobilizzazione cui si riferiscono mentre nel conto economico sono iscritte tra i costi della produzione, nella voce B10.c) Altre svalutazioni delle immobilizzazioni materiali se ritenute di natura ordinaria **ovvero** nella voce E21) Oneri straordinari se ritenute di natura straordinaria, **a meno che uno specifico principio contabile non dia un'indicazione diversa.****

### **Par. 26 e 27**

Il par. 26 (primo periodo) dice:

Le immobilizzazioni materiali comprese nelle sottovoci da B.II.1 a B.II.4 sono rilevate inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento del titolo di proprietà se acquisite a titolo oneroso o gratuito.

Il par. 27 dice:

Il trasferimento incondizionato del titolo di proprietà determina l'inclusione dei beni che costituiscono le immobilizzazioni materiali nei relativi conti.

Rispetto al paragrafo 26 il paragrafo 27 aggiunge solamente l'aggettivo "incondizionato". Si suggerisce pertanto di eliminare il par. 27 e di modificare il par. 26 come segue:

- 26. Le immobilizzazioni materiali comprese nelle sottovoci da B.II.1 a B.II.4 sono rilevate inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento **incondizionato** del titolo di proprietà se acquisite a titolo oneroso o gratuito.**

### **Par. 29**

Il par. 29 dice: Il valore originario delle immobilizzazioni è pari al costo effettivamente sostenuto per l'acquisizione del bene. Tale costo comprende il costo di acquisto, gli oneri accessori d'acquisto e tutti i costi sostenuti per portare il cespite nel luogo e nelle condizioni necessarie perché costituisca bene duraturo per la società.

Si suggerisce di sostituire l'espressione "costo effettivamente sostenuto" con quella più significativa di "costo complessivamente sostenuto". Ciò consente anche di evitare confusione con il concetto di "prezzo effettivo" utilizzato nel paragrafo successivo. Si avrebbe pertanto la seguente formulazione:

- 29. Il valore originario delle immobilizzazioni è pari al costo **complessivamente** sostenuto per l'acquisizione del bene. Tale costo comprende il costo di acquisto, gli oneri accessori d'acquisto e tutti i costi sostenuti per portare il cespite nel luogo e nelle condizioni necessarie perché costituisca bene duraturo per la società.**

### Par. 30

Il par. 30 dice: Il costo di acquisto è rappresentato dal prezzo effettivo d'acquisto, di solito rilevato dal contratto o dalla fattura.

Si ritiene che risulterebbe più chiara la seguente espressione:

30. Il costo di acquisto è rappresentato dal prezzo effettivo **da corrispondere al fornitore del bene**, di solito rilevato dal contratto o dalla fattura

### Par. 32

La prima frase del par. 32 dice: Gli oneri accessori di acquisto comprendono tutti i costi collegati all'acquisto che la società sostiene affinché l'immobilizzazione possa essere utilizzata.

Risulta fuori luogo fare riferimento ad una "società". Si suggerisce pertanto la seguente espressione:

Gli oneri accessori di acquisto comprendono tutti i costi collegati all'acquisto **che sono sostenuti** affinché l'immobilizzazione possa essere utilizzata.

### Par. 34

Il par. 34 dice: Il costo di un cespite totalmente o parzialmente costruito in economia è il costo di fabbricazione inclusivo dei costi diretti (materiale e mano d'opera diretta, costi di progettazione, forniture esterne, ecc.), degli oneri finanziari e dei...

Poiché l'inclusione degli oneri finanziari è subordinata al verificarsi delle condizioni indicate nel successivo par. 39 si suggerisce di integrare nel modo seguente:

34. Il costo di un cespite totalmente o parzialmente costruito in economia è il costo di fabbricazione inclusivo dei costi diretti (materiale e mano d'opera diretta, costi di progettazione, forniture esterne, ecc.), degli oneri finanziari **(se ricorrono le condizioni indicate al par. 39)** e dei costi generali di fabbricazione, per la quota ragionevolmente imputabile al cespite per il periodo della sua costruzione fino al momento in cui il cespite è pronto per l'uso e quindi può essere utilizzato.

### Par. 39

Nella parte finale del punto a) del par. 39 si dice che:

L'ammontare degli oneri finanziari capitalizzati durante un esercizio non può quindi eccedere l'ammontare degli oneri finanziari, al netto degli eventuali proventi finanziari percepiti, sostenuti durante quell'esercizio.

