



Introduzione agli IFRS

Palermo, 21 maggio 2009



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI DI PALERMO

Circoscrizione dei Tribunali di
Palermo e Termini Imerese
Ente Pubblico non Economico

Normativa di riferimento per l'applicazione degli IAS/IFRS in Italia

Regolamento comunitario n. 1606/2002: obbliga tutte le società che emettono titoli quotati nei mercati regolamentati dell'Unione Europea a redigere il bilancio consolidato applicando gli IFRS/IAS a partire dagli esercizi che iniziano il 1° gennaio 2005

In ambito nazionale, in attuazione all'articolo 25 della legge 306/2003 (Legge Comunitaria) e con riferimento all'esercizio delle opzioni previste dall'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1606/2002, lo Stato italiano ha delegato il Governo ad adottare i provvedimenti legislativi necessari ad individuare quali società, oltre a quelle quotate, siano tenute all'applicazione degli IAS/IFRS

Sulla base di tale delega è stato emanato, il Decreto Legislativo n. 38/2005 nel quale è regolamentato l'ambito di applicazione degli IAS/IFRS in Italia

Ambito di applicazione dei Principi contabili internazionali

Società	Bilancio consolidato		Bilancio di esercizio	
	2005	2006	2005	2006
Società quotate	OBBLIGO	OBBLIGO	FACOLTA'	OBBLIGO
Società emittenti titoli diffusi tra il pubblico	OBBLIGO	OBBLIGO	FACOLTA'	OBBLIGO
Banche ed intermediari finanziari (finanziarie capogruppo di gruppi bancari; SIM; SGR; finanziarie iscritte nell'albo speciale art. 107 TUB; istituti di moneta elettronica)	OBBLIGO	OBBLIGO	FACOLTA'	OBBLIGO
Assicurazioni	OBBLIGO	OBBLIGO	NO	OBBLIGO (quotate che non redigono il consolidato)
Imprese incluse nel consolidato delle società di cui sopra	FACOLTA'	FACOLTA'	FACOLTA'	FACOLTA'
Società, diverse da quelle di cui sopra che, per obbligo redigono il consolidato (controllante e controllate)	FACOLTA'	FACOLTA'	FACOLTA' (eccezione: società che redigono il bilancio abbreviato per le quali sussiste un divieto di applicazione degli ias)	FACOLTA' (eccezione: società che redigono il bilancio abbreviato per le quali sussiste un divieto di applicazione degli ias)

Ambito di applicazione dei Principi contabili internazionali

Società	Bilancio consolidato		Bilancio di esercizio	
	2005	2006	2005	2006
Tutte le altre società	N / A	N / A	<p>FACOLTA'</p> <p>(L'esercizio iniziale dal quale la facoltà può essere esercitata deve ancora essere determinato con apposito Decreto Ministeriale.</p> <p>Sono escluse le società che redigono il bilancio abbreviato per le quali sussiste un divieto di applicazione degli ias/ifrs)</p>	

Principi contabili di riferimento

International Accounting Standards (IAS) e gli International Financial Reporting Standards (IFRS)

Standing Interpretation Committee (SIC) e International Financial Reporting Interpretation Committee (IFRIC)



Emanati dall'International Accounting Standards Board (IASB) ed adottati (od "*endorsed*") dall'Unione Europea

Breve storia degli IAS IFRS

1973

Fondazione dello **IASC**

1998

Completata l'emissione dei documenti riguardanti gli argomenti principali

2000

Revisione da parte della **SEC** e dello **IOSCO** dei suddetti documenti. La Comunità Europea stabilisce che tutte le società quotate appartenenti alla comunità europea dovranno applicare gli IAS entro il 2005 nella redazione del bilancio consolidato

2001

Lo **IASB** eredita la responsabilità della predisposizione degli IAS/IFRS dallo IASC

2002

Il termine IAS viene sostituito dal termine **IFRS** ad eccezione dei documenti già emessi che conservano la denominazione IAS

