

**Lecture di riferimento
per la domanda integrativa**

**Oic – Guida operativa per la transazione ai
principi contabili internazionali (Ias/Ifrs)**

Bozza

Capitoli 3 e 4

CAPITOLO 3 – IAS 38 IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

1. Definizioni

Il principio contabile nazionale n. 24, sulla base della normativa del codice civile, ricomprende nelle immobilizzazioni immateriali anche gli oneri pluriennali e cioè costi che non esauriscono la loro utilità in un esercizio, pur non essendo collegati all'acquisizione di un bene o di un servizio (per i quali sussiste la facoltà, ma non l'obbligo della capitalizzazione: articolo 2426 n. 5 c.c.). Lo IAS 38, paragrafo 8, fa invece riferimento unicamente a beni non monetari, identificabili e privi di sostanza fisica. Le caratteristiche di identificabilità previste dallo IAS 38, paragrafo 12, riguardano la separabilità del bene, e quindi la possibilità che lo stesso possa essere oggetto di cessione, affitto, permuta, concessione in uso o il fatto che lo stesso sia originato da un contratto o da altri diritti.

Lo IAS 38 fornisce una definizione di attività immateriale nei paragrafi da 8 a 17. In sintesi, sono attività immateriali quelle attività non monetarie identificabili, prive di consistenza fisica. Le caratteristiche necessarie per soddisfare la definizione di attività immateriale sono:

- a. identificabilità,
- b. controllo della risorsa in oggetto,
- c. esistenza di benefici economici futuri.

In assenza di una delle suddette caratteristiche, “la spesa, per acquisire o generare la stessa internamente, è rilevata come costo nell'esercizio in cui è stata sostenuta”.

2. Classificazione

Il codice civile definisce sette categorie di immobilizzazioni immateriali: costi di impianto e di ampliamento; costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità; diritti di brevetto industriale e di diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno; concessioni, licenze, marchi e diritti simili; avviamento; immobilizzazioni in corso ed acconti; altre. Tali categorie devono essere espresse separatamente nello stato patrimoniale. La classificazione prevista dal codice civile è ripresa dal principio contabile nazionale n. 24.

Il principio contabile n. 24, contrariamente al principio contabile nazionale n.16, non disciplina espressamente il trattamento delle immobilizzazioni destinate alla vendita, sulla base di una delibera del Consiglio di Amministrazione ed il cui realizzo si prevede nel breve periodo. Il principio contabile n. 16 richiede che tali immobilizzazioni siano riclassificate in un'apposita voce dell'attivo circolante, per analogia tale trattamento viene ritenuto applicabile anche alle immobilizzazioni immateriali. L'IFRS 5 prevede l'esposizione separata, nello stato patrimoniale, delle attività che soddisfano i criteri per essere classificate come possedute per la vendita e, nel conto economico, dei risultati delle attività operative cessate.

Ai fini IAS/IFRS si deve in primo luogo ribadire che non tutte le categorie di immobilizzazioni immateriali previste dal codice civile sono autonomamente iscrivibili. Nella classificazione nello stato patrimoniale, occorre fare riferimento alla destinazione delle immobilizzazioni immateriali. Di norma le immobilizzazioni immateriali fanno parte delle attività non correnti; qualora l'immobilizzazione immateriale soddisfi le condizioni previste dall'IFRS 5 deve essere classificata tra le attività correnti.

Lo IAS 38 non prevede delle rigide categorie, ma si limita a fornire, nel paragrafo 119, alcuni esempi. Lo IAS 1, paragrafo 68, non richiede, obbligatoriamente, la separata indicazione nello stato patrimoniale delle diverse categorie, che può essere effettuata nelle note al bilancio. Lo IAS 1, paragrafo 73, prevede però che se vi sono singole categorie di immobilizzazioni immateriali valutate in modo diverso, queste devono essere separatamente indicate nello schema di stato patrimoniale (è il caso, per esempio, di immobilizzazioni valutate al costo e di altre valutate con il metodo della rideterminazione del valore).

3. Valutazione

Iscrizione iniziale

Lo IAS 38 prevede che un'immobilizzazione immateriale può pervenire all'impresa con tre diverse modalità: acquisto dall'esterno (paragrafo 25 e seguenti), produzione generata internamente (paragrafo 51 e seguenti) e acquisizione nell'ambito di una aggregazione aziendale (business combination: paragrafi 33 e seguenti). Le immobilizzazioni devono essere iscritte inizialmente al costo, che nel caso di aggregazione di imprese (business combination) è rappresentato dal fair value del bene.

Nella determinazione del costo, sia i principi contabili nazionali che quelli internazionali prevedono che debbano essere considerati anche gli oneri di diretta attribuzione.

I beni prodotti internamente devono essere capitalizzati qualora ne ricorrano i presupposti ed unicamente per la fase di sviluppo. I presupposti richiesti dallo IAS 38, paragrafo 57, sono:

- (a) fattibilità tecnica di completare l'attività immateriale in modo da essere disponibile per l'uso o per la vendita;*
- (b) intenzione a completare l'attività immateriale per usarla o venderla;*
- (c) capacità a usare o vendere l'attività immateriale;*
- (d) in quale modo l'attività immateriale genererà probabili benefici economici futuri. Peraltro, l'impresa deve dimostrare l'esistenza di un mercato per il prodotto dell'attività immateriale o per l'attività immateriale stessa o, se deve essere usata per fini interni, l'utilità di tale attività immateriale;*
- (e) disponibilità di risorse tecniche, finanziarie e di altro tipo adeguate per completare lo sviluppo e per l'utilizzo o la vendita dell'attività immateriale; e*
- (f) capacità di valutare attendibilmente il costo attribuibile all'attività immateriale durante il suo sviluppo.*

In presenza di tali presupposti la capitalizzazione è un obbligo e non una facoltà dell'impresa.

Lo IAS 38, paragrafo 69, prevede che non siano mai capitalizzabili e che quindi devono essere rilevate a conto economico nell'esercizio di sostenimento:

- (a) spese di avviamento di un'attività o di un'azienda (costi di avviamento);
- (b) spese di formazione del personale;
- (c) spese di pubblicità e/o di promozione; e
- (d) spese di ricollocamento o di riorganizzazione di parte o di tutta l'impresa.

È opportuno ribadire che altri oneri pluriennali, per i quali il legislatore nazionale consente la capitalizzazione, devono essere imputati integralmente nel conto economico.

Rilevazione successiva

Lo IAS 38 prevede due differenti trattamenti contabili successivi alla prima rilevazione: il modello del costo (paragrafo 74) e quello della rivalutazione o rideterminazione (paragrafo 75).

Il modello del costo

Il modello del costo prevede che il bene sia iscritto in bilancio al costo al netto degli ammortamenti cumulati e di eventuali svalutazioni per riduzione di valore.

Lo IAS 38 (paragrafo 88) identifica due categorie di beni quelli a vita utile definita e quelli a vita utile indefinita.

I primi devono essere assoggettati ad ammortamento considerando il costo del bene e la sua vita utile (paragrafo 97 e seguenti). Il valore residuo del bene (paragrafo 100) deve essere assunto pari a zero, salvo esista un mercato attivo dello stesso ed è probabile che esista alla fine dell'utilizzo del bene o se vi è l'impegno da parte di terzi di riacquistare il bene al termine della sua vita utile. Un mercato è attivo se: (1) gli elementi commercializzati sul mercato risultano omogenei, (2) acquirenti e venditori disponibili possono essere normalmente trovati in un qualsiasi momento e (3) i prezzi sono disponibili al pubblico.

Lo IAS 38 prevede che normalmente il criterio di ammortamento più indicato sia quello a quote costanti o comunque un altro che rifletta un più rapido ammortamento dei beni.

I beni con vita utile indefinita non devono essere assoggettati ad ammortamento, ma, almeno annualmente, a test di impairment applicando lo IAS 36 (paragrafo 107 e seguenti). Quest'ultimo, deve essere effettuato alla stessa data di riferimento e in ogni caso nel momento in cui vi è un'indicazione che il bene possa avere subito una riduzione di valore. Tra i beni a vita utile indefinita figura anche l'avviamento (goodwill), che è disciplinato dallo IFRS 3.

Il modello della rivalutazione (rideterminazione)

In alternativa al modello del costo è possibile l'iscrizione successiva dei beni ad un valore rivalutato (rideterminato). La rivalutazione (rideterminazione), che deve essere operata con regolarità (al fine di approssimare il fair value), è applicabile unicamente ai beni che sono negoziati in un mercato attivo così come indicato dalle definizioni dello IAS 38. Peraltro, al paragrafo 78, è evidenziato che è insolito che esista, per un'immobilizzazione immateriale, un mercato attivo con le caratteristiche del paragrafo 8 (Un mercato attivo è quello in cui: gli elementi negoziati sono omogenei, compratori e venditori disponibili possono essere normalmente trovati in un qualsiasi momento e i prezzi sono disponibili al pubblico). In ogni caso, i beni che hanno caratteristiche di unicità, come i marchi, non possono essere rivalutati in quanto si presume l'assenza di un mercato attivo.

L'effetto della rivalutazione è rilevato in una apposita riserva di patrimonio netto, a meno che sia successiva ad una precedente svalutazione che abbia interessato il conto economico. La scelta di tale modello ne comporta l'applicazione costante su tutti i beni di una determinata categoria.

Qualora l'impresa scelga tale opzione, che non elimina comunque il processo di ammortamento con imputazione dello stesso al conto economico, deve rilevare in apposita riserva di patrimonio netto la rivalutazione.

Gli IFRS non ammettono rivalutazioni monetarie di legge.

4. Perdite di valore

Per le problematiche relative alle perdite di valore, ed alla conseguente applicazione dello IAS 36 si rimanda, al capitolo 17.

5. Transizione

In sede di prima applicazione, le regole da seguire per le diverse categorie di immobilizzazioni immateriali sono le seguenti:

Costi d'impianto e d'ampliamento

Si tratta di oneri pluriennali che non possono essere mantenuti nei bilanci IFRS e quindi devono essere annullati, con riduzione delle riserve di utili indivisi. Questo vale anche nell'ipotesi in cui tali costi derivano da una aggregazione di imprese, a meno che non siano riclassificabili nell'avviamento: pertanto, costi di start-up, costi di addestramento del personale e altri costi simili, generalmente, devono essere annullati.

La rettifica relativa ad oneri riferibili ad operazioni sul patrimonio netto, comporta invece una riduzione di una riserva di capitale, tipicamente la riserva sovrapprezzo azioni.

Costi di ricerca, sviluppo e pubblicità

I costi di ricerca e pubblicità devono essere annullati con rettifica delle riserve di utili. I costi di sviluppo devono invece essere mantenuti se rispecchiano i requisiti indicati precedentemente. Al riguardo, occorrerà considerare anche i costi di sviluppo che non erano stati precedentemente capitalizzati, ma che soddisfano i requisiti dello IAS 38 e hanno ancora, alla data della transizione, una utilità futura. Tali costi sono recuperati e iscritti nell'attivo e, pertanto, costituiranno una rettifica positiva, da imputare nel patrimonio netto.

Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno

Non dovrebbe essere necessaria nessuna modifica per quelli acquisiti dall'esterno o utilizzati a seguito di licenza; quelli generati internamente non possono essere iscritti in bilancio e, dunque, devono essere annullati, riducendo la riserva utili portati a nuovo, qualora non siano soddisfatti i requisiti per la loro rilevazione in base ai paragrafi 21, 22 e 57.

Concessioni, licenze, marchi e diritti simili

Dovrebbero valere le stesse considerazioni dei diritti di brevetto.

Immobilizzazioni in corso e acconti

Le immobilizzazioni in corso possono essere iscritte come costi di sviluppo in corso ("In-process research and development project"), cui si applicano i principi per l'iscrizione in bilancio dei costi di sviluppo.

Se significative, immobilizzazioni in corso e acconti possono costituire una autonoma categoria. In ogni caso tali tipologie di immobilizzazioni, in base allo IAS 36, devono essere assoggettate, almeno annualmente, a test di impairment.

Altre immobilizzazioni immateriali

Costi per l'acquisizione di commesse e relativi costi pre-operativi.

Rientrano nell'ambito di applicazione dello IAS 11 (paragrafo 21) e, generalmente sono imputati alla commessa, se possono essere identificati separatamente e determinati con attendibilità e se è probabile che la commessa sarà ottenuta.

Costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi

I costi per migliorie su beni di terzi, di norma, dovrebbero rientrare nell'ambito dello IAS 16 (Leasehold improvements). Il principio contabile nazionale n. 16, relativo alle immobilizzazioni materiali, prevede tale classificazione, anche se il successivo principio

contabile nazionale n. 24, relativo alle immobilizzazioni immateriali, in alternativa, ne prevede la collocazione alla voce B I n. 7.

Le migliorie apportate a beni di terzi, presi in locazione o in leasing dall'impresa, si ammortizzano nel più breve periodo tra quello in cui le migliorie possono essere utilizzate e quello di durata residua della locazione (comprensivo dell'eventuale rinnovo, se questo dipendente dal conduttore). Deve trattarsi di migliorie e di spese incrementative che non sono separabili dai beni stessi, in quanto non hanno autonoma funzionalità ed utilizzabilità: in caso contrario, infatti, si iscrivono tra le "immobilizzazioni materiali", nella specifica categoria di appartenenza (e, quantomeno in linea generale, sono "ritenuti" dall'utilizzatore al momento della restituzione del bene alla scadenza del contratto di locazione). In ogni caso, si deve trattare di spese dalle quali si attendono benefici futuri: per esempio, è il caso di una Banca che ristrutturata un immobile in locazione, al fine di collocarvi una propria filiale o agenzia. È opportuno non confondere i costi in oggetto con i costi di impianto e ampliamento, di cui all'articolo 2426 n. 5 c.c., i quali, in base agli IAS/IFRS, non sono iscrivibili tra le attività: al contrario, i costi in oggetto sono riferiti a beni e, pertanto, hanno "materialità" e, se rispettano le condizioni accennate, soddisfano i criteri previsti dagli IAS per l'iscrizione nell'attivo. Inoltre, tali costi migliorano beni sui quali l'impresa ha il "controllo", anche se temporaneamente: per tale motivo, il periodo massimo di ammortamento non può eccedere la durata dell'utilizzo da parte dell'impresa stessa. In definitiva, si tratta di costi che soddisfano le caratteristiche necessarie per la definizione di attività immateriali: identificabilità, controllo della risorsa e esistenza di benefici economici futuri.

Costi per trasferimento e riposizionamento di cespiti

Se capitalizzati, devono essere annullati, perché lo IAS 16 par. 19 c) ne prevede espressamente la non capitalizzazione.

Oneri accessori su finanziamenti

Rappresentano una componente da considerare ai fini della valutazione secondo il costo ammortizzato del finanziamento ricevuto; dovranno essere esposti riclassificando il valore di quest'ultimo.

Costi per la creazione di siti Internet

La SIC 32 non ne consente la capitalizzazione, salvo rare eccezioni, ed opera una accurata previsione dei vari tipi di costi ricollegabili alla creazione ed allo sviluppo e manutenzione del sito web nonché all'utilizzo dello stesso. Se il sito Web ha funzione pubblicitaria i relativi oneri non possono essere capitalizzati, in quanto lo IAS 38 non consente la capitalizzazione delle spese di pubblicità.

Software

I costi relativi al software possono essere iscritti in bilancio in quanto costituiscono, a seconda dei casi, Diritti di brevetto o concessioni. Ai fini dell'iscrizione in bilancio, il software prodotto per uso interno dovrebbe essere tutelato.

Il software di base, che costituisce il sistema operativo di un computer, e il software per il controllo computerizzato di una macchina utensile, indispensabile per il funzionamento, sono parte integrante dell'hardware a cui sono collegati.

Quando il software non è parte integrante dell'hardware cui è collegato, è trattato come un'attività immateriale, come sopra indicato.

Lo Ias 38 precisa che il software è soggetto ad obsolescenza tecnologica e, pertanto, è verosimile che la vita utile sia breve (medesima previsione è contenuta nel principio contabile nazionale n. 24).

Altri costi pluriennali

Vi sono ulteriori ipotesi in cui costi pluriennali iscritti in base a norme nazionali non possono essere mantenuti nei bilanci redatti in base agli IAS. Un esempio, è dato dalle spese pluriennali iscritte in base all'articolo 114, comma 3, della legge n. 388/2000 (legge finanziaria 2001). La norma in questione si occupa di disinquinamento, bonifica e ripristino ambientale: in particolare, il terzo comma precisa che l'accantonamento per gli oneri a fronte degli interventi di bonifica ai sensi dell'articolo 9, decreto del ministero dell'ambiente n. 471/99, costituisce un onere pluriennale da ammortizzare, ai soli fini civilistici, in un periodo non superiore a dieci anni. Si tratta di costi di ripristino ambientale, sostenuti al fine di porre rimedio ad un comportamento omissivo passato; questi costi sono "di competenza" degli esercizi passati, nei quali le imprese hanno prodotti ricavi: non si tratta di costi sostenuti "al fine di prevenire o attenuare" possibili futuri danni ambientali, ma di costi che pongono "rimedio", seppur tardivamente, ad una situazione passata (pregressa) e, che, pertanto, dovevano essere rilevati nei precedenti bilanci. Pertanto, l'iscrizione nell'attivo dei costi in oggetto e il loro ammortamento non rispettano i requisiti previsti dagli IAS con riferimento all'iscrizione delle attività ed alla competenza economica. Medesimo discorso in tutti i casi nei quali specifiche norme interne siano in conflitto con gli IAS e impongano o consentano comportamenti contabili non previsti dai principi contabili internazionali: nel bilancio consolidato tali situazioni devono essere eliminate, in quanto i Regolamenti 1606/02 e 1725/03 prevalgono sulle norme interne.

Avviamento (Goodwill)

L'iscrizione distinta dell'avviamento non può che derivare da un'operazione di business combination (acquisto o conferimento di azienda o ramo di azienda; fusione; scissione). Nel bilancio consolidato deriva, con la denominazione "Differenze di consolidamento" dalla eliminazione della partecipazione nella controllata consolidata. Al riguardo si rimanda a quanto più diffusamente trattato nel paragrafo successivo, con riferimento alle aggregazioni aziendali.

Costi per operazioni sul capitale sociale

I costi relativi ad operazioni sul capitale, in particolare per l'aumento del capitale sociale, sono portati direttamente a riduzione dello stesso: si veda il capitolo 12, relativo al patrimonio netto.

Aggregazioni aziendali (business combination)

L'IFRS 1, paragrafo 15, concede la possibilità di non applicare le regole dell'IFRS 3 (applicabili a regime) alle business combination avvenute prima del 31 marzo 2004 (IFRS 3, paragrafi 78-84) o di determinare una data, antecedente a quella da cui far decorrere l'applicazione dell'IFRS 3. A partire dalla data, così scelta, dovranno però essere applicati anche sia lo IAS 36 che lo IAS 38 nella versione del 2004.

Se l'impresa si avvale di questa deroga, deve comunque effettuare i seguenti passaggi relativi all'avviamento (IFRS 1, Appendice B):

- a. l'avviamento si assume nell'importo iscritto dalla Società nella propria contabilità all'atto del perfezionamento dell'operazione, al netto di ammortamenti e svalutazioni straordinarie successive;
- b. tale importo è aumentato di quello alla stessa data delle eventuali immobilizzazioni immateriali, acquisite nella relativa business "combination", separatamente iscritte ma non iscrivibili come tali secondo gli IFRS (es.: spese d'impianto e d'ampliamento) ed è ridotto invece di quelle immobilizzazioni immateriali previsti come separatamente iscrivibili secondo gli IAS/IFRS, ma che invece non furono distintamente iscritti e furono compresi nel valore del goodwill. Se del caso, si devono rettificare le imposte differite e le interessenze di terzi;
- c. l'importo dell'avviamento deve essere rettificato in più o in meno dell'importo di eventuali rettifiche del prezzo di acquisto dell'azienda che siano probabili ed attendibilmente determinabili alla data di passaggio agli IAS/IFRS. Inoltre, esso è incrementato di eventuali differenze negative di prezzo già conteggiate, ma non più probabili o non più misurabili attendibilmente;
- d. deve essere obbligatoriamente effettuato un impairment test alla data di passaggio agli IFRS, come previsto dallo IAS 36, dopo aver allocato l'avviamento ad una appropriata unità generatrice di flussi finanziari (cash generating unit). L'eventuale perdita per riduzione di valore (impairment loss) è addebitata alla riserva per utili portati a nuovo;
- e. l'importo dell'avviamento non deve essere sottoposto ad ulteriori rettifiche, neppure per correggere i precedenti ammortamenti (peraltro, a partire dall'1 gennaio 2005, il goodwill non si ammortizza, ma è soggetto ad impairment test).

Qualora l'avviamento non fosse stato rilevato in sede di contabilizzazione della business combination, ma avesse rettificato direttamente il patrimonio netto, eventuali rettifiche alle immobilizzazioni immateriali impatterebbero sul patrimonio netto, in quanto il goodwill non potrebbe in ogni caso essere rilevato.

Per quanto riguarda le altre attività e passività dovrà comunque essere verificata la loro iscrivibilità ai fini IFRS, senza modificarne il valore attribuito in sede della precedente contabilizzazione della business combination (aggregazioni di imprese), salvo quanto previsto al paragrafo B.2 (b) della citata appendice. Lo storno di attività e passività che non rispecchiano le regole IFRS o la rilevazione di attività e passività precedentemente non rilevate, ma il cui riconoscimento è previsto dagli IFRS, avranno come effetto la rettifica del patrimonio netto e non dell'avviamento.

Se una controllata acquisita in una business combination prima non era consolidata, ma lo dovrà essere secondo gli IFRS, si dovranno calcolare i valori di attività e passività della controllata alla data di passaggio agli IFRS, da inserire nel bilancio consolidato, con i criteri previsti dall'IFRS 1. Il valore dell'avviamento da iscrivere in relazione a tale controllata (deemed cost of goodwill), sarà pari alla differenza tra la quota di partecipazione nel patrimonio netto rettificato e il costo già iscritto per la partecipazione nel bilancio individuale della controllante.

L'eccezione prevista dall'IFRS 1 si applica anche a acquisizioni di collegate e joint venture.

Altre operazioni da effettuare in sede di prima applicazione

Per le immobilizzazioni immateriali che rimarranno iscritte in bilancio dovrà essere verificato che il valore di bilancio sia stato determinato rispettando le previsioni degli IFRS. Eventuali rivalutazioni di legge dovranno essere eliminate fatto salvo quanto consentito dall'IFRS 1, paragrafi 16-19, come illustrato di seguito (si veda anche il capitolo 1).

Infatti, l'IFRS 1, paragrafi 16-19, consente in sede di prima applicazione di derogare al principio del costo, utilizzando un valore che rappresenterà, in seguito, il costo stesso. Tale valore è rappresentato dal fair value alla data della situazione di apertura. La deroga può essere utilizzata anche per un singolo bene e non comporta che tale bene in seguito debba essere trattato come bene rivalutato. Gli ammortamenti saranno successivamente calcolati sulla base del valore attribuito in sede di apertura.

L'opzione può essere effettuata anche utilizzando un valore derivante da una precedente rivalutazione, se tale rivalutazione era stata effettuata in modo tale da avvicinare nel complesso il valore del bene al suo fair value o al costo ammortizzato rettificato per riflettere gli indici di prezzo. Pertanto, le rivalutazioni di legge che sono state operate con queste caratteristiche possono essere mantenute.

Sempre in sede di prima applicazione, dovrà essere definito il criterio seguito nella rilevazione successiva delle immobilizzazioni immateriali (costo o rideterminazione/rivalutazione). Lo IAS 38 prevede la possibilità di utilizzo del modello della rivalutazione (rideterminazione) unicamente per le immobilizzazioni immateriali che hanno un mercato attivo così come definito dallo IAS 38 stesso.