Poiché i proventi finanziari possono aver natura diversa (dividendi da partecipazioni, plusvalenze su alienazione titoli e partecipazioni ecc.) per individuare l'ammontare massimo degli oneri finanziari capitalizzabili è preferibile utilizzare la seguente espressione (analoga a quella del successivo par. 39.d):

L'ammontare degli oneri finanziari capitalizzati durante un esercizio non può quindi eccedere l'ammontare degli oneri finanziari, al netto degli eventuali proventi finanziari **derivanti dall'investimento temporaneo dei fondi presi a prestito**, sostenuti durante quell'esercizio.

## Par. 42

Il par. 42 dice: Le immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito sono valutate in base al presumibile valore di mercato attribuibile alle stesse alla data di acquisizione, al netto degli oneri e dei costi sostenuti e/o da sostenere affinché possano essere durevolmente ed utilmente inserite nel processo produttivo. In ogni caso, il valore contabile dell'immobilizzazione non può superare il valore recuperabile. Il valore netto così determinato è rilevato come provento straordinario, alla voce E.20 del conto economico.

Mentre si conviene che il valore da iscrivere in conto economico come provento debba corrispondere al valore di mercato attribuibile alle immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito alla data di acquisizione, al netto degli oneri accessori, non si comprende perché (a differenza di quanto è previsto nel caso di acquisto), gli oneri accessori non debbano essere compresi nel valore da iscrivere nell'attivo, dato che si tratta comunque di costi che hanno utilità pluriennale. Si suggerisce pertanto di modificare il par. 42 come segue.

42 Le immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito vanno **iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale** in base al presumibile valore di mercato attribuibile alle stesse alla data di acquisizione, **a cui vanno aggiunti** gli oneri e **i** costi sostenuti e/o da sostenere affinché possano essere durevolmente ed utilmente inserite nel processo produttivo. In ogni caso, il valore contabile dell'immobilizzazione non può superare il valore recuperabile. Il valore **di mercato alla data di acquisizione al netto degli oneri** è rilevato come provento straordinario, alla voce E.20 del conto economico.

## Par. 54

Nel par. 54 si afferma che:

- la voce fabbricati civili accoglie immobilizzazioni materiali che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'attività di impresa;
- i fabbricati civili che rappresentano altra forma d'investimento possono non essere ammortizzati.

Per quanto riguarda il primo punto, si segnala che nello schema di stato patrimoniale previsto dal codice civile non esiste alcuna voce denominata "fabbricati civili". La voce in cui confluiscono i fabbricati civili è la 1) Terreni e fabbricati.

Il secondo punto è in contrasto con le disposizioni del codice civile (art. 2426, n 2.) che richiede di ammortizzare le immobilizzazioni materiali la cui utilizzazione è limitata nel tempo. Non v'è dubbio che anche i fabbricati civili abbiano una utilizzazione limitata nel tempo. Non può quindi essere consentito a semplice discrezione del redattore del bilancio di non ammortizzare qualsivoglia fabbricato civile. Questa facoltà rischia infatti di inquinare il bilancio con comportamenti che troverebbero la loro spiegazione nella normativa fiscale (indeducibilità degli ammortamenti dei beni non strumentali).

Va però considerato che per alcuni fabbricati (non solo civili) il valore residuo di previsto recupero può essere molto elevato rispetto al costo originario, a motivo della previsione di una sostenuta dinamica dei prezzi. Nei casi in cui il previsto valore residuo di recupero è uguale o maggiore al costo, il valore netto da ammortizzare si azzerà e quindi non si procede ad ammortamento. Ciò però non dipende da una particolarità dei fabbricati civili ma dall'applicazione delle disposizioni generali previste nel paragrafo 56 (di cui si dirà in seguito), 58 e 59.

Invece, tra i cespiti che non vanno ammortizzati perché la loro utilità non si esaurisce è opportuno menzionare (oltre ai terreni) le opere d'arte.

Alla luce di tutto ciò si suggerisce di modificare il par. 54 come segue (rinviando al par. 58, come di seguito indicato, ulteriori considerazioni sui fabbricati):

**54. Tutti i cespiti sono ammortizzati tranne quelli la cui utilità non si esaurisce, come i terreni e le opere d'arte.**

Se il valore dei terreni è incorporato in quello dei fabbricati che vi insistono, il valore del fabbricato va scorporato, anche in base a stime, per essere ammortizzato. In particolare, il valore del terreno è determinato come differenza residua dopo aver prima scorporato il valore del fabbricato

#### **Par. 56**

Nel par. 56 (prima frase) si afferma che:

L'ammortamento cessa quando il valore residuo stimato è pari o superiore al valore netto contabile. ?