2003

Dal 2003 è in corso il processo di convergenza tra i principi contabili internazionali (IAS/IFRS) ed i principi contabili statunitensi (US GAAP)

Struttura degli IAS/IFRS

Framework

Documento che definisce una struttura concettuale di riferimento per la preparazione/presentazione dei bilanci

IAS/IFRS

Documenti che disciplinano il trattamento di singoli argomenti contabili

Interpretation SIC/IFRIC

Documenti interpretativi delle norme definite dai singoli IAS/IFRS o di approfondimento di specifici temi non coperti dai singoli IAS/IFRS

Struttura degli IAS/IFRS

Il singolo IAS/IFRS disciplina un determinato argomento e segnala, inoltre, gli aspetti particolari e le tipologie specifiche a tale argomento che non rientrano nel suo ambito di applicazione, rinviano al documento di riferimento

Le Interpretazioni SIC/IFRIC sono documenti che hanno la stessa rilevanza degli IAS/IFRS

Il Framework è un documento di riferimento che riporta le linee guida, i principi cardine degli IAS/IFRS e non prevale su quanto disposto dai singoli IAS/IFRS e Interpretazioni SIC/IFRIC

Struttura degli IAS/IFRS

Il “Framework for the Preparation of Financial Statements” definisce:

- le finalità assegnate al bilancio e i destinatari delle informazioni contabili
- le caratteristiche qualitative delle informazioni contenute nei bilanci
- la definizione, rilevazione e misurazione delle poste costituenti i bilanci
- i concetti di capitale e conservazione dello stesso e di determinazione dell'utile

Struttura degli IAS/IFRS

Tra le principali finalità del framework vi sono quelle di:

- assistere i redattori dei bilanci nell'applicazione dei Principi Contabili Internazionali e nel trattare argomenti che devono essere ancora oggetto di un Principio Contabile Internazionale
- assistere i revisori nel giudicare se i bilanci sono conformi ai Principi Contabili Internazionali, e
- assistere gli utilizzatori del bilancio nell'interpretazione delle informazioni contenute nei bilanci predisposti in conformità ai Principi Internazionali

Struttura degli IAS/IFRS

IAS/IFRS documenti emessi in vigore:

- IAS 1: Presentazione del bilancio
- IAS 2: Rimanenze
- IAS 7: Rendiconto finanziario
- IAS 8: Principi contabili, cambiamenti di stime contabili ed errori
- IAS 10: Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio
- IAS 11: Commesse a lungo termine
- IAS 12: Imposte sul reddito
- IAS 14: Informativa di settore

Struttura degli IAS/IFRS

IAS/IFRS documenti emessi in vigore:

- IAS 16: Immobili, impianti e macchinari
- IAS 17: Leasing
- IAS 18: Ricavi
- IAS 19: Benefici per i dipendenti
- IAS 20: Contabilizzazione dei contributi pubblici e informativa sull'assistenza pubblica
- IAS 21: Effetto delle variazioni dei cambi delle valute estere
- IAS 23: Oneri finanziari

Struttura degli IAS/IFRS

IAS/IFRS documenti emessi in vigore:

- IAS 24: Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate
- IAS 26: Fondi di previdenza
- IAS 27: Bilancio consolidato e separato
- IAS 28: Partecipazioni in società collegate
- IAS 29: Informazioni contabili in economie iperinflazionate

Struttura degli IAS/IFRS

IAS/IFRS documenti emessi in vigore:

- IAS 31: Partecipazioni in joint ventures
- IAS 32: Strumenti finanziari: esposizione nel bilancio
- IAS 33: Utile per azioni
- IAS 34: Bilanci intermedi
- IAS 36: Riduzione di valore delle attività
- IAS 37: Accantonamenti, passività e attività potenziali

Struttura degli IAS/IFRS

IAS/IFRS documenti emessi in vigore:

- IAS 38: Attività immateriali
- IAS 39: Strumenti finanziari: rilevazione e valutazione
- IAS 40: Investimenti immobiliari
- IAS 41: Agricoltura
- IFRS 1: Prima adozione degli IFRS
- IFRS 2: Pagamenti basati su azioni
- IFRS 3: Aggregazioni aziendali
- IFRS 4: Contratti assicurativi

Struttura degli IAS/IFRS

IAS/IFRS documenti emessi in vigore:

- IFRS 5: Attività non correnti possedute per la vendita ed attività operative cessate
- IFRS 6: Esplorazione e valutazione delle risorse minerarie
- IFRS 7: Strumenti finanziari: informativa di bilancio
- IFRS 8: "Settori Operativi"

I principali cambiamenti introdotti dagli IFRS

Prevalenza degli aspetti di sostanza/contenuto dell'operazione rispetto a quelli formali giuridici:

ESEMPIO

- Nel caso di un contratto di vendita con patto di riacquisto del bene, il trasferimento della proprietà non è un elemento di per se sufficiente per considerare la l'operazione come una vendita di beni e riconoscere il relativo ricavo
- Ai fini IAS/IFRS, per poter considerare la vendita realizzata è necessario accertare che insieme alla proprietà siano stati trasferiti dal venditore all'acquirente i rischi e benefici significativi ad essa legati

I principali cambiamenti introdotti dagli IFRS

Maggiore complessità di calcolo/valutazione richiesta per la determinazione dei valori di bilancio:

ESEMPIO

- Per quanto riguarda alcune retribuzioni del personale è richiesta dagli IAS/IFRS l'applicazione di logiche di calcolo di tipo attuariale

I principali cambiamenti introdotti dagli IFRS

Più elevato numero di informazioni richieste per la compilazione delle note di bilancio:

ESEMPIO

- Per quanto concerne le immobilizzazioni immateriali è richiesto che le note al bilancio espongano alcune informazioni suddivise tra immobilizzazioni acquistate esternamente e immobilizzazioni sviluppate internamente

I principali cambiamenti introdotti dagli IFRS

Maggiore ricorso al criterio di fair value (valore equo) nella valutazione delle voci di bilancio

Il fair value è il corrispettivo al quale un'attività può essere scambiata (o una passività può essere estinta) in una libera transazione tra parti consapevoli e disponibili, al netto di eventuali sconti e riduzioni legate alla quantità concessi dall'impresa

ESEMPIO

- Le partecipazioni in società che non sono controllate, collegate o joint venture devono essere valutate al fair value

I principali cambiamenti introdotti dagli IFRS

Estensione dell'area di consolidamento:

ESEMPIO

- Le controllate con attività dissimile devono essere consolidate integralmente

Eliminazione delle voci di carattere straordinario:

ESEMPIO

- Lo IAS 1 vieta la presentazione nel conto economico di una parte dedicata a proventi ed oneri straordinari