Per quanto riguarda gli ammortamenti, si dovrà verificare se le assunzioni precedentemente fatte nei bilanci (vita utile, valore residuo, metodo di ammortamento) sono corrispondenti alle previsioni degli IFRS. In caso contrario, dovrà essere rivisto l'ammortamento cumulato alla data del passaggio, applicando l'IFRS 1 e imputando eventuali differenze al patrimonio netto.

Se l'attività immateriale non ha vita utile definita, dovranno essere stornati gli ammortamenti calcolati precedentemente e dovrà essere effettuato un test di impairment alla data di passaggio agli IFRS. Eventuali perdite di valore rettificheranno le riserve di utili¹.

Come precedentemente indicato, l'eccezione prevista nell'IFRS 1, paragrafi 16-19, è tuttavia consentita solamente per quelle immobilizzazioni immateriali che soddisfano le condizioni previste dallo IAS 38, inclusa la possibilità di una attendibile misurazione e l'esistenza di un mercato attivo.

Le attività immateriali generate internamente, che soddisfano le condizioni necessarie per la rilevazione alla data della transizione, sono rilevate come attività, anche se l'impresa ha rilevato l'onere come spesa in conformità ai principi contabili nazionali (IFRS 1, Guida applicativa, paragrafo IG 47).

In generale, dovrà comunque essere effettuato test di impairment se vi è evidenza dei possibili indicatori dello stesso.

Infine, con riferimento alla quota di ammortamento, deve essere posta particolare attenzione nell'esercizio nel corso del quale l'attività immateriale è acquisita: infatti, se l'attività è acquisita in corso di esercizio sovente non è corretto imputare nel conto economico l'intera quota.

¹ L'IFRS 1 prevede che debbano essere applicati i principi in vigore alla "reporting date" e che non siano applicabili i regimi transitori previsti dai singoli IFRS. Nell'IFRS 1 non esiste nessuna regola specifica per l'applicazione dello IAS 38, fatta eccezione per il caso di applicazione dell'IFRS 3 ad operazioni di business combination avvenute prima della data di passaggio agli IFRS.

CAPITOLO 4 – IAS 16 IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

1. Definizioni

La definizione di immobilizzazione materiale contenuta nel principio contabile nazionale n. 16 e quella di immobili, impianti e macchinari contenuta nello IAS 16 sono sostanzialmente equivalenti, in quanto entrambe fanno riferimento a beni detenuti dall'impresa, di uso durevole, come strumentali per la produzione del reddito (utilizzo diretto nella produzione di beni o servizi, per usi nell'amministrazione aziendale o per locazione). Occorre però segnalare che gli immobili destinati ad investimento immobiliare hanno una autonoma disciplina negli IAS/IFRS (IAS 40); per la trattazione di tale argomento si rimanda al capitolo 7.

Inoltre, dal momento che lo IAS 17 (*Leasing*) prevede l'iscrizione nel bilancio dell'utilizzatore dei beni detenuti in base ad un contratto di leasing finanziario (si veda il capitolo 5), quanto previsto nello IAS 16 è valido anche per tali beni. Ne consegue che, a parte lo specifico IAS 17 relativo al leasing, anche i beni detenuti tramite locazione finanziaria seguono lo IAS 16, in particolare, con riferimento all'ammortamento e agli altri aspetti contabili.

2. Classificazione

Il codice civile definisce cinque categorie di immobilizzazioni materiali: terreni e fabbricati, impianti e macchinari, attrezzature industriali e commerciali, altri beni ed immobilizzazioni in corso ed acconti. Tali categorie, devono essere espresse separatamente nello stato patrimoniale. La classificazione prevista dal codice civile e l'indicazione di eventuali sottocategorie è ripresa dal principio contabile nazionale n. 16, il quale prevede, tra l'altro, che le immobilizzazioni destinate alla vendita, sulla base di una delibera del Consiglio di Amministrazione ed il cui realizzo è previsto nel breve periodo, siano riclassificate in un'apposita voce dell'attivo circolante.

Ai fini IAS/IFRS, si deve in primo luogo far riferimento alla destinazione delle immobilizzazioni materiali. Di norma le immobilizzazioni materiali fanno parte delle attività non correnti; qualora l'immobilizzazione materiale soddisfi le condizioni previste dall'IFRS 5 (attività non correnti possedute per la vendita) deve essere classificata tra le attività correnti: in tal caso cessa l'ammortamento (IFRS 5, paragrafo 25).

Lo IAS 16 non prevede delle rigide categorie, ma si limita a fornire, nel paragrafo 37, degli esempi indicando: terreni, terreni e fabbricati, macchinari, navi, aerei, autoveicoli, mobili ed attrezzature e macchine d'ufficio. Lo IAS 1 non richiede di norma, obbligatoriamente, la separata indicazione, nello stato patrimoniale, delle diverse categorie di immobilizzazioni, che può essere demandata alle note al bilancio. Lo IAS 1, paragrafo 73, prevede però che se vi

sono singole categorie di immobili, impianti e macchinari valutati in modo differente, queste devono essere separatamente indicate nello schema di stato patrimoniale (per esempio, attività valutate al costo e altre attività valutate con il modello della rideterminazione). Lo IAS 1, paragrafo 68, prevede inoltre che i già citati immobili per investimento devono essere esposti in una voce separata di stato patrimoniale.

Ad eccezione della separata indicazione dei terreni – i quali devono essere contabilizzati separatamente, anche quando sono acquistati congiuntamente ai fabbricati: paragrafo 58 - e di situazioni relative a particolari settori, in linea generale le categorie previste dal codice civile possono essere ritenute valide anche ai fini IFRS. Salvo che non costituiscano una classe, non è necessario enucleare a parte le immobilizzazioni in corso e gli acconti.

3. Valutazione

Iscrizione iniziale

Lo IAS 16, paragrafo 7, prevede che immobili, impianti e macchinari sono iscritti come attività quando è possibile determinare ragionevolmente il costo del bene ed è probabile che i relativi futuri benefici economici affluiranno all'impresa. A tal fine, sulla base delle previsioni contenute nel paragrafo 57 del Framework, deve essere considerato il momento in cui rischi e benefici legati al bene sono trasferiti all'impresa, indipendentemente dal passaggio formale della proprietà che, generalmente, definisce il momento di iscrizione nei principi contabili italiani. La conseguenza più rilevante di tale diversità si ha nella contabilizzazione delle operazioni di locazione finanziaria².

Sia i principi contabili nazionali che quelli internazionali prevedono l'iniziale iscrizione delle immobilizzazioni materiali al costo, comprensivo degli oneri di diretta attribuzione (IAS 16, paragrafo 16 e seguenti). Peraltro, qualora il costo contiene anche una componente finanziaria implicita, in quanto il termine di pagamento eccede i normali termini di dilazione e non sono esplicitati interessi, i principi contabili internazionali prevedono espressamente che tale componente finanziaria, relativamente alla quota attribuibile al periodo successivo a quello nel quale il cespite diviene disponibile per l'uso, deve necessariamente essere separata e contabilizzata autonomamente come risconto. Anche il principio contabile nazionale n. 19, al paragrafo M.X.b, contiene una disciplina simile, da applicarsi alle situazioni in cui i debiti hanno scadenza che eccede significativamente l'esercizio e non comportano un interesse passivo esplicito, ovvero il tasso sia notevolmente inferiore a quello di mercato.

Lo IAS 16, paragrafo 43, pone particolare enfasi sui beni composti da elementi, di importo significativo, con vita utile differente che devono obbligatoriamente essere considerati separatamente per quanto riguarda l'ammortamento ("component approach"). In sede di iscrizione iniziale è quindi necessario considerare tali aspetti e procedere alla allocazione del costo. Anche il principio contabile nazionale n. 16, alla nota 29, richiede, nel limite del possibile, un diverso ammortamento per le parti di cespiti di importo significativo con vita

² Tali operazioni sono esaminate nel capitolo 5.

utile differente; pertanto, la previsione contenuta nello IAS 16 è compatibile con la prassi contabile nazionale. A tale proposito, alcuni esempi sono rappresentati da aeromobili, navi e altiforno.

I principi contabili internazionali (IAS 16, paragrafo 16 e IFRIC 1) prevedono, inoltre, che i costi di smantellamento e rimozione del bene e i costi di bonifica (ripristino) del sito su cui insiste l'immobilizzazione materiale, se rispondenti alle previsioni dello IAS 37³, devono essere immediatamente e integralmente capitalizzati sul bene stesso con contropartita un accantonamento del passivo. La previsione, pertanto, riguarda anche gli accantonamenti effettuati nel corso della vita utile del bene in base ai principi contabili nazionali, precedentemente utilizzati.

L'ammortamento del costo, poi, deve avvenire "al netto del valore residuo" (IAS 16, paragrafo 53), se questo è determinabile (deve essere riesaminato almeno ad ogni chiusura di esercizio); per la nostra prassi contabile si tratta di una novità. Il valore residuo di un bene è definito come il valore stimato che l'impresa potrebbe ricevere in quel momento dalla sua dismissione, al netto dei costi stimati di dismissione, se il bene fosse già al tempo e nella condizione attesa alla fine della sua vita utile. Tuttavia, lo IAS 16 precisa che il valore residuo di un bene è, spesso, non significativo e perciò non è rilevante nel calcolo del valore ammortizzabile.

Gli oneri finanziari

Per i beni che richiedono un significativo periodo di tempo prima di essere pronti per l'uso è consentita, sulla base di quanto previsto dallo IAS 23 (Borrowing costs), la capitalizzazione degli oneri finanziari. Questo trattamento, se scelto dall'impresa, deve essere applicato a tutti i beni aventi tali caratteristiche e non può essere applicato discrezionalmente per singolo bene.

Lo IAS 23 prevede che gli interessi capitalizzabili sono quelli che non sarebbero stati sostenuti se non si fosse acquisito il bene, indipendentemente dal fatto che esista uno specifico finanziamento al riguardo come invece richiesto dalla normativa nazionale.

Beni acquisiti in operazioni di aggregazioni aziendali

I beni acquisiti in operazioni di aggregazioni di impresa devono essere necessariamente iscritti al fair value del momento dell'operazione, al lordo dell'eventuale effetto di imposte differite derivanti da un differente valore tra quello di bilancio e quello riconosciuto fiscalmente.

Nel caso l'impresa non applichi retroattivamente l'IFRS 3, applica il paragrafo B.2 (d) dell'IFRS 1, il quale richiede la misurazione al fair value delle attività e passività che non sono rilevate al costo storico, ovvero ad un valore considerato sostituto del costo (paragrafo B.2 (e), e capitolo 1).

³ In sostanza, presenza di un'obbligazione attuale dell'impresa in conseguenza di eventi passati e il cui adempimento si suppone si concretizzi nell'impiego di risorse atte a produrre benefici economici.

Le operazioni di permuta

Nei principi contabili nazionali le operazioni di permuta di beni simili - operazioni che non rappresentano, nell'aspetto sostanziale, una compravendita - non danno origine alla rilevazione di plusvalenze, ma il costo del nuovo bene è rappresentato dal valore netto contabile di quello ceduto. In caso contrario – sostanzialmente in presenza di compravendita - si iscrive il valore corrente del bene. Analogamente, lo IAS 16, paragrafo 24, prevede, qualora le operazioni di permuta abbiano sostanza commerciale, la rilevazione sulla base del fair value dei beni oggetto della permuta.

Costi di manutenzione, riparazione e miglioria

Lo IAS 16, paragrafi 12 e seguenti (similmente al principio contabile nazionale n. 16), non ammette la capitalizzazione di costi di manutenzione nei casi in cui non vi sia un miglioramento, ovvero un incremento dei benefici economici futuri generati dal bene.

Al contrario dei principi contabili nazionali, gli IAS/IFRS, in particolare lo IAS 37, non prevedono la possibilità di costituire fondi di manutenzione ciclica (per esempio, per navi e aeromobili) nei casi in cui non esiste, alla data di riferimento del bilancio, un'obbligazione attuale ad effettuare la manutenzione.

Lo IAS 16, paragrafo 14, impone l'eliminazione del valore contabile della parte di una immobilizzazione, se tale parte è stata sostituita e l'impresa ha incluso il costo della sostituzione nel valore contabile della immobilizzazione stessa (IAS 16, paragrafo 14). Si tratta di un concetto ampiamente illustrato anche nel principio contabile nazionale n. 16, che opera indipendentemente dal fatto che la parte sostituita sia stata ammortizzata separatamente.

Lo IAS 16, inoltre, precisa che, se non è possibile determinare il valore contabile della parte sostituita, l'impresa può utilizzare il costo della sostituzione come un'indicazione di quello che era il costo della parte eliminata. Pertanto, in sede di prima iscrizione delle immobilizzazioni si deve tenere conto anche di tali disposizioni, effettuando, se del caso, le opportune rettifiche. Per esempio, è sostituita una parte di un bene il cui valore totale è pari a 1.000, al lordo degli ammortamenti; il bene è ammortizzato al 60 per cento. Il valore della parte sostituita, pari a 200, è determinato tramite perizia interna (o perizia del fornitore, oppure in altro modo, come già illustrato). Deve essere contabilmente eliminata tale parte, pari a 200, contemporaneamente al fondo ammortamento, iscritto in contabilità per 120: infatti, 200 sono ammortizzate per il 60 per cento, pari a 120. Deve essere rilevata, nel conto economico, la perdita (minusvalenza) che, in assenza di corrispettivo, è pari a 80 (date da 200 meno 120). Infine, si iscrive, unitamente al bene, la nuova parte che ha sostituito quella eliminata: se, per esempio, il relativo valore è pari a 400, il nuovo valore da ammortizzare è pari a 1.200 (date da 1.000 meno 200, più 400). Il fondo ammortamento iscritto in contabilità è pari a 480 (date da 600 meno 120).

Pezzi di ricambio

I pezzi di ricambio e le attrezzature per la manutenzione sono solitamente iscritti come rimanenze e rilevati a conto economico 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'impresa prevede di utilizzarli per più di un esercizio. Inoltre, i pezzi di ricambio e le attrezzature per la manutenzione, che possono essere utilizzati soltanto in connessione ad una immobilizzazione, sono contabilizzati come immobili, impianti e macchinari. I concetti illustrati sono presenti anche nel principio contabile nazionale n. 16, il quale precisa che questi ultimi pezzi di ricambio, se di rilevante costo unitario e di uso non ricorrente, sono ammortizzati sulla vita del cespite cui si riferiscono, oppure sulla loro vita utile basata su una stima dei tempi di utilizzo, se inferiore.

Rilevazione successiva

Lo IAS 16 prevede due differenti trattamenti contabili successivi alla prima rilevazione: il modello del costo (paragrafo 30) e quello della rivalutazione (paragrafo 31).

Il modello del costo

Il modello del costo prevede che un bene sia iscritto in bilancio al costo al netto degli ammortamenti cumulati e di eventuali svalutazioni per riduzioni di valore.

Gli elementi su cui si basa il calcolo degli ammortamenti sono gli stessi sia nei principi contabili nazionali che in quelli internazionali (costo del bene, valore residuo se significativo⁴, vita utile del bene). I principi internazionali prevedono che, se i componenti di un bene hanno vita utile differente e sono significativi, devono essere ammortizzati separatamente⁵. In particolare, i terreni, in base dello IAS 16 paragrafo 58, salvo particolari situazioni (cave, siti utilizzati per discariche e altre situazioni simili), non devono essere ammortizzati, in quanto hanno vita utile illimitata. Se il costo del terreno include i costi di smantellamento, rimozione e bonifica, la parte del costo relativo alla bonifica del terreno è ammortizzata durante il periodo di benefici ottenuti dall'aver sostenuto tali costi (paragrafo 59).

Da ultimo, i principi internazionali non indicano alcuna preferenza per i diversi metodi di ammortamento (quote costanti, quote decrescenti, quantità prodotte), rinviando al metodo che meglio riflette i benefici ricevuti dall'utilizzo del bene, mentre i principi contabili nazionali privilegiano il metodo a quote costanti.

⁴ Lo IAS 16, paragrafo 54, prevede espressamente che non deve essere operato nessun ammortamento se il valore residuo di un bene supera il suo valore contabile. Tuttavia, lo IAS 16 (paragrafo 52), come il principio contabile nazionale n. 16, precisa che l'ammortamento è rilevato anche se il *fair value* (valore equo) dell'attività supera il suo valore contabile, fino a quando il valore residuo dell'attività non supera il suo valore contabile. Inoltre, secondo gli IAS il valore residuo deve essere misurato ricorrendo al *fair value*.

⁵ Si veda, anche con riferimento ai principi contabili nazionali, quanto indicato nel paragrafo relativo all'Iscrizione iniziale.

Qualora nel calcolo degli ammortamenti, nei bilanci redatti secondo principi contabili nazionali, vi sia stata una semplificazione nell'applicazione delle regole sopraccitate (sovente tale semplificazione non è conforme neppure alla disciplina nazionale), sarà necessario rivedere il calcolo degli ammortamenti, provvedendo a rettificare il patrimonio netto della situazioni iniziale.

Il modello della rivalutazione (rideterminazione)

In alternativa al modello del costo è possibile l'iscrizione successiva dei beni ad un valore rivalutato (rideterminato).

L'adozione di tale modello prevede particolari disposizioni:

- a) possibilità di valutare attendibilmente e con regolarità il fair value;
- b) il fair value di terreni e fabbricati è il valore di mercato, sulla base di apposita perizia svolta da periti professionalmente qualificati;
- c) il fair value di impianti e macchinari è di solito anch'esso il valore di mercato, determinato mediante perizia;
- d) in assenza di un valore basato sul mercato, si può utilizzare un approccio alternativo, quale quello basato sul costo di sostituzione ammortizzato;
- e) le rivalutazioni devono essere effettuate con sufficiente regolarità.

L'effetto della rivalutazione (rideterminazione) è rilevato in una apposita riserva di patrimonio netto, a meno che sia successiva ad una precedente svalutazione che ha interessato il conto economico. La scelta di tale modello ne comporta l'applicazione costante su tutti i beni di una determinata categoria.

Qualora l'impresa scelga tale opzione, che non elimina comunque il processo di ammortamento con imputazione dello stesso nel conto economico, deve rilevare in apposita riserva di patrimonio netto la rivalutazione. È inoltre richiesta specifica informativa per ciascuna categoria di tali beni con riferimento all'indicazione di quale sarebbe stato il valore d'iscrizione in bilancio qualora fosse stato adottato il modello del costo.

Gli IFRS non ammettono rivalutazioni monetarie di legge.

4. Perdite di valore

Per le problematiche relative alle perdite di valore ed alla conseguente applicazione dello IAS 36 si rimanda al capitolo 17.

5. Transizione agli IAS

In sede di prima applicazione, l'impresa dovrà verificare i valori iniziali di iscrizione delle immobilizzazioni materiali considerando il trattamento di:

- eventuali oneri finanziari impliciti;
- oneri di ripristino e/o smantellamento;
- capitalizzazione di oneri finanziari;
- eventuali operazioni di permuta;
- manutenzioni e riparazioni;
- fondi per manutenzioni cicliche, i quali devono essere eliminati se non esiste un'obbligazione implicita alla data del bilancio che deriva da un evento passato;
- fondi di ripristino e sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili, i quali devono essere eliminati, ove non sussista un'obbligazione attuale alla data di riferimento del bilancio, quale risultato di un evento passato.

In presenza di beni per i quali, ai fini del calcolo degli ammortamenti, è necessaria l'applicazione del "component approach" dovranno essere determinate le quote di costo allocabili alle singole componenti significative (IFRS 1, Guida applicativa, paragrafo IG 12).

Il "component approach", di fatto, sostituisce i fondi per manutenzioni cicliche, ponendo rimedio all'impossibilità di effettuare tali accantonamenti, non previsti dagli IAS/IFRS.

In alcuni casi, se l'impresa ha un obbligo di smantellare o rimuovere impianti, deve essere applicato lo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali (IFRS 1, Guida applicativa, paragrafo IG 13); i costi in oggetto devono essere iscritti nell'attivo e ammortizzati unitamente al bene cui si riferiscono.

Lo IAS 16 non prevede l'ammortamento dei terreni, in quanto sono beni che hanno vita utile illimitata: pertanto, dovranno essere eliminati gli ammortamenti cumulati relativi ad essi (eventualmente calcolati nell'ipotesi in cui il valore del terreno e del fabbricato siano unitari); la contropartita sarà la voce di patrimonio netto nella quale confluiscono tutte le differenze con gli IAS. Lo scorporo del terreno dal fabbricato deve avvenire nell'ipotesi di fabbricato cielo-terra: nessuno scorporo è necessario se il fabbricato di proprietà consiste in un quota parte del fabbricato (in genere, un appartamento), in quanto, in tal caso, l'impresa non possiede (anche) un terreno sottostante (questo, ovviamente, nell'ipotesi in cui la quota parte costituisce una minima frazione del fabbricato). Il valore del terreno da scorporare può essere determinato, in assenza di perizia, con un calcolo che può essere effettuato anche partendo da una base percentuale rispetto al valore globale.

Particolare attenzione dovrà essere riservata ai futuri contratti di acquisto di terreni sui quali insistono fabbricati: si suggerisce l'opportunità di evidenziare il valore dei due beni.

Per i beni acquisiti attraverso operazioni di aggregazione aziendale, se non si usufruisce della deroga concessa dall'IFRS 1, paragrafo 15, di non rivedere tali operazioni, si dovrà determinare il fair value delle immobilizzazioni alla data dell'operazione di aggregazione

aziendale, al lordo dell'eventuale effetto fiscale. Tale fair value, al netto dei successivi ammortamenti calcolati fino alla data di passaggio degli IFRS, costituirà il valore iniziale ai fini IFRS.

Sempre in sede di prima applicazione dovranno essere definiti il criterio seguito nella rilevazione successiva delle immobilizzazioni materiali (modello del costo o modello della rideterminazione) e il trattamento degli oneri finanziari.

Per quanto riguarda gli ammortamenti, si dovrà verificare se le assunzioni precedentemente operate nei bilanci (vita utile, valore residuo, metodo di ammortamento) sono corrispondenti alle previsioni degli IFRS (IFRS 1, Guida applicativa, paragrafo IG 7). In caso contrario, deve essere rivisto l'ammortamento cumulato alla data del passaggio, applicando l'IFRS 1 e imputando la differenza nel patrimonio netto (IFRS 1, Guida applicativa, paragrafo IG 7).

Dovranno essere eliminate eventuali rivalutazioni di legge (o volontarie) precedentemente effettuate. Tuttavia, l'IFRS 1, ai paragrafi 16-19, consente, in sede di prima applicazione, di derogare al principio del costo, utilizzando un valore che rappresenterà in seguito il costo stesso. Tale valore è rappresentato dal fair value alla data della situazione di apertura, ovvero dal costo ammortizzato, rideterminato per riflettere la variazione nell'indice generale o specifico dei prezzi. La deroga può essere utilizzata anche per un singolo bene e non comporta che tale bene in seguito debba essere trattato come bene rivalutato. Gli ammortamenti saranno successivamente calcolati sulla base del valore attribuito in sede di apertura.

L'opzione può essere effettuata anche utilizzando un valore derivante da una precedente rivalutazione se tale rivalutazione era stata effettuata in modo tale da avvicinare nel complesso il valore del bene al suo fair value o al costo ammortizzato rettificato per riflettere gli indici di prezzo. Pertanto, le rivalutazioni di legge che sono state operate con queste caratteristiche possono essere mantenute.