Inserita in quel punto questa affermazione non è facilmente comprensibile. È preferibile che questo aspetto sia trattato dopo il par 58 (dove si dice che il valore da ammortizzare è la differenza tra il costo dell'immobilizzazione, determinato secondo i criteri enunciati nel principio, e il suo presumibile valore residuo al termine del periodo di vita utile) e dopo che nel par. 59 si dice che Il valore residuo dell'immobilizzazione al termine del periodo di vita utile è aggiornato periodicamente.

Si suggerisce pertanto di eliminare la prima frase dal paragrafo 56 e di affrontare la questione alla fine del paragrafo 59, come di seguito indicato.

#### **Par. 58**

Alla luce delle osservazioni precedenti (relative al par. 54) si suggerisce di integrare il par. 58 in questo modo:

58. Il valore da ammortizzare è la differenza tra il costo dell'immobilizzazione, determinato secondo i criteri enunciati nel principio, e il suo presumibile valore residuo al termine del periodo di vita utile.

**Se il presumibile valore residuo al termine del periodo di vita utile risulta uguale o superiore al costo dell'immobilizzazione, come può accadere per alcuni fabbricati, il bene non viene ammortizzato.**

#### **Par. 59**

Alla luce delle osservazioni precedenti (relative al par. 56) si suggerisce di integrare il par. 59 in questo modo:

59. Il valore residuo di un bene è il valore realizzabile dal bene al termine del periodo di vita utile.

Il valore residuo dell'immobilizzazione al termine del periodo di vita utile è aggiornato periodicamente dopo essere stato stimato al momento della determinazione del piano di ammortamento in base ai

prezzi realizzabili sul mercato attraverso la cessione di immobilizzazioni simili sia per caratteristiche tecniche sia per processo di utilizzazione cui sono state sottoposte. Tale valore va considerato al netto dei costi di rimozione. Detto valore di realizzo è spesso così esiguo rispetto al valore da ammortizzare che di esso non si tiene conto. Se il costo di rimozione eccede il prezzo di realizzo, l'eccedenza è accantonata lungo la vita utile del cespite iscrivendo, pro quota, un fondo di ripristino e bonifica o altro fondo analogo.

**L'ammortamento va interrotto se, in seguito all'aggiornamento della stima, il presumibile valore residuo risulta pari o superiore al valore netto contabile.**

#### **Par. 62**

Sulla base di quanto già anticipato nel commento al par. 12 si suggerisce di modificare la definizione da riportare nel paragrafo 62 come segue:

62. La vita utile è **il periodo di tempo durante il quale l'impresa prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione. Può essere determinata anche attraverso le quantità di unità di prodotto (o misura equivalente) che si stima poter ottenere tramite l'uso dell'immobilizzazione.**

#### **Par. 71**

Nel paragrafo 71 si fa esplicito riferimento solo alle rivalutazioni basate su leggi speciali, generali o di settore. Le rivalutazioni derivante dalle deroghe ai criteri di valutazione in "casi eccezionali" previste dall'art. 2423, quarto comma del codice civile sono nominate solo incidentalmente, per affermare che "l'accresciuto valore di un bene derivante dal processo inflattivo non è considerato di per sé ragione sufficiente per la sua rivalutazione, né costituisce un "caso eccezionale" di deroga al divieto di rivalutazione".

Si suggerisce pertanto di integrare il par. 71 come segue:

71. Le immobilizzazioni materiali possono essere rivalutate solo nei casi in cui leggi speciali, generali o di settore lo richiedano o lo permettano. Non sono ammesse rivalutazioni discrezionali o volontarie delle immobilizzazioni materiali ovvero rivalutazioni che non derivino dall'applicazione di leggi speciali. **In casi eccezionali la rivalutazione si può configurare come una deroga all'applicazione di criteri di valutazione che non consentono una rappresentazione veritiera e corretta, come prevista dall'art. 2423, comma 4 del codice civile, con l'obbligo di indicare in nota integrativa la motivazione della deroga e la sua influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico.** L'accresciuto valore di un bene derivante dal processo inflattivo non è considerato di per sé ragione sufficiente per la sua rivalutazione, né costituisce un "caso eccezionale" di deroga al divieto di rivalutazione. I criteri seguiti per procedere alla rivalutazione, le metodologie adottate per la sua applicazione e i limiti entro cui la rivalutazione è effettuata devono conformarsi a quanto stabilito dalla legge speciale in base alla quale la rivalutazione è applicata. Se la legge speciale non stabilisce criteri, metodologie e limiti da adottare per effettuare la rivalutazione, tutti questi elementi devono comunque essere determinati in conformità al principio generale di rappresentazione veritiera e corretta del bilancio.