IAS 36

Riduzione di valore delle attività

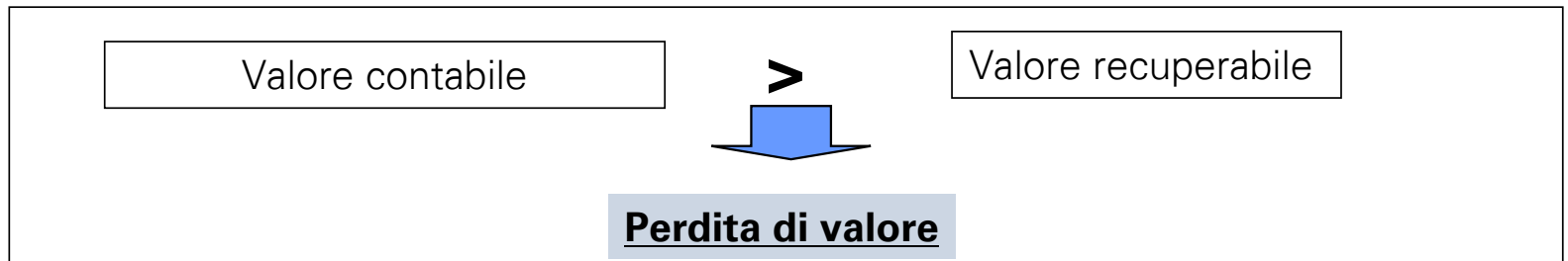
Palermo, 21 maggio 2009

Finalità e ambito di applicazione

La finalità dello **IAS 36** è



definire i principi per assicurarsi che **le attività aziendali non siano iscritte ad un valore superiore al valore recuperabile**



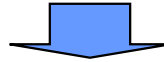
Lo **IAS 36** si applica



a tutte le attività, ad eccezione di quelle per cui le regole da seguire nel valutare eventuali perdite di valore sono incluse in altri IFRS

Finalità e ambito di applicazione

Lo **IAS 36 NON** si applica a:



- rimanenze di magazzino e attività derivanti da commesse a lungo termine (IAS 2 e IAS 11);
- attività fiscali differite (IAS 12);
- attività finanziarie trattate nell'ambito dello IAS 39;
- attività classificate come disponibili per la vendita ai fini dell'IFRS 5;

- attività derivanti da benefici per i dipendenti (IAS 19);
- investimenti immobiliari valutati al fair value (IAS 40);
- attività biologiche connesse all'attività agricola (IAS 41);
- costi di acquisizione differiti e beni immateriali derivanti da contratti assicurativi trattati dall'IFRS 4.

Definizione di attività soggetta a perdita di valore

A seconda delle circostanze, lo IAS 36 si applica a:

Attività singole

- Immobilizzazioni materiali (IAS 16)
- Immobilizzazioni immateriali (IAS 38)
- Immobilizzazioni acquisite in leasing finanziario (IAS 17)
- Investimenti in società controllate (IAS 27), joint ventures (IAS 31) e società collegate (IAS 28)

Complessi organizzati di attività

- Cash Generating Units (il più piccolo gruppo identificabile di attività che genera flussi finanziari in entrata che sono ampiamente indipendenti dai flussi finanziari in entrata generati da altre attività o gruppi di attività)

L'individuazione della CGU è necessario quando non è possibile stimare il valore recuperabile della singola attività

Cash Generating Unit (CGU): individuazione

Criterio base per individuare la CGU:

Vi sono flussi di cassa largamente indipendenti

Fattori da considerare:

- Come il management tiene sotto controllo l'attività, ovvero come è organizzato il reporting;
- Come il management prende le decisioni circa la continuazione/dismissione di certe unità operative

La valutazione dell'esistenza dei requisiti per poter identificare una CGU può essere estremamente complessa e va applicata a casi specifici.

Identificazione di una perdita di valore

Ad ogni data di riferimento del bilancio **è necessario valutare** se vi siano indicazioni che un'attività possa aver subito una **perdita di valore**:

Indicatori esterni

Esempi sono:

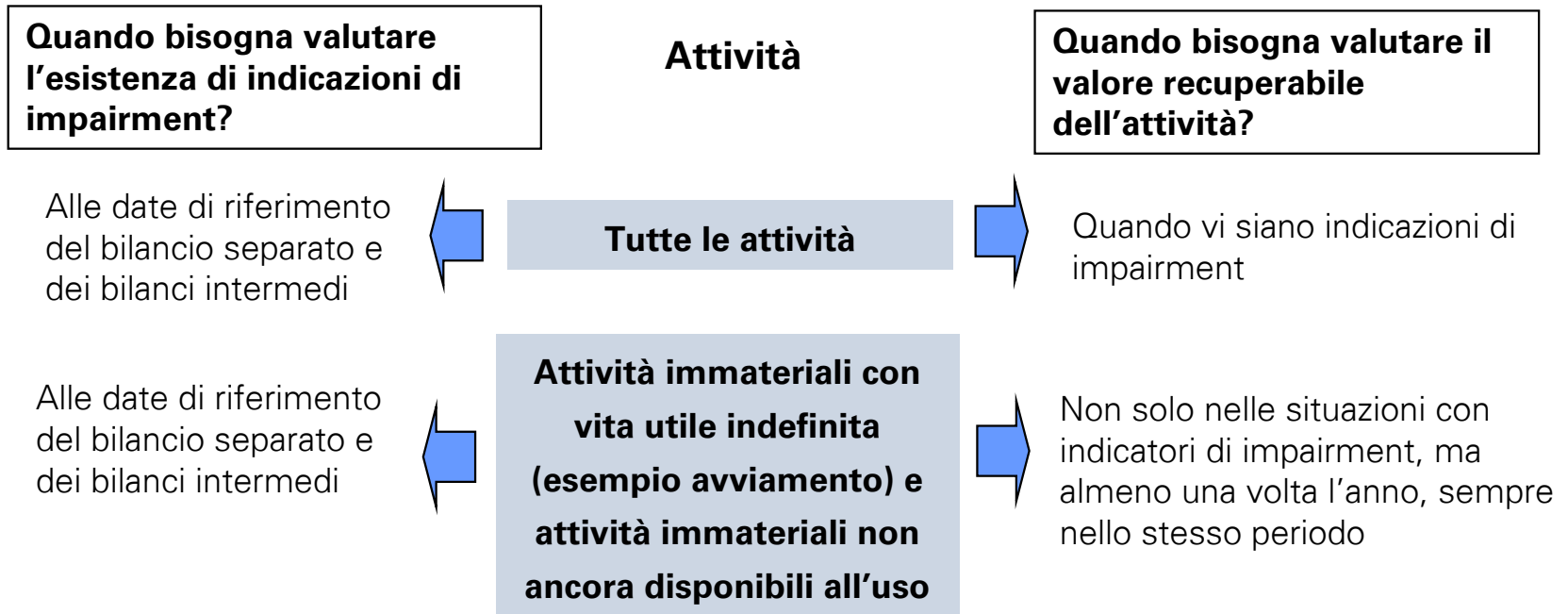
- perdita di valore significativa del valore di un'attività aziendale non legata al normale trascorrere del tempo;
- significativi cambiamenti ambientali legati alla tecnologia, alla legislazione e al mercato in cui opera l'impresa;
- forte incremento nel livello della concorrenza nei mercati in cui opera la società;
- significativo incremento dei tassi di interesse.

Indicatori interni

Esempi sono:

- evidenza di obsolescenza o danneggiamento fisico di un cespite;
- significativi cambiamenti nelle modalità di utilizzo di determinate attività;
- previsioni iniziali troppo ottimistiche con riferimento a determinati investimenti produttivi;
- approvazione di piani di ristrutturazione/riorganizzazione aziendale che prevedono cessazioni e/o riduzioni di attività operative.

Esistenza di impairment



Nota: Per quanto riguarda la valutazione dell'impairment nei bilanci intermedi bisogna far inoltre riferimento all'IFRIC 10.

La perdita di valore è la differenza tra

Valore contabile dell'attività (o della CGU)

e

Valore recuperabile dell'attività (o della CGU), dato dal maggiore tra:

- fair value al netto dei costi di vendita e**
- valore d'uso**

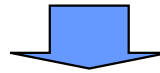
Riconoscimento di una perdita di valore

A

Valore contabile di un'attività (o di una CGU)

>

Valore recuperabile dell'attività (o della CGU)



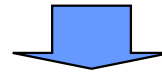
Il **valore contabile** deve essere ridotto fino ad eguagliare il **valore recuperabile**

B

Perdita di valore

>

Valore contabile dell'attività



La **differenza** deve essere iscritta al **passivo** solo se richiesto da un altro **IFRS**