Inoltre, un'impresa può aver determinato un sostituto del costo in base ai precedenti principi contabili per alcune o tutte le sue attività e passività valutando le stesse al fair value (valore equo) a una data particolare, a seguito di un fatto quale una privatizzazione o la quotazione in un mercato regolamentato. Tale impresa può utilizzare il fair value (valore equo) determinato in base a tale fatto come sostituto del costo per gli IFRS alla data di tale valutazione (IFRS 1, paragrafo 19).

In generale, dovrà essere effettuato test di impairment se vi è evidenza dei possibili indicatori dello stesso.

Con riferimento alle immobilizzazioni materiali acquisite nel corso dell'esercizio, è accettabile la prassi di calcolare gli ammortamenti su base mensile: peraltro, il calcolo a giorni è sicuramente il metodo più corretto.

In sintesi, l'ammortamento dei beni acquisiti nel corso dell'esercizio è calcolato come segue:

$\text{Valore iniziale} - \text{valore finale (se determinabile)} \times \text{aliquota di ammortamento} \times \text{gg (oppure mesi)} : 365 \text{ (se il calcolo è per mesi: 12)}$

Le immobilizzazioni materiali cedute nel corso dell'esercizio dovrebbero essere ammortizzate con riferimento ai mesi (giorni) di utilizzo, come prevede lo IAS 34, relativo ai bilanci intermedi (è quanto prevede anche il principio contabile nazionale n. 30 che tratta il medesimo argomento).

Come già illustrato, non devono essere ammortizzate le immobilizzazioni materiali che soddisfano i criteri per essere classificate come possedute per la vendita o che fanno parte di un gruppo in dismissione classificato come posseduto per la vendita (IFRS 5, paragrafo 25). Anche il principio contabile nazionale n. 16, in tali casi, prevede la cessazione dell'ammortamento.

Ias 16 (rivisto nel marzo 2004)

IAS 16

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 16

Immobili, impianti e macchinari

SOMMARIO	Paragrafi
Finalità	1
Ambito di applicazione	2-5
Definizioni	6
Rilevazione	7-14
Costi iniziali	11
Costi successivi	12-14
Misurazione al momento della rilevazione iniziale	15-28
Componenti di costo	16-22
Misurazione del costo	23-28
Valutazione successiva alla rilevazione	29-66
Modello del costo	30
Modello della rideterminazione del valore	31-42
Ammortamento	43-62
Valore ammortizzabile e periodo di ammortamento	50-59
Criterio di ammortamento	60-62
Riduzione di valore	63-64
Rimborsi per riduzioni di valore	65-66
Eliminazione contabile	67-72
Informazioni integrative	73-79
Disposizioni transitorie	80
Data di entrata in vigore	81
Ritiro di altri pronunciamenti	82-83

Il presente Principio sostituisce lo IAS 16 (1998) *Immobili, impianti e macchinari* e dovrebbe essere applicato ai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2005 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata.

FINALITÀ

1. La finalità del presente Principio è quella 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 la rilevazione delle attività, la determinazione dei loro valori contabili, delle quote di ammortamento e delle perdite per riduzione di valore che sono rilevati in relazione a essi.

AMBITO DI APPLICAZIONE

IAS 16

2. ***Il presente Principio deve essere applicato per la contabilizzazione di immobili, impianti e macchinari eccetto quando un altro Principio richiede o consente un trattamento contabile differente.***
3. Il presente Principio non si applica a:
 - (a) attività biologiche connesse all'attività agricola (vedere IAS 41 Agricoltura);
 - o
 - (b) diritti e riserve minerari quali petrolio, gas naturale e simili risorse naturali non rigenerabili.

Tuttavia, il presente Principio si applica a immobili, impianti e macchinari utilizzati per sviluppare o mantenere le attività descritte in (a) e (b).

4. 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, lo IAS 17 *Leasing* dispone che l'entità valuti la rilevazione contabile di un elemento di immobili, impianti e macchinari in locazione finanziaria, sulla base del trasferimento dei rischi e benefici. In tali casi, comunque, gli altri aspetti del trattamento contabile di questi beni, incluso l'ammortamento, sono disciplinati dalle disposizioni del presente Principio.
5. L'entità deve applicare il presente Principio agli immobili che sono in costruzione o sviluppo destinati ad essere utilizzati in futuro come investimento immobiliare, ma che non soddisfano ancora la definizione di "investimento immobiliare" contenuta nello IAS 40 *Investimenti immobiliari*. Una volta che la costruzione o lo sviluppo è completato, l'immobile è qualificabile come investimento immobiliare e l'entità è tenuta ad applicare lo IAS 40. Lo IAS 40 viene, inoltre, applicato agli investimenti immobiliari in fase di ristrutturazione che continueranno ad essere usati in futuro come investimenti immobiliari. L'entità che utilizza il modello del costo per gli investimenti immobiliari secondo quanto previsto dallo IAS 40 deve utilizzare il modello del costo anche nell'applicazione del presente Principio.

DEFINIZIONI

6. ***I seguenti termini sono usati nel presente Principio con i significati indicati:***

Il valore contabile è l'ammontare al quale un bene è rilevato al netto dell'ammortamento accumulato e delle perdite per riduzione di valore accumulate.

Il costo è l'importo monetario o equivalente corrisposto e il fair value (valore equo) di altri corrispettivi dati per acquistare un bene, al momento dell'acquisto o della costruzione del bene stesso.

Il valore ammortizzabile è il costo di un bene o il valore sostitutivo del costo, meno il suo valore residuo.

L'ammortamento è la ripartizione sistematica del valore ammortizzabile di un bene lungo il corso della sua vita utile.

Il valore specifico dell'entità è il valore attuale dei flussi finanziari che l'entità prevede di originare dall'uso continuativo di un bene e dalla sua dismissione alla fine della sua vita utile o che prevede di sostenere quando estingue una passività.

Il fair value (valore equo) è il corrispettivo al quale un'attività potrebbe essere scambiata, o una passività estinta, in una libera transazione fra parti consapevoli e disponibili.

Una perdita per riduzione di valore è l'ammontare per il quale il valore contabile di un'attività eccede il valore recuperabile.

IAS 16

Immobili, impianti e macchinari sono beni tangibili che:

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

e

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

Il valore recuperabile è il valore più alto tra il prezzo netto di vendita e il valore d'uso di un bene.

Il valore residuo di un bene è il valore stimato che l'entità potrebbe ricevere in quel momento dalla sua dismissione, al netto dei costi stimati di dismissione, se questo fosse già al tempo e nella condizione attesa alla fine della sua vita utile.

La vita utile 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 della attività.**

RILEVAZIONE

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

(a) **è probabile che i futuri benefici economici associati all'elemento affluiranno all'entità;**

e

(b) **il costo dell'elemento può essere attendibilmente determinato.**

8. I pezzi di ricambio e le attrezzature per la manutenzione sono solitamente iscritti come rimanenze e rilevati a conto economico 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.

9. Il presente Principio non stabilisce l'unità elementare cui riferire la rilevazione, ossia ciò che costituisce un immobile, impianto o macchinario. Quindi è necessaria una valutazione soggettiva 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 stampi, attrezzi e matrici, e applicare i criteri al valore complessivo.

10. L'entità valuta in base 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.

Costi iniziali

11. Elementi di immobili, impianti e macchinari possono essere acquistati per ragioni di sicurezza o ambientali. L'acquisto di tali elementi, anche se non incrementano direttamente i benefici economici futuri degli immobili, impianti e macchinari esistenti, può essere necessario per l'entità al fine di realizzare i benefici economici futuri di altri beni. Tali elementi di immobili, impianti e macchinari soddisfano i criteri della rilevazione come attività perché permettono all'entità di ottenere benefici economici futuri dai relativi elementi in eccesso di ciò che si sarebbe potuto ottenere qualora gli stessi non fossero stati acquistati. Per esempio, un'industria chimica può introdurre certi nuovi processi chimici di trattamento per uniformarsi alle regolamentazioni per la tutela dell'ambiente in materia di produzione e deposito di prodotti chimici pericolosi; le necessarie modifiche agli impianti sono rilevate come attività, in quanto, senza di esse, l'entità non potrebbe produrre e vendere prodotti chimici. Tuttavia, il valore contabile che risulta da tale attività e da attività connesse sono riesaminati per eventuali perdite per riduzione di valore secondo quanto previsto dallo IAS 36 *Riduzione di valore delle attività*.

Costi successivi

12. Secondo quanto previsto dal principio di rilevazione del paragrafo 7, un'entità non rileva nel valore contabile di un elemento di immobili, impianti e macchinari i costi della manutenzione ordinaria effettuata sullo stesso. Piuttosto, tali costi sono rilevati a conto economico nel momento in cui si verificano. I costi di manutenzione ordinaria sono principalmente i costi di manodopera e i materiali di consumo, e possono includere il costo di piccoli pezzi di ricambio. La finalità di queste spese è spesso descritta come "riparazioni e manutenzione" dell'elemento degli immobili, impianti e macchinari.
13. Parti di alcuni elementi di immobili, impianti e macchinari possono richiedere delle sostituzioni a intervalli regolari. Per esempio, 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 cambuse, possono dover essere sostituiti più volte durante la vita della fusoliera. Elementi di immobili, impianti e macchinari possono inoltre essere acquistati 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 7, 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 67-72).
14. Una condizione di funzionamento per un immobile, impianto o macchinario (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 significativa verifica, 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 si verifica indipendentemente dal fatto che il costo della verifica precedente fosse esplicitamente menzionato nella transazione 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.

MISURAZIONE AL MOMENTO DELLA RILEVAZIONE INIZIALE

15. ***Un elemento di immobili, impianti e macchinari che può essere rilevato come un'attività, deve essere valutato al costo.***

Componenti di costo

16. Il costo di elemento di immobili, impianti e macchinari include:
- (a) il suo prezzo di acquisto, inclusi eventuali dazi all'importazione e tasse di acquisto non recuperabili, dopo avere dedotti sconti commerciali e abbuoni.
 - (b) eventuali costi direttamente attribuibili per portare il bene nel luogo e nelle condizioni necessarie al funzionamento nel modo inteso dalla direzione aziendale.
 - (c) la stima iniziale dei costi di smantellamento e di rimozione del bene e bonifica del sito su cui insiste, l'obbligazione che 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.

IAS 16

17. Esempi di costi direttamente imputabili sono:
- (a) costi dei benefici per i dipendenti (come definito nello IAS 19 *Benefici per i dipendenti*) derivanti direttamente dalla costruzione o 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) 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) onorari professionali.
18. L'entità applica lo IAS 2 *Rimanenze* ai costi previsti per lo smantellamento, la rimozione e bonifica del sito su cui un elemento insiste che si verificano 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 dallo IAS 2 o dello IAS 16 sono rilevate e misurate secondo quanto previsto dallo IAS 37 *Accantonamenti, passività e attività potenziali*.
19. Esempi di costi che non sono costi di un elemento di immobili, impianti e macchinari sono:
- (a) costi di apertura di un nuovo impianto;
 - (b) i costi dell'introduzione di un nuovo prodotto o servizio (inclusi i costi pubblicitari e attività promozionali);
 - (c) 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) spese generali e amministrative.
20. La rilevazione dei costi nel valore contabile di un elemento di immobili, impianti e macchinari cessa quando un elemento è nel luogo e nella condizione necessaria perché esso sia in grado di funzionare nel modo inteso dalla direzione aziendale. Quindi, i costi sostenuti nell'utilizzare o reimpiegare un elemento non sono inclusi nel relativo valore contabile. Per esempio, i costi di seguito elencati non sono inclusi nel valore contabile di un elemento di immobili, impianti e macchinari:
- (a) i costi sostenuti mentre un elemento in grado di funzionare nel modo inteso dalla direzione aziendale deve ancora essere utilizzato o non funziona ancora a piena capacità;
 - (b) le perdite operative iniziali, quali quelle sostenute mentre si consolida la richiesta dei prodotti dell'elemento;
- e
- (c) i costi di ricollocamento e di riorganizzazione di parte o tutta l'attività dell'entità.
21. 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 aziendale. Tali operazioni accessorie possono verificarsi prima o durante le attività di sviluppo o di costruzione. Per esempio, un ricavo può essere ottenuto attraverso l'utilizzo di un sito di costruzione come un 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 aziendale, i proventi e i relativi oneri di tali operazioni sono rilevati a conto economico e inclusi nelle loro rispettive classificazioni di proventi ed oneri.

22. Il costo di una costruzione interna è determinato impiegando gli stessi principi previsti per un bene acquistato. Se l'entità produce normalmente beni simili per la vendita, il costo del bene è solitamente uguale al costo di produzione di un bene destinato alla vendita (vedere IAS 2). Per determinare tali costi, perciò, si eliminano eventuali profitti interni. Analogamente, il costo di anormali sprechi di materiale, lavoro, o altre risorse, sostenuto nella costruzione in economia di un bene, non è incluso nel costo del bene. Lo IAS 23 *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

23. Il costo di un elemento di immobili, impianti e macchinari è l'equivalente prezzo per contanti 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, a meno che tale interesse sia rilevato nel valore contabile dell'elemento, secondo quanto previsto dal trattamento contabile alternativo permesso nello IAS 23.
24. Uno o più elementi di immobili, impianti e macchinari possono essere acquistati in cambio di una o più attività non monetarie, o una loro combinazione. Le seguenti considerazioni si riferiscono semplicemente a una permuta di un'attività non monetaria con un'altra, ma si applica anche a tutte le permutate descritte nella frase precedente. Il costo di tale attività è valutato al *fair value* (valore equo) a meno che (a) la permuta abbia sostanza non commerciale ovvero (b) né il *fair value* (valore equo) dell'attività ricevuta né quello dell'attività scambiata sia valutabile attendibilmente. L'elemento acquistato è valutato in questo modo anche se l'entità non può immediatamente eliminare contabilmente l'attività scambiata. Se l'elemento acquistato non è valutato al *fair value* (valore equo), il suo costo è misurato al valore contabile dell'attività scambiata.
25. L'entità determina se una permuta abbia sostanza non commerciale considerando la misura in cui si suppone che i suoi flussi finanziari futuri siano modificati come conseguenza dell'operazione stessa. Una permuta ha sostanza commerciale se:
- (a) la configurazione (rischio, tempistica e importi) dei flussi finanziari dell'attività ricevuta differisce dalla configurazione dei flussi finanziari dell'attività trasferita;
- ovvero
- (b) il valore specifico per l'entità con riferimento alla parte delle sue attività interessate dallo scambio, cambia a seguito della permuta;
- e
- (c) la differenza in (a) o (b) è significativa in merito al *fair value* (valore equo) delle attività scambiate.

Al fine di determinare se una permuta ha sostanza commerciale, il valore specifico per l'entità con riferimento alla parte delle sue attività interessate dallo scambio deve riflettere i relativi flussi finanziari al netto degli effetti fiscali. Il risultato di queste analisi può essere chiaro senza che l'entità debba svolgere calcoli dettagliati.

26. Il *fair value* (valore equo) di un'attività per la quale non esistono operazioni comparabili sul mercato è attendibilmente valutabile se (a) la variabilità nella gamma di stime ragionevoli di *fair value* (valore equo) non è ampia per tale attività o se (b) le probabilità delle varie stime rientranti nella gamma possono essere ragionevolmente valutate e utilizzate nella stima del *fair value* (valore equo). Se l'entità è in grado di determinare attendibilmente il *fair value* (valore equo) di un'attività ricevuta o scambiata, allora il *fair value* (valore equo) dell'attività scambiata è utilizzato per valutare il costo dell'attività ricevuta, a meno che il *fair value* (valore equo) dell'attività ricevuta sia più chiaramente evidente.
27. Il costo di un elemento di immobili, impianti e macchinari posseduto da un locatario con un leasing finanziario è determinato secondo quanto previsto dallo IAS 17 *Leasing*.
28. Il valore contabile di un elemento di immobili, impianti e macchinari può essere ridotto dai contributi pubblici secondo quanto previsto dallo IAS 20 *Contabilizzazione dei contributi pubblici e informativa sull'assistenza pubblica*.

VALUTAZIONE SUCCESSIVA ALLA RILEVAZIONE

29. **L'entità deve scegliere la contabilizzazione con il modello del costo di cui al paragrafo 30 ovvero con il modello della rideterminazione del valore di cui al paragrafo 31 come il suo principio contabile e deve applicare quel principio ad una intera classe di immobili, impianti e macchinari.**

Modello del costo

30. **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

31. **Dopo la rilevazione come attività, un elemento di immobili, impianti e macchinari il cui fair value (valore equo) può essere attendibilmente determinato deve essere iscritto a un valore rideterminato, pari al suo fair value (valore equo) 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 da assicurare che il valore contabile non differisca in maniera rilevante da quello che sarebbe determinato utilizzando il fair value (valore equo) alla data di riferimento del bilancio.**

32. Il fair value (valore equo) di terreni ed edifici è rappresentato, solitamente dagli ordinari parametri di mercato, mediante una perizia che è normalmente svolta da periti professionalmente qualificati. Il fair value (valore equo) di elementi di impianti e macchinari è rappresentato solitamente dal loro valore di mercato determinato mediante una perizia.

33. Se non sussistono parametri di mercato per il fair value (valore equo) a causa della natura specifica di un elemento di immobili, impianti e macchinari, e l'elemento è venduto raramente, se non come parte di un'attività, in esercizio, l'entità può avere bisogno di stimare il fair value (valore equo) utilizzando un approccio basato sui flussi di reddito o sul costo di sostituzione ammortizzato.

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

35. 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 del bene, in modo che il suo valore contabile dopo la rideterminazione equivalga al suo valore rideterminato. Questo metodo è spesso utilizzato quando un bene viene rideterminato, applicando un indice, al suo costo di sostituzione ammortizzato.
- (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 39 e 40.

36. **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.**

37. Una classe di immobili, impianti e macchinari è un raggruppamento di beni di similare natura e utilizzo nell'attività dell'entità. I seguenti rappresentano esempi di classi distinte:

- (a) terreni;
- (b) terreni e fabbricati;

- (c) macchinari;
 - (d) navi;
 - (e) aerei;
 - (f) autoveicoli;
 - (g) mobili e attrezzature;
 - e
 - (h) macchine d'ufficio.
38. Gli elementi di una classe di immobili, impianti e macchinari sono rideterminati simultaneamente per evitare rideterminazioni di valori selettive di attività e l'iscrizione nel bilancio di valori che siano una combinazione di costi e valori iscritti a date differenti. I valori di classe di attività possono, tuttavia, essere rideterminati su base rotativa (*rolling*) posto che la rivalutazione sia completata in un breve periodo e sia mantenuta aggiornata.
39. ***Se il valore contabile di un bene è aumentato a seguito di una rivalutazione, l'incremento deve essere imputato direttamente a patrimonio netto sotto la voce riserva (surplus) di rivalutazione. Tuttavia, l'aumento deve essere rilevato in conto economico nella misura in cui esso annulla una svalutazione dello stesso bene rilevata precedentemente in conto economico.***
40. ***Se il valore contabile di un'attività è diminuito a seguito di una rideterminazione, la diminuzione deve essere rilevata in conto economico. Tuttavia, la diminuzione deve essere rilevata direttamente nel patrimonio netto a riduzione della riserva di rivalutazione nella misura in cui il decremento non ecceda la riserva di rivalutazione dello stesso bene.***
41. La riserva di rivalutazione di un elemento di immobili, impianti e macchinari iscritta a patrimonio può essere trasferita direttamente alla voce utili portati a nuovo quando l'attività è eliminata dal bilancio. Ciò può comportare di stornare l'intera riserva quando l'attività è cessata o dismessa. Tuttavia, parte della riserva può essere trasferita mentre l'attività è utilizzata 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 dell'attività. I trasferimenti dalle riserve di rivalutazione agli utili a nuovo non sono fatti transitare per conto economico.
42. Gli eventuali effetti di imposte sul reddito derivanti dalla rivalutazione di immobili, impianti e macchinari sono rilevati e illustrati secondo quanto previsto dallo IAS12 *Imposte sul reddito*.

Ammortamento

43. ***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.***
44. 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, può essere appropriato ammortizzare distintamente la fusoliera e i motori di un aeromobile, sia se di proprietà sia se utilizzati con un leasing finanziario.
45. 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 il criterio di ammortamento di un'altra parte importante di quello stesso elemento. Tali parti possono essere raggruppate nel determinare la quota di ammortamento.
46. Nella misura in cui l'entità ammortizza separatamente alcune parti di un elemento di immobili, impianti e macchinari ammortizza anche separatamente la parte restante dell'elemento. La parte restante consiste di parti dell'elemento che non sono significative individualmente. Se l'entità ha diverse aspettative per queste parti, possono essere necessarie tecniche di approssimazione per ammortizzare la parte restante in modo che approssimi attendibilmente la modalità di consumo e/o la vita utile delle proprie parti.
47. 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.
48. ***La quota di ammortamento di ciascun esercizio deve essere rilevata a conto economico a meno che essa sia allocata nel valore contabile di un altro bene.***

IAS 16

49. La quota di ammortamento di un esercizio è solitamente rilevata in conto economico. Tuttavia, a volte, i benefici economici futuri 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 di rimanenze (vedere IAS 2). Analogamente, l'ammortamento di immobili, impianti e macchinari utilizzati per attività di sviluppo può essere incluso nel costo di un'attività immateriale iscritta in bilancio secondo quanto previsto dallo IAS 38 *Attività immateriali*.

Valore ammortizzabile e periodo di ammortamento

50. ***Il valore ammortizzabile di un'attività deve essere ripartito in base a un criterio sistematico durante la sua vita utile.***
51. ***Il valore residuo e la vita utile di un'attività deve essere rivisto almeno a ogni chiusura di esercizio, se le aspettative differiscono dalle precedenti stime, il/i cambiamento/i deve/ono essere considerato/i come un cambiamento nella stima contabile secondo quanto previsto dallo IAS 8 Principi contabili, Cambiamenti nelle stime contabili ed errori.***
52. L'ammortamento è rilevato anche se il *fair value* (valore equo) 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.
53. Il valore ammortizzabile di un'attività è determinato detraendo il suo valore residuo. Il valore residuo di un bene è, spesso, non significativo e perciò non è rilevante nel calcolo del valore ammortizzabile.
54. Il valore residuo di un'attività può aumentare fino a un importo pari a o maggiore al valore contabile dell'attività. Se ciò si verifica, la quota di ammortamento dell'attività è zero a meno che e fino a che il suo valore residuo successivamente scenda a un importo inferiore al valore contabile dell'attività.
55. L'ammortamento di un'attività ha inizio quando questa è disponibile all'uso, per esempio quando è nel luogo e nelle condizioni necessarie perché sia in grado di funzionare nella maniera intesa dalla direzione aziendale. L'ammortamento di un'attività cessa quando l'attività è eliminata contabilmente. Quindi, l'ammortamento non cessa quando l'attività diventa inutilizzata o non è più in uso ed è destinata alla dismissione a meno che l'attività 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.
56. I benefici economici futuri di un'attività sono fruiti da un'entità principalmente tramite il suo utilizzo. Anche altri fattori, quali l'obsolescenza tecnica o commerciale il deterioramento fisico, mentre un bene resta inutilizzato, spesso conducono a una diminuzione dei benefici economici attesi. Di conseguenza, nella determinazione della vita utile di un bene sono considerati i seguenti fattori:
- l'utilizzo atteso del bene. L'utilizzo è determinato facendo riferimento alla capacità attesa del bene o alla sua produzione fisica.
 - il deterioramento fisico, 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.
 - 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 prodotti dal bene.
 - le restrizioni legali o vincoli simili nell'utilizzo del bene, quali per esempio la data di scadenza della relativa locazione.
57. La vita utile di un bene viene definita in termini di utilità attesa dal bene per l'entità. La politica di gestione del bene di un'entità può comportare la dismissione di beni dopo un tempo determinato o dopo l'utilizzo di una specifica parte dei benefici economici futuri derivanti dal bene stesso. La vita utile di un bene, perciò, può essere più breve della sua vita economica. La stima della vita utile dell'attività comporta l'esercizio di una valutazione soggettiva, fondata sull'esperienza dell'entità su attività similari.