## Par. 75

In conseguenza delle modifiche indicate al par. 20 il par. 75 andrebbe modificato come segue (in ogni caso va corretto il rimando che è erroneamente riferito al par.19) :

75. Le immobilizzazioni materiali nel momento in cui sono destinate all'alienazione e sono oggetto di specifica evidenza **nell'attivo circolante tra le rimanenze** ai sensi di quanto previsto nel par. 20, sono valutate al minore tra il valore netto contabile e il valore recuperabile. In questo caso, non essendo più previsto il recupero di questi beni attraverso il loro utilizzo, il valore recuperabile coincide con il presumibile valore di realizzo, cioè con il minor valore che potrà essere realizzato dall'alienazione, al netto di tutti i costi da sostenere per l'alienazione (valore netto di realizzo). I beni destinati alla vendita non sono più oggetto di ammortamento.

## Par. 81

La prima frase del secondo capoverso dice:

In presenza dell'acquisto di una nuova immobilizzazione si adottano i principi dettati dal seguente documento.

L'espressione non è chiara, anche perché sembra far riferimento ad un documento "seguente". Si suggerisce di modificarla come segue:

**Se in seguito alla perdita di un'immobilizzazione si procede all'acquisto di una nuova immobilizzazione, essa viene contabilizzata nell'attivo adottando i principi dettati dal presente documento.**

## Par. 82

Il secondo capoverso dice:

I contributi in conto impianti commisurati al costo delle immobilizzazioni materiali sono rilevati a conto economico con un criterio sistematico, gradualmente lungo la vita utile dei cespiti. Ciò può essere applicato con due metodi: (a) con il primo metodo i contributi, imputati al conto economico tra gli Altri ricavi e proventi (voce A 5), sono rinviati per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di Risconti passivi; (b) con il secondo metodo i contributi sono portati a riduzione del costo dei cespiti cui si riferiscono. Con il primo metodo sono imputati al conto economico, da un lato, ammortamenti calcolati sul costo lordo dei cespiti e, dall'altro, altri ricavi e proventi per la quota di contributo di competenza dell'esercizio; con il secondo, sono imputati al conto economico solo ammortamenti determinati sul valore contabile netto del cespiti.

L'applicazione del metodo (b) comporta però tre diverse violazioni della normativa del codice civile:

- risulta in netto contrasto con il requisito della chiarezza, richiesto per la redazione del bilancio dal secondo comma dell'articolo 2423, poiché non consente ai lettori del bilancio di percepire quale sia l'effettiva composizione del patrimonio e delle componenti reddituali;
- opera un compenso di partite, vietato dall'ultimo comma dell'articolo 2423-ter;



- comporta l'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale di un valore diverso da quello di costo, richiesto dal n. 1 dell'art. 2426.

L'unica motivazione per l'applicazione del metodo (b) sembra essere quella – ingiustificabile – di voler adattare le poste del bilancio d'esercizio al regime di imposizione fiscale. Si suggerisce pertanto di eliminare quell'alternativa e quindi modificare il par. 82 (dal secondo capoverso in poi) come segue.

**I contributi in conto impianti commisurati al costo delle immobilizzazioni materiali sono rilevati a conto economico con un criterio sistematico, gradualmente lungo la vita utile dei cespiti, imputandoli tra gli Altri ricavi e proventi (voce A 5) e rinviandoli per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di Risconti passivi.**

**I contributi in conto impianti sono portati per competenza a conto economico in quanto:**

- sono riferiti e commisurati al costo dei cespiti e come tali partecipano alla formazione del risultato dell'esercizio secondo il criterio della competenza nello stesso periodo in cui sono rilevati gli ammortamenti;
- sono ottenuti per sviluppare investimenti in aree aventi difficoltà operative, che in genere perdurano nel tempo; restano legati alla società per più di un esercizio; le difficoltà operative si concretizzano in tale periodo di tempo in aggravii di costi;
- non costituiscono un beneficio concesso agli azionisti, che, invece, deriverà ad essi dalla quota rilevata a conto economico. Pertanto non sono rilevati direttamente a patrimonio netto.

**I contributi in conto impianti sono rilevati nel momento in cui esiste una ragionevole certezza che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo sono soddisfatte e che i contributi saranno erogati.**

#### **Par. 98**

Nel par. 98 si dice:

La svalutazione è portata a diretta rettifica dell'immobilizzazione cui si riferisce ed iscritta nella voce 10.c) Altre svalutazioni delle immobilizzazioni materiali se ritenute di natura ordinaria a meno che uno specifico principio contabile non dia un'indicazione diversa.