Cash Generating Unit (CGU): aspetti particolari - valore contabile

Il **valore contabile** di una **CGU INCLUDE:**

- Il valore contabile delle attività che possono essere attribuite direttamente alla CGU e che genereranno i flussi di cassa futuri stimati nel determinare il valore d'uso della CGU
- Una quota delle attività che possono essere attribuite, secondo un criterio ragionevole e coerente, alla CGU

Il **valore contabile** di una **CGU NON INCLUDE:**

- Il valore relativo a passività iscritte a meno che non siano strettamente necessarie per determinare il valore recuperabile della CGU.

Ai fini del test di **impairment** l'**avviamento** deve essere allocato a una o più CGU dalla data di acquisizione

CGU: aspetti particolari - Avviamento: criterio di allocazione

Ogni CGU o gruppo di CGU a cui l'avviamento è allocato deve avere i seguenti requisiti:



- Rappresentare il livello minimo all'interno dell'impresa a cui l'avviamento è monitorato
- Non essere più ampio di un segmento, così come definito dall' IAS 14 "Informativa di settore" (*)

(*) Per i bilanci 2009 tale riferimento dovrà intendersi all'IFRS 8 "Settori operativi".

CGU: aspetti particolari – Avviamento: interessi di minoranza

L'avviamento viene riconosciuto solo sulla quota acquisita dalla controllata e non sulla parte posseduta dalle minoranze. Quindi, se l'avviamento è allocato ad una CGU su cui vi sono interessi di minoranza, il valore contabile della CGU include:



- Il valore delle attività sia per la quota acquisita della controllata, che della quota in possesso delle minoranze;



- L'avviamento per la parte acquisita della controllata

In caso di interessi di minoranza, il valore contabile della CGU è inferiore a quello da considerare ai fini del test di impairment.

CGU: aspetti particolari – Avviamento: interessi di minoranza

Ai fini del test di impairment una parte del valore recuperabile è attribuibile all'avviamento teorico di competenza delle minoranze



il valore netto contabile della CGU deve essere “aggiustato” dell'importo di avviamento teorico attribuibile alle minoranze.

Fair value al netto dei costi di vendita

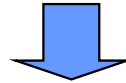
Fair value al netto dei costi di vendita

=

Ammontare ottenibile dalla vendita dell'attività (o delle attività che compongono la CGU) in una libera transazione fra parti consapevoli e indipendenti

-

Costi di dismissione



Nel processo di valutazione di impairment è conveniente partire determinando tale importo, quando questo sia agevolmente disponibile

In alcuni casi l'identificazione del fair value è molto difficile, se non improbabile

Valore d'uso: flussi di cassa attesi

Il valore d'uso è dato dalla somma dei flussi di cassa attesi dall'uso di un'attività, o dalla loro sommatoria nel caso di CGU, stimati in base ai seguenti criteri:

Previsioni ragionevoli e sostenibili

Le proiezioni dei flussi finanziari devono essere fondate su presupposti ragionevoli e sostenibili in grado di rappresentare la migliore stima effettuabile dalla direzione aziendale.

Periodo

Le proiezioni dei flussi finanziari devono essere fondate sui precedenti budget/previsioni approvati dalla direzione e devono coprire un periodo massimo di 5 anni (a meno che un arco temporale superiore possa essere giustificato).

Tasso di crescita

Per il periodo che eccede i 5 anni le proiezioni dei flussi finanziari devono essere basate su tassi di crescita stabili o calanti, a meno che tassi crescenti non possano essere giustificati

Valore d'uso: modalità di stima

I flussi futuri vanno stimati con riferimento alle

condizioni correnti

Non possono essere considerati i flussi in entrata e in uscita derivanti da:

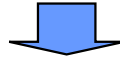
- Ristrutturazioni (per le quali l'impresa non sia ancora impegnata);
- Investimenti

Occorre considerare il flusso realizzabile dall'alienazione dell'attività (o delle attività), al termine della relativa vita utile