58. I terreni e gli edifici sono beni separabili e sono contabilizzati separatamente, anche quando vengono acquistati congiuntamente. Con qualche eccezione, come cave e 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.
59. Se il costo del terreno include i costi di smantellamento, rimozione e bonifica, la parte di costo relativa alla bonifica del terreno è ammortizzata durante il periodo di benefici ottenuti dall'aver sostenuto 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 che ne derivano.

criterio di ammortamento

60. ***Il criterio di ammortamento utilizzato deve riflettere le modalità con le quali si suppone che i benefici economici futuri del bene siano utilizzati dall'entità.***
61. ***Il criterio 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 generati da un bene, il criterio deve essere modificato per riflettere il cambiamento della modalità. Tale cambiamento deve essere contabilizzato come un cambiamento nella stima contabile secondo quanto previsto dallo IAS 8.***
62. Si possono utilizzare vari criteri di ammortamento per ripartire sistematicamente il valore ammortizzabile di un bene durante la sua vita utile. Tali criteri includono il metodo a quote costanti, il metodo a quote proporzionali ai valori residui 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 del bene non cambia. Il criterio a quote proporzionali ai valori residui comporta una quota di ammortamento decrescente durante la vita utile. Il metodo per unità di prodotto risulta in una quota basata sull'utilizzo atteso o sulla produzione ottenuta dal bene. L'entità seleziona il metodo che riflette più fedelmente la modalità di consumo attesa dei benefici economici futuri generati da un bene. Tale metodo è applicato in modo uniforme da esercizio a esercizio a meno che si verifichi un cambiamento nella modalità di consumo attesa di tali benefici economici futuri.

Riduzione di valore

63. Per determinare se un elemento di immobili, impianti e macchinari ha subito una riduzione di valore, l'entità applica lo IAS 36 *Riduzione di valore delle attività*. Il presente Principio spiega come l'entità riesamina il valore contabile delle proprie attività, come determina il valore recuperabile di un'attività e quando rilevare o eliminare contabilmente una perdita per riduzione di valore.
64. Lo IAS 22 *Aggregazioni di imprese*, spiega come contabilizzare una perdita per riduzione di valore rilevata prima della fine del primo periodo amministrativo annuale successivo a una aggregazione di imprese eseguita sotto forma di acquisizione.

Rimborsi per riduzioni di valore

65. ***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 nel conto economico quando il rimborso diventa esigibile.***
66. Le riduzioni di valore o la perdita di elementi di immobili, impianti e macchinari, le connesse richieste o pagamenti risarcitori da parte di terzi e ogni successivo acquisto o costruzione di beni sostitutivi 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 dallo IAS 36;
- (b) l'eliminazione contabile di elementi di immobili, impianti e macchinari cessati o dismessi è determinato 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 del risultato economico 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.

IAS 16

ELIMINAZIONE CONTABILE

67. **Il valore contabile di un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere eliminato:**
- (a) *alla dismissione;*
 - o*
 - (b) *quando nessun beneficio economico futuro è atteso dal suo utilizzo o dismissione.*
68. **L'utile o la perdita generati dall'eliminazione contabile di un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere rilevato al conto economico quando l'elemento è eliminato contabilmente (a meno che lo IAS 17 richieda diversamente al momento della vendita e della retrolocazione). Gli utili non devono essere classificati come ricavi.**
69. La dismissione di un elemento di immobili, impianti e macchinari può verificarsi in una pluralità di modi (per es. tramite vendita, stipulazione di un contratto di leasing finanziario o donazione). Nel determinare la data della dismissione di un elemento, l'entità applica i criteri contenuti nello IAS 18 *Ricavi* per la rilevazione dei ricavi dalla vendita dei beni. Lo IAS 17 si applica alla dismissione di un bene per mezzo di una operazione di vendita e retrodonazione (*leaseback*).
70. Se, secondo il principio di rilevazione del paragrafo 7, 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 possibile determinare il valore contabile della parte sostituita, essa può utilizzare il costo della sostituzione come un'indicazione di quello che era il costo della parte sostituita al momento in cui era stata acquistata o costruita.
71. **L'utile o la perdita derivante dall'eliminazione contabile di un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere determinato come la differenza tra il corrispettivo netto dalla dismissione, qualora esista, e il valore contabile dell'elemento.**
72. Il corrispettivo da ricevere dalla dismissione di un elemento di immobili, impianti e macchinari è rilevato inizialmente al suo *fair value* (valore equo). 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 secondo quanto previsto dallo IAS 18 per riflettere l'effettivo rendimento originato dal credito.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

73. **Il bilancio deve indicare, per ciascuna classe di immobili, impianti e macchinari:**
- (a) *i criteri impiegati nella determinazione del valore contabile lordo;*
 - (b) *il criterio di ammortamento utilizzato;*
 - (c) *le vite utili o il tasso di ammortamento utilizzato;*
 - (d) *il valore lordo iscritto e l'ammortamento accumulato (aumentato con le perdite per riduzione di valore accumulate) all'inizio 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 31, 39 e 40 e dalle perdite per riduzione di valore rilevate o eliminate contabilmente direttamente nel patrimonio netto secondo quanto previsto dallo IAS 36;*
 - (v) *perdite per riduzione di valore rilevate nel conto economico secondo quanto previsto dallo IAS 36;*

(vi) *eliminazione di perdite per riduzione di valore rilevata a conto economico secondo quanto previsto dallo IAS 36;*

(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) *gli altri cambiamenti.*

74. *Il bilancio deve inoltre indicare:*

(a) *l'esistenza e l'ammontare di restrizioni sulla titolarità e proprietà di 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 conto economico, l'importo del risarcimento da parte di terzi imputato a conto economico per elementi di immobili, impianti e macchinari che hanno subito una perdita per riduzione di valore, sono stati persi o dismessi.*

75. La scelta del criterio 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 dal redattore del bilancio e di effettuare comparazioni con altre entità. Per simili ragioni, è necessario indicare:

(a) l'ammortamento, se rilevato in conto economico come parte del costo di altre attività, durante un esercizio;

e

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

76. In conformità a quanto previsto dalla IAS 8 l'entità indica la natura e l'effetto di un cambiamento in una stima contabile che ha un effetto sull'esercizio corrente o ci si attende che lo abbia sugli esercizi successivi. Per immobili, impianti e macchinari, tale indicazione può derivare dai cambiamenti nelle stime in 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) criteri di ammortamento.

77. *Quando elementi di immobili, impianti e macchinari sono iscritti a valori rideterminati i seguenti aspetti devono essere indicati:*

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

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

(c) *i metodi e le significative assunzioni applicate nella stima del fair value (valore equo) degli elementi;*

IAS 16

- (d) *la misura in cui i fair value (valori equi) degli elementi sono stati determinati direttamente facendo riferimento a prezzi osservabili in un mercato attivo o a recenti transazioni di mercato effettuate a condizioni normali o sono stati stimati utilizzando altre tecniche di valutazione;*
- (e) *per ciascuna classe di immobili, impianti e macchinari il cui valore è stato rideterminato, il valore contabile che sarebbe stato rilevato se le attività fossero state valutate secondo il modello del costo;*
- e
- (f) *la riserva di rivalutazione, con le variazioni dell'esercizio ed eventuali limitazioni nella distribuzione del saldo agli azionisti.*

78. Secondo quanto previsto dallo IAS 36 un'entità inserisce l'informativa su immobili, impianti e macchinari che hanno subito una riduzione di valore, in aggiunta all'informativa richiesta dai paragrafi compresi tra 73 (e) (iv)-(vi).

79. 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 di immobili, impianti e macchinari non più in uso e destinati alla dismissione;
- e
- (d) quando viene adottato il modello al costo, il fair value (valore equo) di immobili, impianti e macchinari quando questo è notevolmente differente dal valore contabile.

Per questi motivi si incoraggiano le entità a indicare questi valori.

DISPOSIZIONI TRANSITORIE

80. *Le disposizioni contenute nei paragrafi 24-26 riguardanti la misurazione iniziale di un elemento di immobili, impianti e macchinari acquisiti in una permuta di attività devono essere applicati in via prospettica esclusivamente alle operazioni future.*

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

81. *L'entità deve applicare il presente Principio a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2005 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 2005, tale fatto deve essere indicato.*

RITIRO DI ALTRI PRONUNCIAMENTI

82. Il presente Principio sostituisce lo IAS 16 *Immobili, impianti e macchinari*, rivisto nella sostanza nel 1998).

83. Questo Principio sostituisce le seguenti Interpretazioni:

- (a) SIC -6 *Costi per la modifica del software esistente;*
- (b) SIC-14 *Immobili, impianti e macchinari—Rimborsi per riduzioni durevoli di valore o perdite di beni;*
- e
- (c) SIC-23 *Immobili, impianti e macchinari—Costi dovuti a significative verifiche o revisioni generali.*

APPENDICE

Modifiche ad altre disposizioni in materia

Le modifiche riportate nella seguente Appendice devono essere applicate a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2005 o da data successiva. Qualora un'entità applichi il presente Principio a partire da un esercizio precedente, queste modifiche devono essere applicate a partire da quell'esercizio precedente.

- A1. L'IFRS 1 *Prima adozione degli International Financial Reporting Standard* e i relativi documenti allegati sono rettificati come descritto di seguito.

Nell'IFRS, il paragrafo 24 è stato modificato come segue:

- 24 Se una controllata adotta per la prima volta gli IFRS dopo la sua controllante, essa deve, nel proprio bilancio, valutare le attività e passività alternativamente:

...

- (b) ai valori contabili previsti in altra parte del presente IFRS, alla data di passaggio agli IFRS da parte della controllata. Tali valori contabili potrebbero essere diversi da quelli descritti in (a) nei casi in cui:

...

- (ii) i principi contabili utilizzati nel bilancio della controllata siano diversi da quelli utilizzati nel bilancio consolidato. Per esempio, la controllata può utilizzare come proprio principio contabile il modello del costo dello IAS 16 *Immobili, impianti e macchinari*, mentre il gruppo può utilizzare il modello della rideterminazione del valore.

...

- A2. Nello IAS 14 *Informativa di settore*, il paragrafo 21 è stato modificato come segue:

21. La valutazione di attività e passività del settore include rettifiche ai valori precedentemente iscritti di attività e passività del settore identificabili, acquisite in una aggregazione d'impresa contabilizzata come un'acquisizione, anche se queste rettifiche sono fatte solo al fine di preparare bilanci consolidati e non sono rilevate nel bilancio separato della società controllante ovvero nel bilancio individuale della società controllata. Analogamente, se immobili, impianti e macchinari sono stati rivalutati successivamente all'acquisizione, allora, in accordo con quanto previsto dal modello di rideterminazione dei valori previsto dello IAS 16, le valutazioni devono riflettere tali rivalutazioni.

- A3. [Modifica non applicabile alla parte normativa del Principio]

- A4. Lo IAS 36 *Riduzione di valore delle attività* è rettificato come descritto di seguito.

Nel Principio, i paragrafi 4, 9, 37, 38, 41, 42, 59, 96 e 104 sono rettificati come segue:

4. Il presente Principio si applica, inoltre, alle attività iscritte in bilancio al valore rivalutato [*fair value* (valore equo)] secondo le disposizioni di altri Principi, quale il modello di rideterminazione del valore dello IAS 16 *Immobili, impianti e macchinari*. Tuttavia, la verifica per stabilire se un'attività rivalutata può aver subito una perdita per riduzione di valore dipende dal criterio utilizzato per determinare il *fair value* (valore equo):

...

9. **Nel valutare se esiste un'indicazione che un'attività possa aver subito una perdita per riduzione di valore, l'entità deve considerare, al minimo, le seguenti indicazioni:**

...

Fonti interne di informazione

...

IAS 16

(f) *si sono verificati nel corso dell'esercizio significativi cambiamenti con effetto negativo sull'entità, oppure si suppone che questi si verificheranno nel prossimo futuro, nella misura in cui o nel modo in cui un'attività viene utilizzata o ci si attende sarà utilizzata. Tali cambiamenti includono l'attività che diventa inattiva, programmi di cessazione o di ristrutturazione del settore operativo al quale un'attività appartiene e programmi di dismissione di un'attività prima della data precedentemente prevista;*

e

...

37. *I flussi finanziari futuri delle attività devono essere stimati facendo riferimento alle condizioni correnti. Le stime dei flussi finanziari futuri non devono includere flussi finanziari futuri stimati in entrata o in uscita che si suppone debbano derivare da:*

...

(b) *costi futuri per incrementare, sostituire una parte o fare una manutenzione all'attività.*

38. Poiché i flussi finanziari futuri dell'attività sono stimati in funzione della sua condizione attuale, il valore d'uso non riflette:

...

(b) *costi futuri per incrementare, sostituire una parte o fare una manutenzione all'attività o ai benefici connessi futuri da questo costo futuro.*

41. Sino al momento in cui un'entità sostiene costi per migliorare, sostituire una parte o fare una manutenzione all'attività, le stime di flussi finanziari futuri non includono i flussi finanziari futuri in entrata stimati che si suppone derivino da tale costo (vedere Appendice A, Esempio 6).

42. Le stime dei flussi finanziari futuri includono i costi necessari per la manutenzione ricorrente dell'attività.

59. *Una perdita per riduzione di valore deve essere immediatamente rilevata come un costo nel conto economico, a meno che l'attività non sia iscritta al proprio valore rivalutato secondo quanto previsto da un altro Principio (per esempio, secondo quanto previsto dal modello di rideterminazione del valore dello IAS 16 Immobili, impianti e macchinari). Qualsiasi perdita per riduzione di valore di un'attività rivalutata deve essere trattata come una diminuzione della rivalutazione secondo quell'altro Principio.*

96. *Nel valutare se vi è una qualche indicazione che una perdita per riduzione di valore di un'attività rilevata negli anni precedenti possa non esistere più o possa essere diminuita, l'entità deve considerare, come minimo, le seguenti indicazioni:*

...

Fonti interne di informazione

(d) *significativi cambiamenti con effetto favorevole sull'entità hanno avuto luogo nel corso dell'esercizio, o si suppone che abbiano luogo nel futuro prossimo, nella misura o nel modo in cui l'attività è usata o si suppone che venga usata. Questi cambiamenti comprendono i costi sostenuti durante l'esercizio per migliorare, sostituire una parte o fare una manutenzione all'attività o un impegno per cessare o ristrutturare le operazioni a cui l'attività appartiene;*

e

...

104. **Un ripristino di valore di un'attività deve essere rilevato immediatamente quale provento nel conto economico, salvo che l'attività sia iscritta a un importo rivalutato in conformità alle disposizioni di un altro Principio (per esempio, secondo quanto previsto dal modello di rideterminazione del valore dello IAS 16 Immobili, impianti e macchinari). Qualsiasi ripristino di valore di un'attività rivalutata deve essere trattato come un aumento della rivalutazione secondo quell'altro Principio.**

A5. Nello IAS 37 *Accantonamenti, passività e attività potenziali*, la nota nel paragrafo 14 (a) è stata eliminata.

A6. Lo IAS 38 *Attività immateriali* è rettificato come descritto di seguito.

Introduzione

Il paragrafo 7 è stato eliminato.

Principio

Nel paragrafo 7 è stata aggiunta la seguente definizione:

Il valore specifico dell'entità è il valore attuale dei flussi finanziari che l'entità prevede di ottenere dall'uso continuato di un'attività e dalla sua dismissione alla fine della sua vita utile o che prevede di sostenere quando estingue una passività.

Nel paragrafo 7 sono state rettificate le seguenti definizioni:

Il valore ammortizzabile è il costo di un bene o il valore sostitutivo del costo, meno il suo valore residuo.

Il costo è l'importo pagato, monetario o equivalente, e il fair value (valore equo) di altri corrispettivi dati per acquisire un bene, al momento dell'acquisto o della produzione del bene stesso.

Il valore residuo di un'attività immateriale è il valore stimato che un'entità riceve in quel momento dalla sua dismissione, al netto dei costi stimati di dismissione, se questa fosse già al tempo e nella condizione attesa alla fine della sua vita utile.

La vita utile è:

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

(b) la quantità di produzione o il numero di unità similari che l'entità si aspetta di ottenere dal suo utilizzo.

Il paragrafo 18 e il titolo immediatamente precedente sono rettificati come segue:

Rilevazione e valutazione

18. La rilevazione di un elemento come attività immateriale richiede che l'entità dimostri che detto elemento soddisfi:

(a) la definizione di attività immateriale (vedere paragrafi 7-17);

e

(b) i criteri concernenti la rilevazione contenuti nel presente Principio (vedere paragrafi 19-55).

Questo è il caso dei costi sostenuti inizialmente per acquistare o generare un'attività immateriale internamente e quelli sostenuti successivamente per migliorare, sostituire una parte o fare una manutenzione della medesima.

IAS 16

È stato aggiunto il paragrafo 18A:

18A. La natura delle attività immateriali è tale che, in molti casi, non ci sono migliorie ad una attività o sostituzioni di una parte di un'attività. Di conseguenza, la maggior parte dei costi successivi probabilmente mantengono i benefici economici futuri incorporati in un'attività immateriale esistente piuttosto che soddisfare la definizione di un'attività immateriale e i criteri di rilevazione esposti nel presente Principio. Inoltre, è spesso difficile attribuire costi successivi direttamente a una specifica attività immateriale piuttosto che all'attività aziendale nel suo complesso. Perciò, solo raramente un costo successivo sostenuto dopo l'iniziale rilevazione di un'attività immateriale acquisita o dopo il completamento di un'attività immateriale generata internamente è da iscriverne nel valore contabile di un'attività. In conformità con le disposizioni del paragrafo 51, i costi successivi per marchi, testate giornalistiche, diritti di utilizzazione di titoli editoriali, elenchi di clienti, e altri beni nella sostanza simili (sia acquistati o generati internamente) sono sempre rilevati a conto economico quando sostenuti per evitare la rilevazione di un avviamento generato internamente.

Il paragrafo 24 è rettificato come segue:

24. Il costo di un'attività immateriale comprende:

- (a) il costo sostenuto per l'acquisto, inclusi qualsiasi dazio doganale e imposta sugli acquisti non rimborsabili, dopo avere dedotto qualsiasi sconto commerciale o di quantità;
- e
- (b) eventuali costi direttamente attribuibili per portare l'attività al suo uso prestabilito.

Sono stati aggiunti i paragrafi 24A-24D:

24A. Esempi di costi direttamente attribuibili sono:

- (a) i costi dei benefici per i dipendenti (come definito nello IAS 19 *Benefici per i dipendenti*) sostenuti direttamente per portare l'attività in funzionamento;
- e
- (b) onorari professionali.

24B. Esempi dei costi che non sono un costo di una attività immateriale sono:

- (a) i costi per l'introduzione di un nuovo prodotto o servizio (inclusi i costi pubblicitari e attività promozionali);
- (b) 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
- (c) spese generali e amministrative.

24C. La rilevazione dei costi nel valore contabile di un'attività immateriale cessa quando questa è nella condizione necessaria perchè sia in grado di funzionare nel modo inteso dalla direzione aziendale. Quindi, i costi sostenuti nell'utilizzare o reimpiegare un'attività immateriale non sono inclusi nel valore contabile di tale attività. Per esempio, i seguenti costi non sono inclusi nel valore contabile dell'attività immateriale:

- (a) i costi sostenuti mentre l'attività in grado di funzionare nel modo inteso dalla direzione aziendale deve ancora essere utilizzata;
- e
- (b) le perdite operative iniziali, quali quelle sostenute mentre si consolida la richiesta dei prodotti dell'attività.

- 24D. Alcune operazioni si svolgono in connessione con lo sviluppo di un'attività immateriale, ma non sono necessarie per portare l'attività nella condizione necessaria perché sia in grado di funzionare nel modo inteso dalla direzione aziendale. Tali operazioni accessorie possono verificarsi prima o durante le attività di sviluppo. Poiché le operazioni accessorie non sono necessarie per portare un'attività nella condizione necessaria perché questa sia in grado di funzionare nel modo inteso dalla direzione aziendale, i proventi e i relativi oneri di operazioni accessorie sono rilevati a conto economico e inclusi nelle loro rispettive classificazioni di proventi e oneri.

Il paragrafo 34 è rettificato come segue:

34. Una o più attività immateriali possono essere acquisiti in cambio di una o più attività non monetarie o di una loro combinazione. La seguente considerazione fa riferimento semplicemente a uno scambio di un'attività non monetaria con un'altra, ma si applica anche a tutti gli scambi descritti nella frase precedente. Il costo di tale attività immateriale è valutato al *fair value* (valore equo) a meno che (a) l'operazione di scambio manchi di sostanza commerciale o (b) né il *fair value* (valore equo) dell'attività ricevuta né quello dell'attività scambiata sia misurabile attendibilmente. L'attività acquisita è valutata in questo modo anche se un'entità non può eliminare immediatamente l'attività data in cambio. Se l'attività acquisita non è valutata al *fair value* (valore equo), il suo costo è misurato al valore contabile dell'attività data in cambio.

Sono stati aggiunti i paragrafi 34A e 34B:

- 34A. Un'entità determina se un'operazione di permuta ha sostanza commerciale considerando la misura in cui ci si attende che i suoi flussi finanziari futuri varino come risultato dell'operazione. Un'operazione di permuta ha sostanza commerciale se:

- (a) la configurazione (rischio, tempistica e importi) dei flussi finanziari dell'attività ricevuta differisce dalla configurazione dei flussi finanziari dell'attività trasferita;

o

- (b) il valore specifico dell'entità della porzione delle operazioni dell'entità interessata dai cambiamenti dell'operazione come risultato dello scambio;

e

- (c) la differenza in (a) o (b) è importante in merito al *fair value* (valore equo) delle attività scambiate.

Al fine di determinare se un'operazione di scambio ha sostanza commerciale, il valore specifico dell'entità della porzione delle operazioni di un'entità interessate dall'operazione devono riflettere i flussi finanziari al netto degli effetti fiscali. Il risultato di queste analisi può essere chiaro senza che un'entità debba svolgere calcoli dettagliati.

- 34B. Il paragrafo 19(b) specifica che per rilevare un'attività immateriale il costo dell'attività può essere valutato attendibilmente. Il *fair value* (valore equo) di un'attività immateriale per la quale non esistono operazioni comparabili di mercato è attendibilmente valutabile se (a) la variabilità di stime ragionevoli di *fair value* (valore equo) non è ampia per tale attività o se (b) le probabilità delle varie stime rientranti nel campo di oscillazione possono essere ragionevolmente valutate e utilizzate nella stima del *fair value* (valore equo). Se un'entità è in grado di determinare attendibilmente il *fair value* (valore equo) di un'attività ricevuta o l'attività scambiata, allora il *fair value* (valore equo) dell'attività scambiata è utilizzato per valutare il costo a meno che il *fair value* (valore equo) dell'attività ricevuta sia più chiaramente evidente.

Il paragrafo 35 è stato eliminato.

IAS 16

Il paragrafo 54 è rettificato come segue:

54. Il costo di un'attività immateriale generata internamente comprende tutti i costi direttamente attribuibili necessari per creare, produrre e preparare l'attività affinché sia in grado di funzionare nel modo inteso dalla direzione aziendale. Esempi di costi direttamente imputabili sono:

- (a) costi per materiali e servizi utilizzati o consumati nel generare l'attività immateriale;
- (b) i costi dei Benefici per i dipendenti (come definito nello IAS 19 *Benefici per i dipendenti*) derivanti dalla generazione delle attività immateriali;
- (c) imposte di registro per la tutela di un diritto legale;

e

- (d) l'ammortamento dei brevetti e delle licenze che sono utilizzati per generare le attività immateriali.