L'espressione "a diretta rettifica dell'immobilizzazione" potrebbe lasciare intendere che la svalutazione deve essere contabilizzata in Avere nel conto in cui è stato rilevato il costo dell'immobilizzazione. Tale modalità di contabilizzazione avrebbe però il difetto di rendere più difficoltoso l'inserimento in nota integrativa (e la verifica da parte del revisore) dei valori richiesti dal n. 2 dell'art. 2427 del codice civile (il costo dell'immobilizzazione e le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni) e dal par. 21 del medesimo principio contabile. Senza entrare in merito alle modalità di contabilizzazione, si suggerisce di adottare un'espressione che non interferisca con l'applicazione della prassi ritenuta preferibile. Va poi considerato che le modalità di iscrizione in conto economico delle svalutazioni sono già state trattate, in modo più completo, nel par. 23. Si suggerisce pertanto di eliminare l'intera frase dal par. 98 e di integrare il par. 23 come precedentemente indicato.

#### **Par. 99**

Nel paragrafo 99 va corretto il riferimento agli indicatori della perdita di valore (è al paragrafo 84 e non al par. 2). Inoltre quando una perdita di valore è stimata con riguardo ad un complesso di beni e non è

possibile individuare una specifica causa o comunque essa non è riconducibile a determinati beni si prevede di attribuire pro quota tale perdita a **tutti** i beni ammortizzabili presenti nella società. Ma è sicuramente preferibile attribuire pro quota tale perdita solamente ai beni ammortizzabili presenti nell'unità economico-tecnica piuttosto che a tutti i beni della società. Si suggeriscono pertanto le seguenti modifiche:

99. Quando la perdita di valore è stimata con riguardo ad un complesso di beni, in presenza di un valore recuperabile inferiore al valore contabile del complesso, occorre verificare se è possibile riscontrare la causa della perdita (vedi gli indicatori di cui al par. **84**), in modo da comprendere le ragioni della differenza negativa fra ricavi e costi. Se tale causa è ascrivibile all'utilizzo di uno o più cespiti ammortizzabili, si procede alla relativa svalutazione. Se, al contrario, non è possibile individuare una specifica causa o comunque essa non è riconducibile a determinati beni, occorre attribuire pro quota tale perdita a tutti i beni ammortizzabili presenti nella **unità economico-tecnica oggetto della riduzione di valore** (salvo per quei beni per i quali è specificamente dimostrabile la recuperabilità del valore iscritto in bilancio).

### Refusi e altro

Par. 4 lettera (a): la conversione delle immobilizzazioni ~~i~~ materiali ~~i~~n valuta di conto (OIC 26);

Par. 7 (fine periodo): eliminare "Nello stesso settore no?"

Par. 39 (inizio): ~~f~~La capitalizzazione

Par. 48: In tema di manutenzione si può distinguere tra (a) manutenzione ordinaria e (b) manutenzione straordinaria. La prima è costituita dalle manutenzioni e riparazioni di natura ricorrente che si sostengono (ad es., pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall'uso) costi, cioè, da costi sostenuti per mantenere i cespiti in un buono stato di funzionamento. Le i costi di manutenzione ordinaria sono costi dell'esercizio in cui sono state sostenute. La seconda è costituita da costi che producono un aumento significativo e tangibile di produttività o di vita utile del cespite e rientrano tra quelli capitalizzabili. Le manutenzioni straordinarie si sostanziano in ampliamenti, modifiche, sostituzioni e altri miglioramenti riferibili al bene. I costi di manutenzione straordinari ae rientrano tra i costi capitalizzabili e come tali sono oggetto di capitalizzazione con le stesse modalità previste per gli ampliamenti, ammodernamenti, miglioramenti e rinnovamenti.

par. 50 (ultima riga): Nel calcolo del valore recuperabile degli imballaggi iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale si tiene conto anche degli imballaggi che si prevede non saranno restituiti ~~ia~~ dalla clientela.

par. 79 (ultima proposizione): La vita utile del bene va eventualmente ricalcolatae qualora essa differisca da quella precedentemente utilizzata per il bene ceduto.

par. 101 (secondo punto): la misura e le motivazioni delle riduzioni di valore applicate facendo esplicito riferimento al loro concorso alla futura produzione di risultati economici, alla loro prevedibile durata utile e, per quanto determinabile, al loro valore di mercato, segnalando altresì le differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti ed evidenziando la loro influenza sui risultati economici dell'esercizio (articolo 2427, numero 1-3-bis);