Lo IAS 23 *Oneri finanziari*, specifica i criteri per poter rilevare gli interessi come un elemento di costo di un'attività immateriale generata internamente.

Il titolo che precede i paragrafi 60-62 è stato eliminato.

I paragrafi 60 e 61 sono stati eliminati.

Il paragrafo 62 è stato eliminato, il suo contenuto è stato spostato al paragrafo 18A.

Il titolo che precede il paragrafo 63 è rettificato come segue:

Valutazione dopo la rilevazione

I paragrafi 76 e 77 sono rettificati come segue:

76. *Se il valore contabile di un'attività immateriale è aumentato a seguito di una rideterminazione del valore, l'incremento deve essere accreditato direttamente a patrimonio netto sotto la voce eccedenza (surplus) di rivalutazione. Tuttavia, l'aumento deve essere rilevato nel conto economico nella misura in cui esso ripristina una diminuzione di una rivalutazione della stessa attività rilevata precedentemente nel conto economico.*

77. *Se il valore contabile di un'attività immateriale è diminuito a seguito di una rideterminazione dei valori, la diminuzione deve essere rilevata nel conto economico. Tuttavia, la diminuzione deve essere addebitata direttamente al patrimonio netto come eccedenza (surplus) di rivalutazione nella misura in cui vi siano eventuali saldi a credito nella riserva di rivalutazione in riferimento a tale attività.*

I paragrafi 79 e 80 sono rettificati come segue:

79. *Il valore da ammortizzare di un'attività immateriale deve essere ripartito sistematicamente lungo il corso della migliore stima della vita utile. Vi è la presunzione relativa che la vita utile di un'attività immateriale non supererà i venti anni dalla data in cui l'attività è disponibile per l'uso. Il processo di ammortamento deve iniziare nel momento in cui l'attività è disponibile per l'uso. L'ammortamento deve cessare quando l'attività è eliminata contabilmente.*

80. L'ammortamento è rilevato anche se si è verificato un aumento, per esempio, del *fair value* (valore equo) o del valore recuperabile dell'attività. Sono presi in considerazione molti fattori nel determinare la vita utile di un'attività immateriale, incluso:

- (a) l'utilizzo atteso dell'attività da parte dell'entità e se l'attività possa eventualmente essere gestita efficacemente da un altro gruppo dirigente dell'impresa;

- (b) i cicli di vita produttiva tipici dell'attività e le informazioni pubbliche sulle stime delle vite utili di tipologie simili attività che sono utilizzate in un modo simile;
 - (c) l'obsolescenza tecnica, tecnologica, commerciale o di altro tipo;
 - (d) la stabilità del settore economico in cui l'attività opera e i cambiamenti di domanda nel mercato dei prodotti o servizi originati dall'attività;
 - (e) le azioni che si suppone i concorrenti effettivi o potenziali effettueranno;
 - (f) il livello delle spese di mantenimento necessarie per ottenere i benefici economici futuri attesi dall'attività e la capacità e l'intenzione dell'entità di raggiungere tale livello;
 - (g) il periodo di controllo sull'attività e i limiti legali o simili all'utilizzo dell'attività, quali le date di conclusione dei rapporti di locazione connessi;
- e
- (h) se la vita utile dell'attività dipenda dalla vita utile di altre attività dell'entità.

I paragrafi 88-90 sono rettificati come segue:

88. ***Il criterio di ammortamento utilizzato deve riflettere le modalità con le quali si suppone che i benefici economici futuri del bene siano utilizzati dall'entità. Se tali modalità non possono essere determinate attendibilmente, deve essere utilizzato il metodo a quote costanti. La quota di ammortamento deve essere rilevata in ogni esercizio nel conto economico, a meno che un altro Principio permetta o richieda che questa sia inserita nel valore contabile di un'altra attività.***
89. Possono essere utilizzati più metodi di ammortamento per imputare il valore ammortizzato di un'attività sistematicamente lungo il corso della vita utile. Tali metodi includono il metodo a quote costanti, il metodo scalare decrescente e il metodo per unità di prodotto. Il metodo utilizzato è scelto in base alla modalità attese di consumo dei benefici economici futuri generati da un bene ed è applicato coerentemente da esercizio a esercizio, a meno che ci sia un cambiamento nella modalità attese di consumo di tali benefici economici futuri. Raramente, se non addirittura mai, vi è una convincente evidenza a sostegno di un metodo di ammortamento delle attività immateriali che si concretizzano in un ammortamento accumulato di importo inferiore rispetto a quello derivante dall'applicazione del metodo a quote costanti.
90. L'ammortamento è solitamente rilevato nel conto economico. Tuttavia, alcune volte i benefici economici futuri contenuti in un'attività sono assorbiti nella produzione di altre attività. In questo caso, la quota di ammortamento costituisce parte del costo dell'altra attività ed è inclusa nel suo valore contabile. Per esempio, l'ammortamento delle attività immateriali utilizzate in un processo produttivo è incluso nel valore contabile delle rimanenze (vedere IAS 2 *Rimanenze*).

Il paragrafo 93 è rettificato come segue:

93. Una stima del valore residuo di un'attività si basa su un importo recuperabile dalla dismissione utilizzando i prezzi in vigore alla data della stima per la vendita di una attività simile che è giunta alla fine della sua vita utile e ha funzionato in condizioni simili a quelle in cui l'attività sarà utilizzata. Il valore residuo è rivisto almeno a ogni chiusura d'esercizio. Un cambiamento nel valore residuo dell'attività è contabilizzato come un cambiamento nella stima contabile secondo quanto previsto dallo IAS 8 *Principi contabili, Cambiamenti nelle stime contabile ed errori*.

È stato aggiunto il paragrafo 93A:

- 93A. Il valore residuo di un'attività immateriale può aumentare a un importo pari a o maggiore del valore contabile dell'attività. Se si verifica, la quota di ammortamento dell'attività è zero a meno che e fino a che il suo valore residuo successivamente diminuisce a un importo inferiore al valore contabile dell'attività.

IAS 16

I paragrafi 94 e 95 sono rettificati come segue:

94. *Il periodo e il metodo di ammortamento devono essere riesaminati almeno a ogni chiusura di esercizio. Se la vita utile attesa dell'attività si rivela differente rispetto alle stime precedentemente effettuate, il periodo di ammortamento deve essere conseguentemente modificato. Se vi è stato un significativo cambiamento nelle modalità di consumo dei benefici economici futuri attesi derivanti dall'attività, il metodo di ammortamento deve essere modificato al fine di poter riflettere il cambiamento avvenuto. Tali cambiamenti devono essere contabilizzati come cambiamenti nelle stime contabili secondo quanto previsto dallo IAS 8.*
95. *Nel corso della vita di un'attività immateriale, può divenire palese che la stima della vita utile risulti non appropriata. Per esempio, la rilevazione di una perdita per riduzione di valore può indicare che il periodo di ammortamento deve essere modificato.*

I paragrafi 103 e 104 sono rettificati come segue:

103. *Un'attività immateriale deve essere stornata:*

(a) *alla dismissione;*

o

(b) *quando nessun beneficio economico futuro è atteso per il suo utilizzo o dismissione.*

104. *L'utile o la perdita derivante dallo storno di un'attività immateriale deve essere determinato come la differenza tra il ricavo netto della disposizione, qualora ve ne sia, e il valore contabile dell'attività. Esso deve essere incluso nell'utile o nella perdita quando l'attività è stornata (a meno che lo IAS 17 disponga diversamente per la vendita e la retrolocazione). Gli utili non devono essere classificati come ricavi.*

Sono stati aggiunti i paragrafi 104A-104C:

104A. La dismissione di un elemento di attività immateriali può verificarsi in una serie di modi (per es. tramite vendita, la stipulazione di un contratto di leasing finanziario o con una donazione. Nel determinare la data della cessazione di una tale attività, un'entità applica i criteri nello IAS 18 Ricavi per la rilevazione dei ricavi dalla vendita dei beni. Lo IAS 17 si applica alla cessazione con la vendita o la retrolocazione.

104B. Se secondo il principio di rilevazione nel paragrafo 19 un'entità rileva nel valore contabile di un'attività il costo di una sostituzione per una parte di un'attività immateriale, allora storna il valore contabile della parte sostituita. Se per un'entità non è possibile determinare il valore contabile della parte sostituita, può utilizzare il costo della sostituzione come un'indicazione di quello che era il costo della parte sostituita al momento in cui è stata acquistata o generata internamente.

104C. Il corrispettivo da ricevere per la dismissione di un'attività immateriale è rilevato inizialmente al *fair value* (valore equo). Se il pagamento per l'attività immateriale viene differito, il corrispettivo ricevuto è rilevato inizialmente all'equivalente monetario del prezzo. La differenza tra il valore nominale del corrispettivo e il prezzo equivalente per contanti è rilevato come interesse attivo secondo quanto previsto dallo IAS 18 che riflette l'effettivo rendimento originato dal credito.

Il paragrafo 105 è stato eliminato.

Il paragrafo 106 è rettificato come segue:

106. Un ammortamento non cessa quando l'attività immateriale non è più utilizzata o è posseduta per dismissione a meno che l'attività sia stata ammortizzata completamente.

Nel paragrafo 107, la frase «*L'informazione comparativa non è richiesta*» è stata cancellata.

Il paragrafo 111 (e) è rettificato come segue:

(e) *l'importo degli impegni contrattuali per l'acquisizione di attività immateriali.*

Il paragrafo 113 (a)(iii) è rettificato come segue:

(iii) il valore contabile che sarebbe stato rilevato se la classe rivalutata di attività immateriali fosse stata iscritta secondo le disposizioni del trattamento contabile di riferimento esposto nel paragrafo 63;

e

Il paragrafo 113(b) è rettificato come segue ed è stato aggiunto il paragrafo 113(c):

(b) l'importo dell'eccedenza di rivalutazione (surplus) che fa riferimento alle attività immateriali all'inizio e alla fine dell'esercizio, indicando i cambiamenti avvenuti nel corso dell'esercizio e qualsiasi limitazione relativa alla distribuzione agli azionisti;

e

(c) i metodi e le significative assunzioni applicate nella stima delle attività del fair value (valore equo).

È stato aggiunto il paragrafo 121A:

121A. Le disposizioni dei paragrafi 34-34B riguardanti la valutazione iniziale di un'attività immateriale acquisita in un'operazione di scambio di attività devono essere applicati prospetticamente soltanto alle operazioni future.

A7. SIC-13 *Imprese a controllo congiunto – Conferimenti in natura da parte dei partecipanti al controllo* è rettificato come esposto di seguito.

I paragrafi 5 e 6 sono rettificati come segue:

5. Nell'applicare lo IAS 31.48 ai conferimenti non monetari dati a una ICC in cambio di una partecipazione azionaria nella ICC, un partecipante al controllo deve imputare al conto economico dell'esercizio la quota dell'utile o della perdita attribuibile alla partecipazione azionaria degli altri partecipanti al controllo a eccezione di quando:

(a) i rischi e i benefici significativi delle proprietà dell'attività (delle attività) non monetaria conferita non sono stati trasferiti alla ICC;

o

(b) l'utile o la perdita derivante dal conferimento non monetario non possono essere valutati attendibilmente;

o

(c) l'operazione di conferimento manca di sostanza commerciale, come quel termine è descritto nello IAS 16 *Immobili, impianti e macchinari*.

Se le eccezioni (a), (b) o (c) si applicano l'utile o la perdita è considerato come non realizzato e quindi non è realizzato nel conto economico a meno che non si applichi anche il paragrafo 6.

6. Se, oltre a ricevere una partecipazione nella ICC, un partecipante al controllo riceve attività monetarie o attività non monetarie in riferimento all'operazione deve essere rilevata in conto economico un'appropriata porzione dell'utile o della perdita.

Dopo che il paragrafo della **Data di entrata in vigore**, vengono inseriti i paragrafi 14 e 15 come di seguito:

14. Le rettifiche alla contabilizzazione per le operazioni di contributo non monetarie specificate nel paragrafo 5 devono essere applicate prospetticamente alle operazioni future.

IAS 16

15. Un'entità deve applicare le rettifiche a questa Interpretazione fatta dallo IAS 16 *Immobili, impianti e macchinari* per gli esercizi che hanno inizio il 1 gennaio 2005. Se un'entità applica tale Principio a un esercizio antecedente tale data, deve applicare anche queste rettifiche a tale esercizio antecedente.
- A8. Nel SIC-21 *Imposte sul reddito-Cambiamenti nella posizione fiscale di una impresa o dei suoi azionisti*, i paragrafi 3 - 5 sono rettificati come segue:
3. La problematica consiste nel definire come interpretare il termine "recupero" con riferimento a un'attività che non è ammortizzata (attività non ammortizzabile) e che è rivalutata secondo quanto previsto dal paragrafo 31 dello IAS 16.
 4. Questa Interpretazione inoltre si applica agli investimenti immobiliari che sono riportati ai valori rivalutati secondo lo IAS 40.33, ma che sarebbero considerati non ammortizzabili se si fosse applicato lo IAS 16.
 5. Le passività o le attività fiscali differite che originano dalla rivalutazione di un'attività ritenuta ammortizzabile secondo quanto previsto dallo IAS 16.31 devono essere quantificate facendo riferimento agli effetti fiscali che deriverebbero dal recupero del valore contabile di quell'attività attraverso una vendita, indipendentemente dal criterio di valutazione del valore contabile di tale attività. In relazione a ciò, se la normativa fiscale prevede una specifica aliquota fiscale applicabile all'importo imponibile originato dalla vendita di un bene, la quale risulta differente rispetto all'aliquota fiscale applicabile all'importo imponibile originato dall'uso del bene, l'aliquota applicata in precedenza è utilizzata nella quantificazione della passività o della attività fiscale differita collegata ad attività non ammortizzabili.
- A9. [Modifica non applicabile alla parte normativa del Principio]
- A10. Nel SIC-32 *Attività immateriali-Costi connessi a siti Web*, il paragrafo 9(d) è rettificato come segue:
- (d) La fase operativa inizia una volta che lo sviluppo del sito Web è completato. Le spese sostenute in tale fase devono essere rilevate come un costo quando sono sostenute a meno che queste non soddisfino le condizioni di rilevazione cui allo IAS 38.19.
- A11. A dicembre 2002 il Board ha pubblicato l'Exposure Draft delle Modifiche proposte allo IAS 36 *Riduzione durevole di valore delle attività*. Le rettifiche proposte dal Board allo IAS 36 e lo IAS 38 riflettono i cambiamenti relativi alle sue decisioni nel progetto *Aggregazioni aziendali*. Poiché tale progetto è ancora in via di sviluppo, i cambiamenti proposti non sono contemplati nelle rettifiche allo IAS 36 e allo IAS 38 inclusi in questa appendice.
- A12. A luglio 2003 il Board ha pubblicato ED 4 *Disposal of Non-current Assets and Presentation of Discontinued Operations* in cui ha proposto le rettifiche allo IAS 38 e allo IAS 40 *Investimenti immobiliari*. Tali cambiamenti proposti non sono riflessi nelle rettifiche allo IAS 38 e allo IAS 40 inclusi in questa appendice.
-

Ias 38 (rivisto nel marzo 2004)

Attività immateriali

SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	1
Ambito di applicazione	2-7
Definizioni	8-17
Attività immateriali	9-17
Identificabilità	11-12
Controllo	13-16
Benefici economici futuri	17
Rilevazione e valutazione	18-67
Acquisizioni distinte	25-32
Attività acquisita come parte di un'aggregazione aziendale	33-43
Misurazione del fair value (valore equo) di attività immateriali acquisite in un'aggregazione aziendale	35-41
Spese successive relative ad un progetto di ricerca e sviluppo in corso acquisito	42-43
Acquisizioni per mezzo di contributi pubblici	44
Permute di attività	45-47
Avviamento generato internamente	48-50
Attività immateriali generate internamente	51-67
Fase di ricerca	54-56
Fase di sviluppo	57-64
Costo di un'attività immateriale generata internamente	65-67
Rilevazione di un costo	68-71
Costi sostenuti in passato che non devono essere rilevati come attività	71
Valutazione dopo la rilevazione iniziale	72-87
Modello del costo	74
Modello della rideterminazione del valore	75-87
Vita utile	88-96
Attività immateriali con vita utile finita	97-106
Periodo e metodo di ammortamento	97-99
Valore residuo	100-103
Revisione del periodo e del metodo di ammortamento	104-106

	Paragrafi
Attività immateriali con vita utile indefinita	107-110
Revisione della stima della vita utile	109-110
Recuperabilità del valore contabile – perdite per riduzione durevole di valore	111
Cessazioni e dismissioni	112-117
Informazioni integrative	118-128
Generale	118-123
Attività immateriali valutate dopo la rilevazione iniziale utilizzando il modello della rideterminazione del valore	124 -125
Spese di ricerca e sviluppo	126-127
Informazioni aggiuntive	128
Disposizioni transitorie e data di entrata in vigore	129 -132
Permuta di attività similari	131
Applicazione anticipata	132
Sostituzione dello IAS 38 (emesso nel 1998)	133

Il presente Principio rivisto nella sostanza sostituisce lo IAS 38 (1998) *Attività immateriali* e dovrebbe essere applicato:

- (a) all'acquisizione delle attività immateriali acquisite in aggregazioni aziendali per le quali l'accordo è avvenuto in data 31 marzo 2004 o successiva.
- (b) a tutte le altre attività immateriali, a partire dagli esercizi che hanno inizio dal 31 marzo 2004 o da data successiva.

E' incoraggiata una applicazione anticipata.

FINALITÀ

1. La finalità del presente Principio è quella di definire il trattamento contabile delle attività immateriali non specificatamente trattate in altri Principi. Il presente Principio richiede che le entità rilevino un'attività immateriale se, e solo se, vengono soddisfatte specifiche condizioni. Il Principio precisa, inoltre, come determinare il valore contabile delle attività immateriali e richiede alcune informazioni specifiche in merito alle attività immateriali.

AMBITO DI APPLICAZIONE

2. **Il presente Principio deve essere applicato per la contabilizzazione di attività immateriali, eccetto che per:**

- (a) **le attività immateriali che rientrano nell'ambito di applicazione di un altro Principio;**

IAS 38

(b) **le attività finanziarie, come definite nello IAS 39 Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione;**

e

(c) **i diritti minerari e le spese di esplorazione o sviluppo ed estrazione di minerali, gas naturale e risorse naturali simili non rigenerabili.**

3. Se un altro Principio prescrive la contabilizzazione di una specifica tipologia di attività immateriale, l'entità applica quel Principio, invece che il presente Principio. Per esempio, il presente Principio non si applica a:
- (a) le attività immateriali possedute da un'entità e destinate a essere cedute nel normale svolgimento dell'attività (vedere IAS 2 *Rimanenze* e IAS 11 *Commesse a lungo termine*).
 - (b) le attività fiscali differite (vedere IAS 12 *Imposte sul reddito*).
 - (c) i contratti di locazione che rientrano nell'ambito di applicazione dello IAS 17 *Leasing*;
 - (d) le attività derivanti da benefici per i dipendenti (vedere IAS 19 *Benefici per i dipendenti*).
 - (e) le attività finanziarie come definite dallo IAS 39. La rilevazione e la valutazione di alcune attività finanziarie sono trattate dagli IAS 27 *Bilancio consolidato e separato*, IAS 28 *Partecipazioni in società collegate* e IAS 31 *Partecipazioni in joint venture*.
 - (f) l'avviamento acquisito in un'aggregazione aziendale (vedere IFRS 3 *Aggregazioni aziendali*).
 - (g) costi di acquisizione differiti e attività immateriali derivanti dai diritti contrattuali dell'assicuratore in contratti assicurativi che rientrano nell'ambito dell'IFRS 4 *Contratti assicurativi*. L'IFRS 4 prescrive le informazioni integrative specifiche per quei costi di acquisizione differiti ma non per quelle attività immateriali. Quindi, le disposizioni per le informazioni integrative nel presente Principio si applicano a tali attività immateriali.
 - (h) le attività immateriali non correnti classificate come possedute per la vendita (o incluse in un gruppo in dismissione che è classificato come posseduto per la vendita) secondo quanto previsto dall'IFRS 5 *Attività non correnti possedute per la vendita e attività cessate*.
4. Alcune attività immateriali possono essere contenute in oggetti di consistenza fisica quali per esempio possono essere un compact disc (nel caso di un software per computer), una documentazione legale (nel caso di una licenza o di un brevetto) o un filmato. Per determinare se un'attività che incorpora elementi sia immateriali che materiali debba essere trattata secondo le disposizioni dello IAS 16 *Immobili, impianti e macchinari* o come un'attività immateriale secondo, invece, le disposizioni del presente Principio, l'entità usa un giudizio soggettivo per valutare quale sia l'elemento più significativo. Per esempio, un software per il controllo computerizzato di una macchina utensile che non può operare senza quello specifico software è una parte integrante dell'hardware cui è collegato e, quindi, è trattato come un elemento di immobili, impianti e macchinari. Nello stesso modo è trattato il sistema operativo di un computer. Quando il software non è parte integrante dell'hardware cui è collegato, il software viene trattato come un'attività immateriale.
5. Il presente Principio si applica, fra l'altro, anche alle spese di pubblicità, formazione, avviamento, attività di ricerca e sviluppo. Le attività di ricerca e sviluppo sono rivolte allo sviluppo di conoscenze. Perciò, sebbene tali attività possano concretizzarsi in beni di consistenza fisica (per es., un prototipo), la componente fisica dell'attività risulta secondaria rispetto alla sua componente immateriale, ossia la conoscenza in esso contenuta.
6. Nel caso di un'operazione di leasing finanziario, l'attività oggetto del contratto può essere sia materiale sia immateriale. Dopo l'iniziale rilevazione, il locatario contabilizza l'attività immateriale posseduta tramite leasing finanziario secondo quanto previsto dal presente Principio. Diritti derivanti da accordi di licenze per oggetti quali film cinematografici, videocassette, opere letterarie, brevetti e diritti d'autore sono esclusi dall'ambito di applicazione dello IAS 17 e rientrano nell'ambito di applicazione del presente Principio.

7. Esclusioni dall'ambito di applicazione di un Principio possono verificarsi se le attività od operazioni sono così specifiche da dar luogo a problematiche contabili che potrebbero necessitare di un diverso trattamento. Tali problemi sorgono nella contabilizzazione delle spese di esplorazione, o sviluppo ed estrazione dei giacimenti di petrolio, gas e minerali per le industrie estrattive e nel caso di contratti assicurativi. Perciò, il presente Principio non si applica alle spese sostenute in tali attività e contratti. Tuttavia, si applica ad altre attività immateriali utilizzate (quali, per esempio, software per computer), e altre spese sostenute (quali, per esempio, costi di avvio), in industrie estrattive o dagli assicuratori.

DEFINIZIONI

8. *I termini seguenti sono usati nel presente Principio con i significati indicati:*

Il mercato attivo è un mercato in cui esistono tutte le seguenti condizioni:

(a) *gli elementi commercializzati sul mercato risultano omogenei;*

(b) *acquirenti e venditori disponibili possono essere normalmente trovati in qualsiasi momento;*

e

(c) *i prezzi sono disponibili al pubblico.*

La data dell'accordo per un'aggregazione aziendale è la data in cui si raggiunge un accordo sostanziale tra i partecipanti e, nel caso di entità quotate l'accordo viene comunicato al pubblico. Nel caso di un'offerta di acquisto ostile, la prima data in cui si raggiunge un accordo sostanziale tra i partecipanti è la data in cui un numero sufficiente di soci dell'acquisita hanno accettato l'offerta dell'acquirente tale che l'acquirente detenga il controllo dell'acquisita.

L'ammortamento è la ripartizione sistematica delle quote di ammortamento di un'attività immateriale lungo il corso della sua vita utile.

L'attività è una risorsa:

(a) *controllata dall'entità in conseguenza di eventi passati;*

e

(b) *dalla quale sono attesi benefici economici futuri per l'entità.*

Il valore contabile è l'ammontare al quale un'attività è rilevata nello stato patrimoniale dopo aver dedotto l'ammortamento e le connesse perdite per riduzione durevole di valore accumulati.

Il costo è l'importo monetario o equivalente corrisposto o il fair value (valore equo) di altri corrispettivi dati per acquisire un'attività al momento dell'acquisto o della costruzione, o quando applicabile, l'importo attribuito a tale attività al momento della rilevazione iniziale secondo quanto previsto dalle disposizioni specifiche di altri IFRS, per es. IFRS 2 Pagamenti basati su azioni.

Il valore ammortizzabile è il costo di un'attività o altro valore sostitutivo del costo, al netto del suo valore residuo.

Lo sviluppo è l'applicazione dei risultati della ricerca o di altre conoscenze a un piano o a un progetto per la produzione di materiali, dispositivi, processi, sistemi o servizi, nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione.

IAS 38

Il valore specifico per l'entità è il valore attuale dei flussi finanziari che l'entità prevede di ottenere dall'uso continuato di un'attività e dalla sua dismissione alla fine della sua vita utile o prevede di sostenere quando estingue una passività.

Il fair value (valore equo) di un'attività è il corrispettivo al quale essa può essere scambiata in una libera transazione fra parti consapevoli e disponibili.

Una perdita per riduzione durevole di valore è l'ammontare per il quale il valore contabile di un'attività eccede il valore recuperabile.

Un'attività immateriale è un'attività non monetaria identificabile priva di consistenza fisica.

Le attività monetarie sono il denaro posseduto e le attività da incassarsi in ammontari di denaro prefissati o determinabili.

La ricerca è un'indagine originale e pianificata intrapresa con la prospettiva di conseguire nuove conoscenze e scoperte, scientifiche o tecniche.

Il valore residuo di un'attività immateriale è l'ammontare stimato che l'entità otterrebbe attualmente dalla dismissione dell'attività, dopo avere dedotto i costi stimati della dismissione, qualora l'attività avesse già l'età e fosse nella condizione prevista alla fine della sua vita utile.

La vita utile è alternativamente:

(a) il periodo di tempo nel quale ci si attende che un'attività sarà utilizzata dall'entità;

o

(b) il numero delle unità prodotte o altrimenti ricavabili che l'entità si aspetta di ottenere dall'utilizzo dell'attività.

Attività immateriali

9. Le entità frequentemente consumano risorse o contraggono debiti per l'acquisizione, lo sviluppo, il mantenimento o il miglioramento di risorse immateriali quali, per esempio, le conoscenze scientifiche o tecniche, la progettazione e l'attuazione di nuovi processi o sistemi, le licenze, il patrimonio intellettuale, le conoscenze di mercato e i marchi (inclusi i nomi del prodotto e i titoli editoriali). Esempi comuni di elementi compresi in queste ampie voci sono i software per computer, i brevetti, i diritti d'autore, i filmati cinematografici, le anagrafiche clienti, i diritti ipotecari, le licenze di pesca, le quote di importazioni, le concessioni in *franchising*, le relazioni commerciali con clienti o fornitori, la fidelizzazione della clientela, le quote di mercato e i diritti di marketing.
10. Non tutti gli elementi elencati nel paragrafo 9 soddisfano la definizione di attività immateriale, ossia l'identificabilità, il controllo della risorsa in oggetto e l'esistenza di benefici economici futuri. Se uno degli elementi che rientrano nell'ambito del presente Principio non soddisfa la definizione data di attività immateriale, la spesa per acquisire o generare la stessa internamente è rilevata come un costo nell'esercizio in cui è stata sostenuta. Tuttavia, se l'elemento è acquisito tramite un'aggregazione aziendale, esso costituisce parte integrante dell'avviamento rilevato alla data dell'acquisizione (vedere paragrafo 68).

Identificabilità

11. La definizione di un'attività immateriale richiede che questa sia identificabile per poter essere distinta dall'avviamento. L'avviamento acquisito in un'aggregazione aziendale rappresenta un pagamento effettuato dall'acquirente quale anticipazione di futuri benefici economici derivanti da attività che non sono in grado di essere identificate individualmente e rilevate separatamente. Questi possono risultare dalla sinergia tra attività identificabili acquisite o da attività che, singolarmente, non hanno le caratteristiche per poter essere rilevate in bilancio ma per le quali l'acquirente è pronto a sostenere egualmente un pagamento nell'ambito dell'aggregazione aziendale.

12. **Un'attività soddisfa il criterio di identificabilità nella definizione dell'attività immateriale quando questa:**
- (a) **è separabile, ossia capace di essere separata o scorporata dall'entità e venduta, trasferita, data in licenza, locata o scambiata, sia individualmente che insieme al relativo contratto, attività o passività;**
- o
- (b) **deriva da diritti contrattuali o altri diritti legali indipendentemente dal fatto che tali diritti siano trasferibili o separabili dall'entità o da altri diritti e obbligazioni.**

Controllo

13. L'entità ha il controllo di un'attività se l'entità ha il potere di usufruire dei benefici economici futuri derivanti dalla risorsa in oggetto e può, inoltre, limitare l'accesso a tali benefici da parte di terzi. La capacità dell'entità di controllare i benefici economici futuri derivanti da un'attività immateriale trae origine, in genere, da diritti legali che sono tutelabili in sede giudiziale. In assenza di diritti legali, è più difficile dimostrare che esiste controllo. Tuttavia, la tutela giuridica di un diritto non è una condizione necessaria per il controllo poiché l'entità può essere in grado di controllare i benefici economici futuri in qualche altra maniera.
14. La conoscenza del mercato e la conoscenza tecnica possono dar luogo a benefici economici futuri. L'entità controlla questi benefici se, per esempio, tali conoscenze sono protette da diritti legali quali diritti di autore, restrizioni ad accordi commerciali (qualora permessi) o un obbligo legale da parte dei dipendenti di rispettare obblighi di riservatezza.
15. L'entità può disporre di personale dotato di particolari competenze e può essere in grado di identificare ulteriori miglioramenti delle competenze che conducono a benefici economici futuri attraverso programmi di formazione. L'entità può inoltre aspettarsi che il personale continuerà a mettere a disposizione della stessa le proprie competenze. Tuttavia, solitamente un'entità non ha un controllo sufficiente sugli attesi benefici economici futuri derivanti da un gruppo di dipendenti con particolari competenze e dalla formazione affinché questi elementi soddisfino la definizione di attività immateriale. Per una simile ragione, non è verosimile che specifiche capacità direttive o elevate abilità tecniche soddisfino la definizione di attività immateriale, a meno che queste siano soggette a tutela giuridica in merito al loro utilizzo e all'ottenimento dei connessi benefici economici futuri attesi, e che soddisfino anche le restanti parti della definizione.
16. L'entità può avere un portafoglio clienti o una quota di mercato e prevede che, grazie agli sforzi compiuti nel costruire le relazioni e la fedeltà commerciale con la clientela, i clienti continueranno a intrattenere rapporti commerciali con l'entità medesima. Tuttavia, in assenza di diritti legali a tutela, o altri mezzi di controllo, della fedeltà commerciale della clientela, l'entità solitamente non ha un sufficiente controllo sui benefici economici attesi derivanti dalle relazioni e dalla fedeltà commerciale perché tali elementi (per es. portafoglio clienti, quote di mercato, relazioni commerciali e fedeltà della clientela) soddisfino la definizione di attività immateriale. In assenza di diritti legali per proteggere i rapporti con la clientela, le operazioni di scambio per tutelare tali rapporti o altre simili relazioni non contrattuali con la clientela (se non rientranti nell'ambito di un'aggregazione aziendale) provarono evidenza che nonostante tutto l'entità è in grado di controllare i benefici economici futuri attesi derivanti dalle relazioni con la clientela. Poiché tali operazioni di scambio, inoltre, sono evidenza che i rapporti con la clientela sono separabili, tali relazioni con la clientela soddisfano la definizione di attività immateriale.

Benefici economici futuri

17. I benefici economici futuri derivanti da un'attività immateriale possono includere i proventi originati dalla vendita di prodotti o servizi, i risparmi di costo od altri benefici derivanti dall'utilizzo dell'attività da parte dell'entità. Per esempio, l'uso della proprietà intellettuale in un processo produttivo può nel futuro ridurre i costi di produzione piuttosto che incrementarne i proventi.

RILEVAZIONE E VALUTAZIONE

18. La rilevazione di un elemento come attività immateriale richiede che l'entità dimostri che detto elemento soddisfi:

(a) la definizione di attività immateriale (vedere paragrafi 8-17);

e

(b) i criteri di rilevazione (vedere paragrafi 21-23).

Questa disposizione si applica ai costi sostenuti inizialmente per acquistare o generare internamente un'attività immateriale e a quelli sostenuti successivamente per aggiungere, sostituire una parte ovvero effettuare la manutenzione.

19. I paragrafi 25-32 trattano l'applicazione dei criteri di rilevazione alle attività immateriali acquisite separatamente, e i paragrafi 33-43 trattano la loro applicazione alle attività immateriali acquisite in un'aggregazione aziendale. Il paragrafo 44 tratta la valutazione iniziale di attività immateriali acquisite per mezzo di un contributo pubblico, i paragrafi 45-47 delle permutate di attività, e i paragrafi 48-50 il trattamento dell'avviamento generato internamente. I paragrafi 51-67 trattano la rilevazione iniziale e la valutazione delle attività immateriali generate internamente.

20. La natura delle attività immateriali è tale che, in molti casi, non ci sono incrementi a una tale attività o sostituzioni di una sua parte. Di conseguenza, la maggior parte delle spese successive sono probabilmente sostenute per il mantenimento dei benefici economici futuri attesi compresi in un'attività immateriale esistente piuttosto che soddisfare la definizione di attività immateriale e i criteri di rilevazione nel presente Principio. Inoltre, è spesso difficile attribuire spese successive direttamente a una specifica attività immateriale piuttosto che all'attività aziendale nel suo complesso. Perciò, solo raramente una spesa successiva - sostenuta dopo l'iniziale rilevazione di un'attività immateriale acquisita o dopo il completamento di un'attività immateriale generata internamente - sarà rilevata nel valore contabile di un'attività. Coerentemente con le disposizioni del paragrafo 63, le spese successive per marchi, testate giornalistiche, diritti di utilizzazione di titoli editoriali, anagrafiche clienti e altri elementi simili nella sostanza (sia acquistati o generati internamente) sono sempre imputati al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti. Ciò perché tale spesa non può essere distinta dalle spese per sviluppare l'attività aziendale nel suo complesso.

21. **Un'attività immateriale deve essere rilevata come tale se, e solo se:**

(a) *è probabile che affluiranno all'entità benefici economici futuri attesi attribuibili all'attività;*

e

(b) *il costo dell'attività può essere misurato attendibilmente.*

22. **L'entità deve valutare la probabilità che si verifichino benefici economici futuri usando presupposti ragionevoli e sostenibili che rappresentano la migliore stima della direzione aziendale dell'insieme di condizioni economiche che esisteranno nel corso della vita utile dell'attività.**

23. L'entità si comporta con discernimento nel valutare il grado di probabilità connesso al flusso di benefici economici attribuibili all'utilizzo dell'attività sulla base delle fonti d'informazione disponibili al tempo della rilevazione iniziale, dando un maggior peso alle fonti d'informazione esterne.

24. **Un'attività immateriale deve essere misurata inizialmente al costo.**

Acquisizioni distinte

25. Normalmente, il prezzo che un'entità paga per acquisire separatamente un'attività immateriale riflette le aspettative circa la probabilità che i futuri benefici economici attesi incorporati nell'attività affluiranno all'entità. In altre parole, l'effetto della probabilità si riflette nel costo dell'attività. Quindi, il criterio di rilevazione basato sulla probabilità nel paragrafo 21(a) si considera sempre soddisfatto per le attività immateriali acquisite separatamente.
26. Inoltre, il costo di un'attività immateriale acquisita separatamente generalmente può essere determinato attendibilmente. Ciò è particolarmente vero nel caso in cui il corrispettivo dell'acquisto sia denaro liquido o altre attività monetarie.
27. Il costo di un'attività immateriale acquisita separatamente include:
- (a) il suo prezzo di acquisto, inclusi eventuali dazi all'importazione e imposte su acquisti non recuperabili, dopo avere dedotto sconti commerciali e abbuoni;
 - e
 - (b) qualunque costo diretto per predisporre l'attività per l'inteso utilizzo.
28. Esempi di costi direttamente attribuibili sono:
- (a) i costi dei benefici per i dipendenti (come definiti nello IAS 19 *Benefici per i dipendenti*) sostenuti direttamente per portare l'attività in condizioni normali di funzionamento;
 - (b) gli onorari professionali sostenuti direttamente per portare l'attività in condizioni normali di funzionamento;
 - e
 - (c) i costi per verificare se l'attività sta funzionando adeguatamente.
29. Esempi di costi che non sono parte del costo di un'attività immateriale sono:
- (a) i costi per introdurre un nuovo prodotto o servizio (inclusi i costi pubblicitari e attività di promozione);
 - (b) i costi per gestire l'impresa in una nuova località o con un nuovo tipo di clientela (inclusi i costi di formazione del personale);
 - e
 - (c) le spese generali e amministrative ed altri oneri indiretti.
30. La rilevazione dei costi nel valore contabile di un'attività immateriale cessa quando l'attività è nella condizione necessaria perché sia in grado di operare nel modo inteso dalla direzione aziendale. Quindi, i costi sostenuti nell'utilizzare o reimpiantare un'attività immateriale non sono inclusi nel valore contabile di tale attività. Per esempio, i seguenti costi non sono inclusi nel valore contabile dell'attività immateriale:
- (a) i costi sostenuti nel periodo in cui l'attività, pur potendo operare nel modo inteso dalla direzione aziendale non è stata ancora messa in uso;
 - e
 - (b) le perdite operative iniziali, quali quelle sostenute nel periodo in cui si forma la domanda per la produzione dell'attività.

IAS 38

31. Alcune operazioni si verificano in connessione con lo sviluppo di un'attività immateriale, ma non sono necessarie per portare l'attività nella condizione necessaria per operare nel modo inteso dalla direzione aziendale. Queste operazioni secondarie possono verificarsi prima o durante le attività di sviluppo. Poiché le operazioni secondarie non sono necessarie per portare un'attività nella condizione necessaria per operare nel modo inteso dalla direzione aziendale, i proventi e gli oneri connessi a operazioni secondarie sono rilevati immediatamente nel conto economico e inclusi nelle rispettive voci del conto economico.
32. Se il pagamento di un'attività immateriale viene differito oltre i normali termini di credito, il suo costo è il prezzo equivalente per contanti. La differenza tra questo importo e il pagamento complessivo è contabilizzata come onere finanziario lungo la durata del credito a meno che sia capitalizzata secondo il trattamento di capitalizzazione permesso previsto dallo IAS 23 *Oneri finanziari*.

Attività acquisita come parte di un'aggregazione aziendale

33. In conformità all' IFRS 3 *Aggregazioni aziendali*, se un'attività immateriale è acquisita in un'aggregazione aziendale, il suo costo è il *fair value* (valore equo) alla data di acquisizione. Il *fair value* (valore equo) di un'attività immateriale riflette le aspettative di mercato circa la probabilità che i benefici economici futuri inerenti l'attività affluiranno all'entità. In altre parole, l'effetto dell'elemento probabilità si riflette nella determinazione del *fair value* (valore equo) dell'attività immateriale. Quindi, il criterio di rilevazione basato sulla probabilità nel paragrafo 21(a) si considera sempre soddisfatto per le attività immateriali acquisite in aggregazioni aziendali.
34. Quindi, secondo quanto previsto dal presente Principio e dall'IFRS 3, un acquirente alla data di acquisizione rileva un'attività immateriale dell'acquisita separatamente dall'avviamento se il *fair value* (valore equo) può essere determinato attendibilmente, a prescindere dal fatto che l'attività sia stata rilevata dall'acquisita prima dell'aggregazione aziendale. Questo significa che l'acquirente rileva come attività separata dall'avviamento un progetto dell'acquisita di ricerca e sviluppo in corso se il progetto soddisfa la definizione di attività immateriale e il suo *fair value* (valore equo) può essere determinato attendibilmente. Il progetto di ricerca e sviluppo in corso della società acquisita soddisfa la definizione di attività immateriale quando:

(a) soddisfa la definizione di attività;

e

(b) è identificabile, ossia separabile o deriva da diritti contrattuali o legali.

Misurazione del fair value (valore equo) di attività immateriali acquisite in un'aggregazione aziendale

35. Il *fair value* (valore equo) di attività immateriali acquisite in un'aggregazione aziendale può normalmente essere determinato con attendibilità sufficiente per essere rilevato separatamente dall'avviamento. Se, per le stime utilizzate per determinare il *fair value* (valore equo) di un'attività immateriale vi è un intervallo di risultati possibili con diverse probabilità, tale fattore di incertezza entra nella valutazione del *fair value* (valore equo) dell'attività, piuttosto che la stessa incertezza evidenzia un'incapacità di valutare il *fair value* (valore equo) attendibilmente. Se un'attività immateriale acquisita in un'aggregazione aziendale ha una vita utile finita, sussiste una presunzione relativa che il *fair value* (valore equo) possa essere determinato attendibilmente.
36. Un'attività immateriale acquisita in un'aggregazione aziendale potrebbe essere separabile, ma soltanto insieme con una attività immateriale o materiale collegata. Per esempio, la testata di un giornale potrebbe non essere vendibile separatamente dal database degli abbonati, o il marchio di un'acqua minerale potrebbe essere connesso a una particolare sorgente e potrebbe non essere venduto separatamente dalla medesima. In tali casi, l'acquirente rileva il gruppo di attività come un'attività singola separata dall'avviamento se i singoli *fair value* (valore equo) delle attività dell'insieme non sono misurabili attendibilmente.

37. Similmente, i termini «marca» o «nome della marca» sono spesso utilizzati come sinonimi per i marchi di fabbrica e altri marchi. Tuttavia, i primi sono termini di marketing generici tipicamente utilizzati per riferirsi a un gruppo di attività complementari quali un marchio di fabbrica (o un marchio di servizi) e il suo relativo nome commerciale, formule, ricette e competenza tecnica. L'acquirente rileva come singola attività un gruppo di attività immateriali complementari che comprendono una marca se i singoli *fair value* (valori equi) delle attività complementari non sono misurabili attendibilmente. Se i singoli *fair value* (valori equi) individuali delle attività complementari sono attendibilmente valutabili, un acquirente può rilevare tali attività come un'attività singola a condizione che le attività individuali abbiano vite utili simili.
38. Le uniche circostanze in cui potrebbe non essere possibile valutare attendibilmente il *fair value* (valore equo) di un'attività immateriale acquisita in un'aggregazione aziendale sono quelle in cui l'attività immateriale deriva da diritti legali o altri diritti contrattuali e, alternativamente:
- (a) non è separabile;
- o
- (b) è separabile, ma non vi è esperienza o evidenza di operazioni di scambio per le stesse attività o attività simili, e stimare il *fair value* (valore equo) dipenderebbe da variabili non misurabili.
39. I prezzi quotati in un mercato attivo forniscono la stima più attendibile del *fair value* (valore equo) di un'attività immateriale (vedere anche paragrafo 78). Il prezzo di mercato corretto è solitamente il prezzo corrente d'offerta. Se i prezzi correnti di offerta non sono disponibili, il prezzo della più recente operazione simile può fornire una base da cui stimare il *fair value* (valore equo), purché non vi sia stato alcun cambiamento rilevante nelle circostanze economiche tra la data dell'operazione e la data alla quale è stimato il *fair value* (valore equo) dell'attività.
40. Se non esiste alcun mercato attivo per un'attività immateriale, il suo *fair value* (valore equo) è l'importo che l'entità avrebbe pagato per l'attività alla data dell'acquisizione in una transazione normale tra parti consapevoli e disponibili, sulla base delle migliori informazioni disponibili. Nel determinare tale importo, l'entità tiene conto del risultato di operazioni recenti per attività similari.
41. Entità che sono regolarmente coinvolte nell'acquisto e nella vendita di attività immateriali particolari possono avere sviluppato tecniche per stimare i loro *fair value* (valori equi) in via indiretta. Queste tecniche possono essere usate per la misurazione iniziale di un'attività immateriale acquisita in un'aggregazione aziendale se la loro finalità è quella di stimare il *fair value* (valore equo) e se queste riflettono le operazioni e le prassi correntemente utilizzate nel settore industriale cui appartiene l'attività. Tali tecniche comprendono, laddove appropriato:
- (a) l'applicazione di multipli in grado di ricondurre le operazioni correnti di mercato a indicatori guida della redditività dell'attività (quali il ricavo, quote di mercato e utile operativo) o al flusso di royalty che si potrebbe ottenere dando in licenza l'attività immateriale a un'altra parte in una libera transazione (come nell'approccio «ritorno dalle royalty»);
- o
- (b) l'attualizzazione dei futuri flussi finanziari netti stimati dell'attività.

Spese successive relative ad un progetto di ricerca e sviluppo in corso acquisito

42. **Le spese di ricerca o sviluppo che:**

- (a) sono connesse a un progetto di ricerca o di sviluppo in corso acquisito separatamente o in un'aggregazione aziendale rilevato come un'attività immateriale;

e

- (b) sono sostenute dopo l'acquisizione di tale progetto

devono essere contabilizzate secondo quanto previsto dai paragrafi 54-62.

IAS 38

43. L'applicazione delle disposizioni dei paragrafi 54-62 comporta che le spese successive relative ad un progetto di ricerca o sviluppo in corso acquisito separatamente o in un'aggregazione aziendale e rilevato come un'attività immateriale sono:
- (a) rilevate come un onere quando sostenute se trattasi di spese di ricerca;
 - (b) rilevate come un onere quando sostenute se sono spese di sviluppo che non soddisfano le condizioni previste dal paragrafo 57 per la rilevazione come attività immateriale;
 - e
 - (c) rilevate ad incremento del valore contabile del progetto di ricerca o sviluppo in corso se sono spese di sviluppo che soddisfano le condizioni previste dal paragrafo 57 per la rilevazione.

Acquisizioni per mezzo di contributi pubblici

44. In alcune circostanze, un'attività immateriale può essere acquisita senza dover sostenere oneri, o per un corrispettivo nominale, tramite un contributo pubblico. Ciò può verificarsi nel caso in cui un governo trasferisca o assegni all'entità attività immateriali quali diritti aeroportuali, licenze per l'attivazione di stazioni radio o televisive, licenze di importazione, quote o diritti per accedere ad altre risorse limitate. Secondo quanto previsto dallo IAS 20 *Contabilizzazione dei contributi pubblici e informativa sull'assistenza pubblica*, l'entità può scegliere se rilevare inizialmente sia l'attività immateriale sia il contributo al *fair value* (valore equo). Se l'entità opta per non rilevare inizialmente l'attività al *fair value* (valore equo), essa rileva inizialmente l'attività al valore nominale (secondo l'altro trattamento permesso dallo IAS 20) maggiorato di qualsiasi spesa direttamente attribuibile per predisporre l'attività al suo inteso utilizzo.

Permute di attività

45. Una o più attività immateriali possono essere acquisite in permuta di una o più attività non monetarie o in cambio di una combinazione di attività monetarie e non monetarie. La seguente discussione fa riferimento semplicemente a uno scambio di un'attività non monetaria con un'altra, ma si applica anche a tutti gli scambi descritti nella frase precedente. Il costo di tale attività immateriale è valutato al *fair value* (valore equo) a meno che (a) l'operazione di scambio manchi di sostanza commerciale o (b) né il *fair value* (valore equo) dell'attività ricevuta né quello dell'attività scambiata sia valutabile attendibilmente. L'attività acquisita è misurata in questo modo anche se un'entità non può stornare immediatamente l'attività scambiata. Se l'attività acquisita non è misurata al *fair value* (valore equo), il suo costo è determinato dal valore contabile dell'attività scambiata.
46. Un'entità determina se un'operazione di scambio ha sostanza commerciale considerando la misura in cui si prevede che i suoi flussi finanziari futuri cambino come risultato dell'operazione. Un'operazione di scambio ha sostanza commerciale se:
- (a) la configurazione dei flussi finanziari (ossia, rischi, tempistica e importi) dell'attività ricevuta differisce dalla configurazione dei flussi finanziari dell'attività trasferita;
 - o
 - (b) il valore specifico per l'entità della parte delle sue operazioni interessata dalla permuta si modifica per effetto della permuta;
 - e
 - (c) la differenza in (a) o (b) è significativa rispetto al *fair value* (valore equo) delle attività permutate.

Al fine di determinare se un'operazione di permuta ha sostanza commerciale, il valore specifico per l'entità della parte delle sue operazioni interessate dall'operazione deve riflettere i flussi finanziari al netto degli effetti fiscali. Il risultato di queste analisi può essere evidente senza che un'entità debba elaborare calcoli dettagliati.

47. Il paragrafo 21(b) specifica che una condizione per rilevare un'attività immateriale è che il costo dell'attività possa essere determinato attendibilmente. Il *fair value* (valore equo) di un'attività immateriale per la quale non esistono operazioni comparabili di mercato è attendibilmente valutabile se (a) la variabilità nell'intervallo di stime ragionevoli del *fair value* (valore equo) non è ampia per tale attività o (b) se le probabilità delle varie stime rientranti nell'intervallo possono essere ragionevolmente valutate e utilizzate nella stima del *fair value* (valore equo). Se un'entità è in grado di determinare attendibilmente il *fair value* (valore equo) sia dell'attività ricevuta che dell'attività scambiata, allora il *fair value* (valore equo) dell'attività scambiata è utilizzato per valutare il costo a meno che il *fair value* (valore equo) dell'attività ricevuta sia più chiaramente evidente.

Avviamento generato internamente

48. **L'avviamento generato internamente non deve essere rilevato come un'attività.**
49. In alcune circostanze, viene sostenuta una spesa con il proposito di generare benefici economici futuri, ma ciò non si concretizza nella creazione di un'attività immateriale che soddisfa i criteri di rilevazione previsti nel presente Principio. Tale spesa è spesso descritta come un contributo all'avviamento generato internamente. L'avviamento generato internamente non è rilevato come un'attività perché non è una risorsa identificabile (ossia non è separabile, né può derivare da diritti contrattuali o altri diritti legali) controllata dall'entità che può essere attendibilmente misurata al costo.
50. Le differenze tra il valore di mercato dell'entità e il valore contabile delle sue attività nette identificabili possono risultare in un qualsiasi momento da una serie di fattori che condizionano il valore dell'entità. Tuttavia, tali differenze non rappresentano il costo di attività immateriali controllate dall'entità.

Attività immateriali generate internamente

51. Talvolta, è difficile valutare se un'attività immateriale generata internamente abbia le caratteristiche richieste per essere rilevata a causa di problemi nel:
- (a) identificare se e quando vi sia un'attività identificabile che genererà benefici economici futuri attesi;
 - e
 - (b) determinare il costo dell'attività in modo attendibile. In alcune circostanze, il costo per generare internamente un'attività immateriale non può essere distinto dal costo per mantenere o migliorare l'avviamento generato internamente dall'entità o dal costo delle operazioni di gestione ricorrenti.

Di conseguenza, oltre a conformarsi alle disposizioni generali previste per la rilevazione e per la valutazione iniziale di un'attività immateriale, l'entità applica le disposizioni e le istruzioni contenute nei paragrafi 52-67 a tutte le attività immateriali generate internamente.

52. Per valutare se un'attività immateriale generata internamente soddisfa le condizioni necessarie per essere rilevata in bilancio, l'entità classifica il processo di formazione dell'attività in:
- (a) una fase di ricerca;
 - e
 - (b) una fase di sviluppo.

Sebbene i termini «ricerca» e «sviluppo» abbiano già una definizione, i termini «fase di ricerca» e «fase di sviluppo» nel contesto del presente Principio hanno un significato più ampio.

53. Se un'entità non è in grado di distinguere la fase di ricerca dalla fase di sviluppo di un progetto interno di formazione di un'attività immateriale, tratta contabilmente il costo derivante da questo progetto come se fosse sostenuto esclusivamente nella fase di ricerca.

IAS 38

Fase di ricerca

54. **Nessuna attività immateriale derivante dalla ricerca (o dalla fase di ricerca di un progetto interno) deve essere rilevata. Le spese di ricerca (o della fase di ricerca di un progetto interno) devono essere rilevate come costo nel momento in cui sono sostenute.**
55. Nella fase di ricerca di un progetto interno, un'entità non può dimostrare che esista un'attività immateriale che genererà probabili benefici economici futuri. Perciò, questa spesa è rilevata come costo quando viene sostenuta.
56. Esempi di attività di ricerca sono:
- (a) l'attività finalizzata all'ottenimento di nuove conoscenze;
 - (b) l'indagine, la valutazione e la selezione finale delle applicazioni dei risultati della ricerca o di altre conoscenze;
 - (c) la ricerca di alternative per materiali, progetti, processi, sistemi o servizi;
 - e
 - (d) l'ideazione, la progettazione, la valutazione e la selezione finale di alternative possibili per materiali, progetti, prodotti, processi, sistemi o servizi, nuovi o migliorati.

Fase di sviluppo

57. **Un'attività immateriale derivante dallo sviluppo (o dalla fase di sviluppo di un progetto interno) deve essere rilevata se, e solo se, l'entità può dimostrare quanto segue:**
- (a) **la fattibilità tecnica di completare l'attività immateriale in modo da essere disponibile per l'uso o per la vendita.**
 - (b) **la sua intenzione a completare l'attività immateriale per usarla o venderla.**
 - (c) **la sua capacità di usare o vendere l'attività immateriale.**
 - (d) **in quale modo l'attività immateriale genererà probabili benefici economici futuri. Tra le altre cose, l'entità può dimostrare l'esistenza di un mercato per il prodotto dell'attività immateriale o per l'attività immateriale stessa o, se deve essere usata per fini interni, l'utilità di tale attività immateriale.**
 - (e) **la disponibilità di risorse tecniche, finanziarie e di altro tipo adeguate per completare lo sviluppo e per l'utilizzo o la vendita dell'attività immateriale.**
 - (f) **la sua capacità di valutare attendibilmente il costo attribuibile all'attività immateriale durante il suo sviluppo.**
58. Nella fase di sviluppo di un progetto interno, l'entità può, in alcuni casi, identificare un'attività immateriale e dimostrare che l'attività genererà probabili benefici economici futuri. Ciò perché la fase di sviluppo di un progetto è più avanzata della fase di ricerca.

59. Esempi di attività di sviluppo sono:
- (a) la progettazione, la costruzione e la verifica di prototipi o modelli che precedono la produzione o l'utilizzo degli stessi;
 - (b) la progettazione di attrezzi, prove, stampi e matrici concernenti la nuova tecnologia;
 - (c) la progettazione, la costruzione e l'attivazione di un impianto pilota di dimensioni non economicamente idonee per la produzione commerciale;
 - e
 - (d) la progettazione, la costruzione e la prova di prestabilite alternative per materiali, strumenti, prodotti, processi, sistemi o servizi, nuovi o migliorati.
60. Per dimostrare come un'attività immateriale genererà probabili benefici economici futuri, l'entità valuta i benefici economici futuri ottenibili dall'attività utilizzando i principi dello IAS 36 *Riduzione durevole di valore delle attività*. Se le attività genereranno benefici economici solo in combinazione con altre attività, l'entità applica il concetto delle unità generatrici di flussi finanziari dello IAS 36.
61. La disponibilità di risorse per completare, utilizzare e ottenere benefici da un'attività immateriale può essere dimostrata, per esempio, da un piano aziendale che illustra le necessarie risorse tecniche, finanziarie e di altro tipo e la capacità dell'entità di procurarsi tali risorse. In alcune circostanze, l'entità dimostra la disponibilità di finanziamenti esterni ottenendo conferma da un finanziatore della sua volontà di finanziare il progetto.
62. I sistemi di contabilità analitica dell'entità possono spesso misurare in modo attendibile il costo da sostenere per generare internamente un'attività immateriale, come per esempio, i costi del personale e altre spese sostenute per garantirsi diritti d'autore o licenze o per sviluppare software.
63. ***Marchi, testate giornalistiche, diritti di editoria, anagrafiche clienti ed elementi simili nella sostanza, se generati internamente non devono essere rilevati come attività immateriali.***
64. Le spese sostenute per generare internamente marchi, testate giornalistiche, diritti editoria, anagrafiche clienti e altri elementi simili nella sostanza non possono essere distinte dal costo sostenuto per sviluppare l'attività aziendale nel suo complesso. Perciò, tali elementi non vengono rilevati come attività immateriali.

Costo di un'attività immateriale generata internamente

65. Ai fini del paragrafo 24 il costo di un'attività immateriale generata internamente è rappresentato dalla somma delle spese sostenute dalla data in cui per la prima volta l'attività immateriale soddisfa i criteri previsti per la rilevazione contabile contenute nei paragrafi 21, 22 e 57. Il paragrafo 71 vieta la successiva capitalizzazione di costi precedentemente rilevati come spese.
66. Il costo di un'attività immateriale generata internamente comprende tutti i costi direttamente attribuibili necessari per creare, produrre e preparare l'attività affinché questa sia in grado di operare nel modo inteso dalla direzione aziendale. Esempi di costi direttamente imputabili sono:
- (a) le spese per materiali e servizi utilizzati o consumati nel generare l'attività immateriale;
 - (b) i costi per i benefici per i dipendenti (come definiti nello IAS 19 *Benefici per i dipendenti*) derivanti dalla realizzazione delle attività immateriali;

IAS 38

(c) imposte per registrare un diritto legale;

e

(d) l'ammortamento dei brevetti e delle licenze che sono utilizzati per realizzare l'attività immateriale.

Lo IAS 23 *Oneri finanziari* specifica i criteri per poter rilevare gli interessi come un elemento di costo di un'attività immateriale generata internamente.

67. I seguenti non sono componenti del costo di un'attività immateriale generata internamente:

(a) spese di vendita, amministrative e altre spese generali, a meno che tali spese possano essere direttamente attribuite alla fase di preparazione dell'attività per l'uso;

(b) inefficienze chiaramente identificate e costi operativi iniziali sostenuti prima che l'attività raggiunga l'efficienza programmata;

e

(c) spese sostenute per addestrare il personale a gestire l'attività.

Esempio illustrativo del paragrafo 65

Un'entità sta sviluppando un nuovo processo produttivo. Nel corso del 20X5, le spese sostenute erano CU1 000 (*) di cui CU900 sostenute prima dell'1 dicembre 20X5 e CU100 tra l'1 ed il 31 dicembre 20X5. L'entità è in grado di dimostrare che, all'1 dicembre 20X5, il processo produttivo soddisfaceva le condizioni per essere rilevato come un'attività immateriale. Il valore recuperabile del know-how contenuto nel processo (inclusi i flussi finanziari in uscita per completare il processo prima di essere disponibile per l'uso) è stimato pari a CU500.

Alla fine del 20X5, il processo produttivo è rilevato come attività immateriale a un costo di CU100 (spesa sostenuta dalla data in cui le condizioni per la rilevazione sono state per la prima volta soddisfatte, ossia all'1 dicembre 20X5). La spesa di CU900 sostenuta prima dell'1 dicembre 20X5 è rilevata come un costo in considerazione del fatto che le condizioni poste per la rilevazione non erano soddisfatte prima dell'1 dicembre 20X5. Questa spesa non forma parte del costo del processo produttivo rilevato nello stato patrimoniale.

Nel corso del 20X6, la spesa sostenuta è pari a CU 2 000. Alla fine del 20X6, il valore recuperabile del know-how contenuto nel processo (inclusi i flussi finanziari in uscita per completare il processo prima che sia disponibile per l'uso) è stimato in CU 1 900.

Alla fine del 20X6, il costo del processo di produzione è CU 2 100 (CU100 spesa rilevata alla fine del 20X5 più CU 2 000 spesa rilevata nel 20X6). L'entità rileva una perdita per riduzione durevole di valore di CU200, equivalente alla rettifica necessaria per adeguare il valore contabile del processo (CU 2 100) al valore recuperabile (CU 1 900). Tale perdita per riduzione durevole di valore sarà eliminata in un esercizio successivo se sono soddisfatte le disposizioni previste per lo storno di una perdita per riduzione durevole di valore contenute nello IAS 36.

RILEVAZIONE DI UN COSTO

68. **Le spese sostenute per un elemento immateriale devono essere rilevate come costo nell'esercizio in cui sono state sostenute a meno che:**

(a) **siano parte del costo di un'attività immateriale che soddisfa le condizioni previste per la rilevazione in bilancio (vedere paragrafi 18-67);**

o

(b) **l'elemento sia acquisito in un'aggregazione aziendali e non possa essere rilevato come attività immateriale. In tal caso, la spesa (incluso il costo dell'aggregazione aziendale) deve costituire parte integrante dell'importo attribuito all'avviamento alla data di acquisizione (vedere IFRS 3 Aggregazioni aziendali).**

(*) Nel presente Principio, gli importi monetari sono espressi in unità di valuta (CU).

69. In alcune circostanze, la spesa viene sostenuta per procurare futuri benefici economici all'entità, ma non può essere rilevata come un'attività immateriale o altra attività acquistata o creata. In queste circostanze, la spesa è rilevata come costo nell'esercizio in cui è stata sostenuta. Per esempio, ad eccezione di quando essa costituisce parte del costo di un'aggregazione aziendale, la spesa per la ricerca viene rilevata come costo quando viene sostenuta (vedere paragrafo 54). Altri esempi di spese che vengono rilevate come costo nel momento in cui sono sostenute sono:
- (a) spese di impianto di attività (ossia costi di avvio), a meno che tali spese siano incluse nel costo da attribuire, secondo quanto previsto dalle disposizioni dello IAS 16 *Immobil, impianti e macchinari*, a un elemento rientrante nella categoria di Immobil, impianti e macchinari. Le spese di impianto possono essere composte da spese di sostituzione di un'entità legale, spese per aprire un nuovo impianto o attività (costi precedenti all'apertura) o spese per intraprendere nuove attività o lanciare nuovi prodotti o processi (costi pre – operativi)
 - (b) spese per la formazione del personale.
 - (c) spese pubblicitarie e attività promozionali.
 - (d) spese di ricollocazione o riorganizzazione parziale o integrale dell'entità.
70. Il paragrafo 68 non preclude la rilevazione contabile di un pagamento anticipato tra le poste dell'attivo nel caso in cui il pagamento per la consegna di beni o per la prestazione di servizi sia avvenuto prima della consegna dei beni o della prestazione dei servizi.

Costi sostenuti in passato che non devono essere rilevati come attività

71. ***Le spese sostenute per un elemento immateriale inizialmente rilevate come costi di periodo non devono essere ad una data successiva rilevate come parte del costo di un'attività immateriale.***

VALUTAZIONE DOPO LA RILEVAZIONE INIZIALE

72. ***Un'entità deve scegliere quale principio contabile tra la contabilizzazione al costo del paragrafo 74 e il modello della rideterminazione del valore del paragrafo 75. Se un'attività immateriale è contabilizzata con il modello della rideterminazione del valore, tutte le altre attività nella sua classe devono inoltre essere contabilizzate utilizzando lo stesso modello, salvo l'assenza di un mercato attivo per tali attività.***
73. Una classe di attività immateriali è un gruppo di attività aventi natura e uso simile nell'attività dell'entità. La valutazione degli elementi contenuti nella classe di attività immateriali è rideterminata simultaneamente per evitare valutazioni selettive di attività ed evitare che gli importi rilevati in bilancio siano composti da una combinazione di costi e valori riferiti a date differenti.

Modello del costo

74. ***Dopo la rilevazione iniziale, un'attività immateriale deve essere iscritta in bilancio al costo al netto degli ammortamenti complessivi degli ammortamenti e delle perdite per riduzione durevole di valore accumulati.***

Modello della rideterminazione del valore

75. ***Dopo la rilevazione iniziale, un'attività immateriale deve essere iscritta in bilancio all'importo rideterminato, cioè al fair value (valore equo) alla data di rideterminazione del valore e al netto degli ammortamenti e delle perdite per riduzione durevole di valore accumulati. Per l'applicazione delle rideterminazioni del valore in conformità alle disposizioni del presente Principio, il fair value (valore equo) deve essere misurato facendo riferimento a un mercato attivo. Le rideterminazioni devono essere effettuate con una regolarità tale da far sì che alla di riferimento del bilancio il valore contabile dell'attività non si discosti significativamente dal suo fair value (valore equo).***

IAS 38

76. Il modello della rideterminazione del valore non permette:
- (a) la rideterminazione del valore delle attività immateriali che non sono state precedentemente rilevate come attività;
 - o
 - (b) la rilevazione iniziale delle attività immateriali a importi diversi da quelli del costo.
77. Si applica il modello della rideterminazione del valore dopo che un'attività è stata inizialmente rilevata al costo. Tuttavia, se solo parte del costo di un'attività immateriale è rilevata come attività poiché questa solo soddisfaceva i criteri previsti per la rilevazione fino a un certo momento del processo (vedere paragrafo 65), il modello di rideterminazione del valore può essere applicato all'intera attività. Inoltre, il modello della rideterminazione del valore può essere applicato a un'attività immateriale ottenuta per mezzo di un contributo pubblico e rilevata a un valore nominale (vedere paragrafo 44).
78. È insolito che esista un mercato attivo con le caratteristiche descritte nel paragrafo 8 per un'attività immateriale, sebbene ciò si possa verificare. Per esempio, in alcune giurisdizioni, possono esistere mercati attivi per il libero trasferimento di licenze per taxi, licenze di pesca o quote di produzione. Tuttavia, non possono esistere mercati attivi per marchi, giornali, testate giornalistiche, diritti editoriali di musica e film, brevetti o marchi di fabbrica, perché ognuna di queste attività è unica nel suo genere. Inoltre, sebbene attività immateriali siano acquistate e vendute, i contratti sono negoziati tra compratori e venditori individuali, e le transazioni sono relativamente infrequenti. Per le citate motivazioni, il prezzo pagato per un'attività potrebbe non essere evidenza sufficiente del *fair value* (valore equo) di un'altra attività. Inoltre, i prezzi sono spesso non disponibili al pubblico.
79. La frequenza delle rideterminazioni del valore dipende dalla volatilità dei *fair value* (valore equo) delle attività immateriali oggetto di rideterminazione. Se il *fair value* (valore equo) di un'attività differisce in maniera rilevante dal valore contabile, si rende necessaria un'ulteriore rideterminazione. Alcune attività immateriali possono subire movimentazioni significative e volatili nel *fair value* (valore equo) e perciò necessitano di rideterminazioni annuali. Rideterminazioni così frequenti non sono, invece, necessarie per le attività immateriali con variazioni di *fair value* (valore equo) irrilevanti.
80. Se il valore di un'attività immateriale è rideterminato, ogni ammortamento accumulato alla data della rideterminazione è alternativamente:
- (a) rideterminato proporzionalmente alla rettifica nel valore contabile lordo dell'attività così che il valore contabile netto dell'attività dopo la rideterminazione equivalga al suo valore rideterminato; oppure
 - (b) eliminato a fronte del valore contabile lordo dell'attività e il valore contabile netto dell'attività è allineato al valore rideterminato dell'attività.
81. ***Se un'attività immateriale, compresa in una classe di attività immateriali il cui valore è rideterminato, ed il valore dell'attività non può essere rideterminato in assenza di un mercato attivo per la stessa, essa deve essere iscritta in bilancio al costo al netto degli ammortamenti e delle perdite per riduzione durevole di valore accumulati.***
82. ***Se il fair value (valore equo) di un'attività immateriale rideterminata non può più essere misurato facendo riferimento a un mercato attivo, il valore contabile dell'attività deve essere il valore rideterminato alla data dell'ultima rideterminazione fatta con riferimento al mercato attivo al netto degli ammortamenti e delle perdite per riduzione durevole di valore accumulati.***
83. Il fatto che un mercato attivo di un'attività immateriale rideterminata non esista più può indicare che l'attività ha subito una riduzione durevole di valore e che ciò deve essere verificato applicando quanto previsto dallo IAS 36 *Riduzione durevole di valore delle attività*.
84. Se il *fair value* (valore equo) dell'attività può essere determinato facendo riferimento a un mercato attivo a una successiva data di valutazione, il modello della rideterminazione del valore viene applicato a partire da quella data.

85. *Se il valore contabile di un'attività immateriale è aumentato a seguito di una rideterminazione, l'incremento deve essere accreditato direttamente a patrimonio netto alla voce eccedenza (surplus) di rivalutazione. Tuttavia, l'aumento deve essere rilevato a conto economico nella misura in cui esso annulla una rideterminazione in diminuzione del valore della stessa attività rilevata precedentemente a conto economico.*
86. *Se il valore contabile di un'attività immateriale è diminuito a seguito di una rideterminazione del valore, la diminuzione deve essere rilevata a conto economico. Tuttavia, la diminuzione deve essere addebitata direttamente al patrimonio netto come riserva di rivalutazione nella misura in cui vi siano eventuali saldi a credito nella riserva di rivalutazione in riferimento a tale attività.*
87. L'ammontare complessivo dell'eccedenza (surplus) di rivalutazione inclusa nel patrimonio netto può essere trasferito direttamente alla voce utili a nuovo quando l'eccedenza (surplus) viene realizzata. L'intera eccedenza (surplus) può essere realizzata quando l'attività è dismessa o ceduta. Tuttavia, parte dell'eccedenza (surplus) può essere realizzata anche in quanto l'attività è utilizzata dall'entità; in tal caso, l'importo realizzato dell'eccedenza (surplus) è rappresentato dalla differenza tra l'ammortamento basato sul valore contabile rivalutato dell'attività e l'ammortamento che sarebbe stato rilevato ove basato sul costo storico dell'attività. Il giroconto dall'eccedenza di rivalutazione (surplus) agli utili portati a nuovo non transita dal conto economico.

VITA UTILE

88. *Un'entità deve valutare se la vita utile di un'attività immateriale è finita o indefinita e, se finita, la sua durata, o la quantità di prodotti o simili misure che costituiscono la vita utile. Un'attività immateriale deve essere considerata dall'entità con una vita utile indefinita quando, sulla base di un'analisi dei fattori rilevanti, non vi è un limite prevedibile all'esercizio fino al quale si prevede che l'attività generi flussi finanziari netti in entrata per l'entità.*
89. La contabilizzazione di un'attività immateriale si basa sulla sua vita utile. Un'attività immateriale con una vita utile finita è ammortizzata (vedere paragrafi 97-106), e un'attività immateriale con una vita utile indefinita non lo è (vedere paragrafi 107-110). Gli esempi illustrativi che accompagnano il presente Principio spiegano come determinare la vita utile per le diverse attività immateriali, e quale deve essere la conseguente contabilizzazione per tali attività in base alle determinazioni della vita utile.
90. Nel determinare la vita utile di un'attività immateriale sono presi in considerazione molti fattori, inclusi:
- (a) l'utilizzo atteso dell'attività da parte dell'entità e se l'attività possa eventualmente essere gestita efficacemente da un altro gruppo dirigente dell'impresa;
 - (b) i cicli di vita produttiva tipici dell'attività e le informazioni pubbliche sulle stime delle vite utili di simili attività che sono utilizzate in un modo simile;
 - (c) l'obsolescenza tecnica, tecnologica, commerciale o di altro tipo;
 - (d) la stabilità del settore economico in cui l'attività opera e i cambiamenti di domanda nel mercato dei prodotti o servizi originati dall'attività;
 - (e) le azioni che si suppone i concorrenti effettivi o potenziali effettueranno;
 - (f) il livello delle spese di mantenimento necessarie per ottenere i benefici economici futuri attesi dall'attività e la capacità e l'intenzione dell'entità di raggiungere tale livello;
 - (g) il periodo di controllo sull'attività e i limiti legali o similari all'utilizzo dell'attività, quali le scadenze dei relativi contratti di locazione;
- e
- (h) se la vita utile dell'attività dipenda dalla vita utile di altre attività dell'entità.

IAS 38

91. Il termine «indefinito» non significa «infinito». La vita utile di un'attività immateriale riflette soltanto il livello delle spese di manutenzione future richieste per mantenere l'attività al livello di rendimento stimato al tempo della valutazione della vita utile dell'attività nonché la capacità e l'intenzione dell'entità di raggiungere tale livello. La conclusione che la vita utile di un'attività immateriale è indefinita non dovrebbe dipendere da spese future pianificate eccedenti quanto richiesto per mantenere l'attività a tale livello di rendimento.
92. Data l'esperienza passata di rapidi cambiamenti tecnologici, i software e molte altre attività immateriali sono soggetti a obsolescenza tecnologica. Perciò, è verosimile che la loro vita utile sia breve.
93. La vita utile di un'attività immateriale può essere molto lunga o anche indefinita. L'incertezza giustifica la stima della vita utile di un'attività immateriale secondo criteri prudenziali, ma non giustifica la scelta di una vita che è irrealisticamente breve.
94. **La vita utile di un'attività immateriale che deriva da diritti contrattuali o altri diritti legali non deve superare la durata dei diritti contrattuali o di altri diritti legali, ma può essere più breve a seconda del periodo durante il quale l'entità prevede di utilizzare tale attività. Se i diritti contrattuali o altri diritti legali sono conferiti per un periodo limitato che può essere rinnovato, la vita utile dell'attività immateriale deve includere il periodo(i) di rinnovo soltanto qualora vi sia evidenza a sostegno del rinnovo da parte dell'entità, senza costi significativi.**
95. Vi possono essere sia fattori economici che legali che influenzano la vita utile di un'attività immateriale. I fattori economici determinano il periodo in cui i benefici economici futuri saranno ricevuti dall'entità. I fattori legali possono limitare il periodo durante il quale l'entità controlla l'accesso a tali benefici. La vita utile è il più breve periodo determinato sulla base di questi fattori.
96. L'esistenza dei seguenti fattori, tra gli altri, indica che un'entità sarebbe in grado di rinnovare diritti contrattuali o altri diritti legali senza il sostenimento di costi significativi:
- (a) vi è evidenza, possibilmente basata su esperienze passate, che i diritti contrattuali o altri diritti legali saranno rinnovati. Se il rinnovo è potenziale in base al consenso di una terza parte, questo include l'evidenza che la terza parte darà il proprio consenso;
 - (b) vi è evidenza che eventuali condizioni necessarie per ottenere un rinnovo saranno soddisfatte;
- e
- (c) il costo che l'entità deve sostenere per il rinnovo non è significativo in rapporto ai benefici economici futuri attesi che affluiranno all'entità dal rinnovo.

Se il costo del rinnovo è significativo in rapporto ai benefici economici futuri attesi che affluiranno all'entità dal rinnovo, il costo del «rinnovo» rappresenta, in sostanza, il costo per acquisire una nuova attività immateriale alla data del rinnovo.

ATTIVITÀ IMMATERIALI CON VITA UTILE FINITA

Periodo e metodo di ammortamento

97. **Il valore ammortizzabile di un'attività immateriale con una vita utile finita deve essere ripartito in base a un criterio sistematico lungo la sua vita utile. L'ammortamento deve iniziare quando l'attività è disponibile all'uso, per esempio quando è nella posizione e nella condizione necessaria perché sia in grado di operare nella maniera intesa dalla direzione aziendale. L'ammortamento deve cessare alla prima data disponibile in cui l'attività è classificata come posseduta per la vendita (o inclusa in gruppo in dismissione classificato come posseduto per la vendita) secondo quanto previsto dall'IFRS 5 Attività non correnti possedute per la vendita e attività operative cessate e la data in cui l'attività è stata eliminata contabilmente. Il metodo di ammortamento utilizzato deve riflettere l'andamento in base al quale i benefici economici futuri del bene si suppone siano consumati dall'entità. Se tale andamento non può essere determinato attendibilmente, deve essere utilizzato il metodo a quote costanti. La quota di ammortamento deve essere rilevata in ogni esercizio nel conto economico, a meno che il presente o altro Principio permetta o richieda che questa sia inserita nel valore contabile di un'altra attività.**

98. Possono essere utilizzati più metodi di ammortamento per allocare sistematicamente il valore ammortizzato di un'attività lungo il corso della vita utile. Tali metodi includono il metodo a quote costanti, il metodo scalare decrescente e il metodo per unità di prodotto. Il metodo utilizzato è selezionato in base alla attesa modalità di consumo dei benefici economici futuri generati da un bene ed è applicato uniformemente da esercizio a esercizio, a meno che ci sia un cambiamento nella attesa modalità di consumo di tali benefici economici futuri. Raramente, al limite mai, vi è evidenza probatoria a sostegno di un metodo di ammortamento delle attività immateriali con vita utile finita che risultano in un ammortamento accumulato inferiore rispetto a quello derivante dall'applicazione del metodo a quote costanti.
99. L'ammortamento è normalmente rilevato nel conto economico. Tuttavia, a volte i benefici economici futuri 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 delle attività immateriali utilizzate in un processo produttivo è incluso nel valore contabile delle rimanenze (vedere IAS 2 *Rimanenze*).

Valore residuo

100. ***Il valore residuo di un'attività immateriale con una vita utile finita deve essere assunto pari a zero, a meno che:***

(a) vi sia un impegno formale da parte di terzi ad acquistare l'attività alla fine della vita utile della stessa;

o

(b) vi sia un mercato attivo dell'attività e:

(i) il valore residuo può essere determinato facendo riferimento a tale mercato;

e

(ii) è probabile che tale mercato esisterà alla fine della vita utile dell'attività.

101. Il valore ammortizzabile di un'attività con una vita utile finita è calcolato al netto del valore residuo. Un valore residuo diverso da zero sottintende che l'entità si aspetta di cedere l'attività immateriale prima della fine della sua vita economica.

102. La stima del valore residuo di un'attività si basa sull'importo recuperabile dalla dismissione al prezzo in vigore alla data della stima per la vendita di un'attività simile giunta alla fine della sua vita utile e che ha operato in condizioni simili a quelle in cui l'attività sarà utilizzata. Il valore residuo è rivisto almeno a ogni chiusura d'esercizio. Un cambiamento nel valore residuo dell'attività è contabilizzato come cambiamento di stima contabile secondo quanto previsto dallo IAS 8 *Principi contabili, Cambiamenti nelle stime contabili ed errori*.

103. Il valore residuo di un'attività immateriale può aumentare sino a raggiungere un importo pari a o maggiore del valore contabile dell'attività. Se questo accade, la quota di ammortamento dell'attività è zero a meno che, e fino a che, il suo valore residuo successivamente diminuisce a un importo inferiore al valore contabile dell'attività.

Revisione del periodo e del metodo di ammortamento

104. ***Il periodo e il metodo di ammortamento per un'attività immateriale con una vita utile finita devono essere rivisti almeno a ogni chiusura di esercizio. Se la vita utile attesa dell'attività si rivela differente rispetto alle stime precedentemente effettuate, il periodo di ammortamento deve essere conseguentemente modificato. Se vi è stato un significativo cambiamento nell'andamento degli utilizzi dei benefici economici futuri derivanti dall'attività, il metodo di ammortamento deve essere modificato al fine di poter riflettere il cambiamento avvenuto. Tali cambiamenti devono essere contabilizzati come cambiamenti di stima contabile secondo quanto previsto dallo IAS 8.***

IAS 38

105. Nel corso della vita di un'attività immateriale, può divenire palese che la stima della vita utile non è appropriata. Per esempio, la rilevazione di una perdita per riduzione durevole di valore può indicare che è necessario modificare il periodo di ammortamento.
106. Nel tempo, l'andamento dei benefici economici futuri che si suppone affluiranno all'entità da un'attività immateriale può cambiare. Per esempio, può divenire evidente che il metodo scalare decrescente sia più appropriato del metodo a quote costanti. Un altro esempio riguarda il caso in cui l'utilizzo dei diritti contenuti in una licenza sia differito in attesa dell'attuazione di altre fasi del piano aziendale. In questa circostanza, i benefici economici che affluiscono dall'attività possono essere ricevuti solo in esercizi successivi.

ATTIVITÀ IMMATERIALI CON VITA UTILE INDEFINITA

107. ***Un'attività immateriale con una vita utile indefinita non deve essere ammortizzata.***
108. Secondo quanto previsto dallo IAS 36 *Riduzione durevole di valore delle attività*, un'entità deve verificare se un'attività immateriale con una vita utile indefinita ha subito una riduzione durevole di valore confrontando il suo valore recuperabile con il suo valore contabile.
- (a) annualmente,
- e
- (b) ogniqualevolta vi sia un'indicazione che l'attività immateriale possa avere subito una riduzione durevole di valore.

Revisione della stima della vita utile

109. ***La vita utile di un'attività immateriale che non è ammortizzata deve essere rivista ad ogni periodo di riferimento per determinare se i fatti e le circostanze continuano a supportare una della determinazione di vita utile indefinita per tale attività. Se ciò non avviene, il cambiamento nella determinazione di vita utile da indefinita a finita deve essere contabilizzato come cambiamento di stima contabile secondo quanto previsto dallo IAS 8 Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori.***
110. Secondo quanto previsto dallo IAS 36, la rideterminazione della vita utile di un'attività immateriale come finita piuttosto che indefinita indica che l'attività può avere subito una riduzione durevole di valore. Ne deriva che l'entità verifica l'attività per riduzione durevole di valore confrontando il suo valore recuperabile, determinato secondo quanto previsto dallo IAS 36, con il suo valore contabile, e rilevando eventuali eccedenze del valore contabile rispetto al valore recuperabile come una perdita per riduzione durevole di valore.

RECUPERABILITÀ DEL VALORE CONTABILE – PERDITE PER RIDUZIONE DUREVOLE DI VALORE

111. Per determinare se un'attività immateriale ha subito una riduzione durevole di valore, l'entità applica lo IAS 36 *Riduzione durevole di valore delle attività*. Tale Principio spiega quando e come l'entità riesamina il valore contabile delle proprie attività, come determina il valore recuperabile di un'attività e quando rileva o storna una perdita per riduzione durevole di valore.

CESSAZIONI E DISMISSIONI

112. ***Un'attività immateriale deve essere eliminata contabilmente:***
- (a) ***alla dismissione;***
- o
- (b) ***quando nessun beneficio economico futuro è atteso per il suo utilizzo o dismissione.***

113. ***L'utile o la perdita derivante dall'eliminazione contabile di un'attività immateriale deve essere determinato per differenza tra il ricavo netto dalla dismissione, qualora ve ne sia, e il valore contabile dell'attività. Esso deve essere rilevato nel conto economico quando l'attività è eliminata contabilmente (a meno che lo IAS 17 Leasing disponga diversamente per la vendita e la retrolocazione). Gli utili non devono essere classificati come ricavi.***
114. La dismissione di un'attività immateriale può verificarsi in vari modi (per es. tramite vendita, stipula di un contratto di leasing finanziario, o una donazione). Nel determinare la data della dismissione di tale attività, un'entità applica i criteri nello IAS 18 Ricavi per la rilevazione dei ricavi dalla vendita dei beni. Lo IAS 17 si applica alla dismissione con operazioni di vendita e retrolocazione.
115. Se secondo quanto previsto dal principio di rilevazione nel paragrafo 21 un'entità rileva nel valore contabile di un'attività il costo di una sostituzione per una parte di un'attività immateriale, in tal caso storna il valore contabile della parte sostituita. Se per un'entità non è possibile determinare il valore contabile della parte sostituita, può utilizzare il costo della sostituzione come un'indicazione di quello che era il costo della parte sostituita al momento in cui essa fu acquistata o generata internamente.
116. Il corrispettivo da ricevere per la dismissione di un'attività immateriale è rilevato inizialmente al *fair value* (valore equo). Se il pagamento dell'attività immateriale 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 secondo quanto previsto dallo IAS 18, riflettendo l'effettivo rendimento originato dal credito.
117. L'ammortamento di un'attività immateriale con una vita utile finita non cessa se l'attività immateriale non è più utilizzata, a meno che essa sia stata pienamente ammortizzata o sia classificata come posseduta per la vendita (o inclusa in un gruppo in dismissione che è classificato come posseduto per la vendita) secondo quanto previsto dall'IFRS 5.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

Generale

118. ***Un'entità, nel distinguere tra attività immateriali generate internamente e altre attività immateriali, deve evidenziare le seguenti informazioni per ciascuna classe di attività immateriali:***
- (a) ***se le vite utili sono indefinite o finite e, se finite, le vite utili o i tassi di ammortamento utilizzati;***
 - (b) ***i metodi di ammortamento utilizzati per attività immateriali con vite utili finite;***
 - (c) ***il valore contabile lordo ed ogni ammortamento accumulato (insieme alle perdite per riduzione durevole di valore accumulate) all'inizio e alla fine dell'esercizio;***
 - (d) ***la voce (voci) di conto economico in cui è incluso ogni ammortamento delle attività immateriali;***
 - (e) ***una riconciliazione del valore contabile all'inizio e alla fine dell'esercizio che mostri:***
 - (i) ***gli incrementi, indicando separatamente quelli derivanti da sviluppo interno, quelli acquisiti separatamente, e quelli acquisiti tramite aggregazioni aziendali;***
 - (ii) ***le attività classificate come possedute per la vendita o incluse in un gruppo in dismissione classificato come posseduto per la vendita secondo quanto previsto dagli IFRS 5 e altre dismissioni;***
 - (iii) ***gli incrementi o i decrementi dell'esercizio derivanti da rideterminazioni del valore secondo quanto previsto dai paragrafi 75, 85 e 86 e dalle perdite per riduzione durevole di valore rilevate o eliminate contabilmente direttamente nel patrimonio netto secondo quanto previsto dallo IAS 36 Riduzione durevole di valore delle attività;***

IAS 38

- (iv) *le perdite per riduzione durevole di valore (qualora esistano) rilevate al conto economico nel corso dell'esercizio secondo quanto previsto dalle disposizioni dello IAS 36;*
 - (v) *le perdite per riduzione durevole di valore stornate al conto economico nel corso dell'esercizio (qualora esistano) secondo quanto previsto dalle disposizioni dello IAS 36;*
 - (vi) *ogni ammortamento rilevato nel corso dell'esercizio;*
 - (vii) *le differenze nette di cambio derivanti dalla conversione del bilancio nella moneta di presentazione, e dalla conversione di una gestione estera nella moneta di presentazione dell'entità che redige il bilancio;*
- e*
- (viii) *le altre variazioni di valore contabile avvenute nel corso dell'esercizio.*

119. Una classe di attività immateriali è un gruppo di attività di natura e utilizzo simile per l'attività dell'entità. Esempi di classi separate possono includere:

- (a) marchi;
 - (b) testate giornalistiche e diritti di editoria;
 - (c) software;
 - (d) licenze e diritti di *franchising*;
 - (e) diritti di autore, brevetti e altri diritti industriali, diritti di servizi e operativi;
 - (f) ricette, formule, modelli, progettazioni e prototipi;
- e*
- (g) attività immateriali in via di sviluppo.

Le classi sopra menzionate possono essere scomposte (aggregate) in classi più piccole (più grandi) se ciò comporta un grado di informazione più utile per gli utilizzatori del bilancio.

120. L'entità evidenzia l'informativa sulle attività immateriali che hanno subito una riduzione durevole di valore secondo quanto previsto dalle disposizioni dello IAS 36 in aggiunta alle informazioni richieste dal paragrafo 118 (e)(iii) a (v).

121. Lo IAS 8 richiede che l'entità indichi la natura e l'ammontare di una variazione in una stima contabile che abbia un effetto significativo nel periodo di riferimento o che si presume abbia un effetto significativo nei periodi successivi. Tale informativa può originare da cambiamenti avvenuti:

- (a) nella valutazione della vita utile di un'attività immateriale;
 - (b) nel metodo di ammortamento;
- o*
- (c) nei valori residui.

122. Un'entità deve inoltre indicare:

- (a) *per un'attività immateriale valutata come avente una vita utile indefinita, il valore contabile di tale attività e le ragioni a supporto della determinazione di una vita utile indefinita. Nel fornire queste motivazioni, l'entità deve descrivere il(i) fattore (fattori) che ha(hanno) svolto un ruolo nel determinare che l'attività ha una vita utile indefinita.*
- (b) *la descrizione, il valore contabile e il periodo di ammortamento rimanente di ogni attività immateriale che è significativa per il bilancio dell'entità.*
- (c) *per le attività immateriali acquisite tramite contributo pubblico e inizialmente rilevate al fair value (valore equo) (vedere paragrafo 44):*
 - (i) *il fair value (valore equo) inizialmente rilevato per queste attività;*
 - (ii) *il valore contabile;*
 - e*
 - (iii) *se sono valutate dopo la rilevazione iniziale secondo il modello del costo o il modello della rideterminazione del valore.*
- (d) *l'esistenza e i valori contabili delle attività immateriali il cui diritto di utilizzo è vincolato e i valori contabili delle attività immateriali date in garanzia a fronte di passività.*
- (e) *l'importo degli impegni contrattuali per l'acquisizione di attività immateriali.*

123. Nel descrivere il(i) fattore (fattori) che ha (hanno) svolto un ruolo significativo nel determinare che la vita utile di un'attività immateriale è indefinita, l'entità considera la lista di fattori contenuta nel paragrafo 90.

Attività immateriali valutate dopo la rilevazione iniziale utilizzando il modello della rideterminazione del valore

124. Se le attività immateriali sono contabilizzate agli importi rideterminati, un'entità deve indicare quanto segue:

- (a) *per classe di attività immateriali:*
 - (i) *la data in cui è avvenuta la rideterminazione del valore;*
 - (ii) *il valore contabile delle attività immateriali per le quali si è rideterminato il valore;*
 - e*
 - (iii) *il valore contabile che sarebbe stato rilevato se la classe rideterminata di attività immateriali fosse stata valutata dopo la rilevazione utilizzando il modello del costo del paragrafo 74;*
- (b) *l'importo della riserva di rivalutazione (surplus) che fa riferimento alle attività immateriali all'inizio e alla fine dell'esercizio, indicando le variazioni avvenute nel corso dell'esercizio e qualsiasi restrizione relativa alla distribuzione agli azionisti;*
- e*
- (c) *i metodi e le significative assunzioni applicate nella stima dei fair value (valore equo) delle attività.*

125. Può essere necessario aggregare le classi delle attività rideterminate in classi più ampie per finalità informative. Tuttavia, le classi non possono essere aggregate se ciò provoca una combinazione di una classe di attività immateriali che include gli importi valutati sia secondo il modello del costo che secondo il modello della rideterminazione del valore.

IAS 38

Spese di ricerca e sviluppo

126. **L'entità deve evidenziare gli importi complessivi delle spese di ricerca e sviluppo imputate a conto economico nel corso dell'esercizio.**
127. Le spese di ricerca e sviluppo comprendono tutte le spese che sono direttamente attribuibili alle attività di ricerca e sviluppo (vedere paragrafi 66 e 67 per una guida sul tipo di spesa da includere ai fini dell'informativa richiesta nel paragrafo 126).

Informazioni aggiuntive

128. L'entità è incoraggiata, ma non è tenuta, ad indicare le seguenti informazioni:
- (a) una descrizione di tutte le attività immateriali totalmente ammortizzate che sono ancora in uso;
 - e
 - (b) una breve descrizione delle attività immateriali significative controllate dall'entità ma non rilevate come attività perché non soddisfacevano i criteri per la rilevazione nel presente Principio o perché sono state acquisite o generate prima che la versione dello IAS 38 *Attività immateriali* emesso nel 1998 entrasse in vigore.

DISPOSIZIONI TRANSITORIE E DATA DI ENTRATA IN VIGORE

129. **Se un'entità sceglie, secondo quanto previsto dal paragrafo 85 dell'IFRS 3 *Aggregazioni aziendali* di applicare l'IFRS 3 a partire da qualsiasi data antecedente le date di entrata in vigore esposte nei paragrafi 78-84 dell'IFRS 3, deve inoltre applicare il presente Principio prospetticamente da tale medesima data. Quindi, l'entità non deve rettificare il valore contabile delle attività immateriali rilevate in tale data. Tuttavia, l'entità deve, in tale data, applicare il presente Principio per rivedere le vite utili delle attività immateriali rilevate. Se, come risultato di tale revisione, l'entità cambia la sua valutazione della vita utile di un'attività, tale cambiamento deve essere contabilizzato come cambiamento di stima contabile secondo quanto previsto dallo IAS 8 *Principi contabili*, cambiamenti nelle stime contabili ed errori.**
130. **Diversamente, un'entità deve applicare il presente Principio:**
- (a) **alla contabilizzazione delle attività immateriali acquisite in aggregazioni aziendali la cui data di accordo è il 31 marzo 2004 o data successiva;**
 - e
 - (b) **alla contabilizzazione di tutte le altre attività immateriali prospetticamente dall'inizio del primo esercizio che inizi il 31 marzo 2004 o in data successiva. Quindi, l'entità non deve rettificare il valore contabile delle attività immateriali rilevate in tale data. Tuttavia, l'entità deve, in tale data, applicare il presente Principio per rivedere le vite utili di tali attività immateriali. Se, come risultato di tale revisione, l'entità cambia la sua valutazione della vita utile di un'attività, tale cambiamento deve essere contabilizzato come cambiamento di stima contabile secondo quanto previsto dallo IAS 8.**

Permuta di attività similari

131. La disposizione dei paragrafi 129 e 130(b) di applicare il presente Principio prospetticamente implica che, se uno scambio di attività era stato valutato prima della data di entrata in vigore del presente Principio sulla base del valore contabile dell'attività ceduta, l'entità non ridetermina il valore contabile dell'attività acquisita per riflettere il suo *fair value* (valore equo) alla data di acquisizione.

Applicazione anticipata

IAS 38

132. ***Le entità a cui il paragrafo 130 si applica sono incoraggiate ad applicare le disposizioni del presente Principio prima delle date di entrata in vigore specificate nel paragrafo 130. Tuttavia, se un'entità applica il presente Principio prima di tali date di entrata in vigore, deve inoltre applicare anche l'IFRS 3 e lo IAS 36 Riduzione durevole di valore delle attività (come rivisto nella sostanza nel 2004) allo stesso tempo.***

SOSTITUZIONE DELLO IAS 38 (EMESSO NEL 1998)

133. Questo Principio sostituisce lo IAS 38 *Attività immateriali* (emesso nel 1998).
-