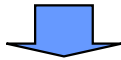
Valore d'uso: attualizzazione dei flussi

Determinazione del tasso di attualizzazione

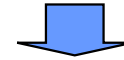
Il **tasso di ritorno** (ante imposte) che il mercato si aspetta dall'investimento nel bene



deve tener conto del costo attuale del denaro e del rischio correlato al tipo di attività/settore di appartenenza



Il tasso deve essere ante-imposte per coerenza con i flussi finanziari che sono determinati prima delle imposte



Il tasso non deve riflettere rischi per i quali i flussi di cassa attesi sono già stati aggiustati

CGU: aspetti particolari - Avviamento: test di impairment

Nel caso in cui ad una CGU è stato allocato **una parte di avviamento** deve essere svolto il test di impairment, almeno una volta l'anno:

- **confrontando il valore contabile della CGU, includendo il valore di avviamento allocato;**
- **con il valore recuperabile della CGU.**

SE

Valore contabile

>

Valore recuperabile

è necessario rilevare in bilancio una **perdita di valore** riferita alla CGU

Il confronto tra valore contabile e valore recuperabile della CGU deve essere fatto utilizzando elementi omogenei

CGU: aspetti particolari - Beni destinati ad attività ausiliarie o comuni (corporate assets): allocazione

Ogni CGU assoggettata a test di impairment deve contenere una quota dei "corporate assets"

- **Se è possibile un'allocazione ragionevole alle CGU**



- il valore contabile delle CGU, incluso il valore allocato dei corporate assets, verrà confrontato con il valore recuperabile

- **Se NON è possibile un'allocazione ragionevole alle CGU**



- Le singole CGU verranno testate senza che sia loro allocata quota di corporate assets, riconoscendo eventuali perdite
- L'allocazione verrà fatta a livello di gruppo di CGU
- Il valore contabile del gruppo di CGU, incluso il valore allocato dei corporate assets, verrà confrontato con il valore recuperabile

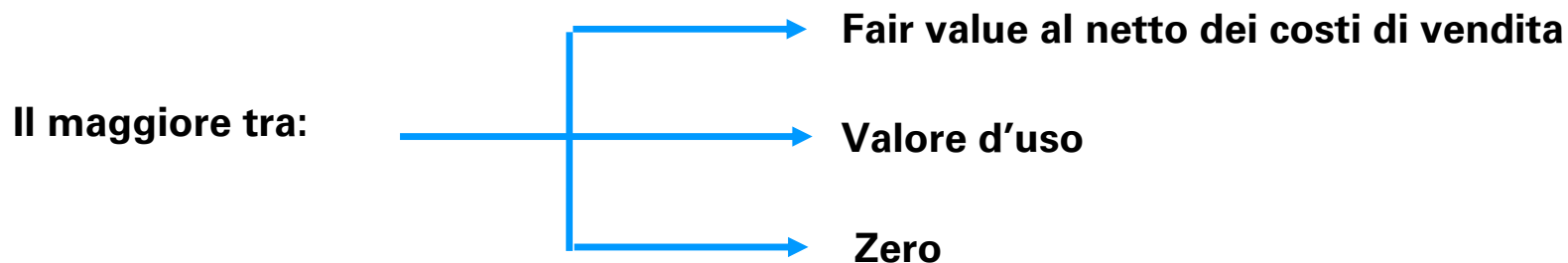
CGU: aspetti particolari - Riconoscimento di una perdita di valore

L'allocazione della **perdita** alle singole attività avviene **come segue**:

- Prima si riduce l'avviamento fino al suo eventuale azzeramento.
- Successivamente si riducono i valori delle singole attività proporzionalmente al loro valore contabile. Se l'attività era stata precedentemente rivalutata, occorre procedere a ridurre dapprima l'importo della rivalutazione.

CGU: aspetti particolari - Riconoscimento di una perdita di valore

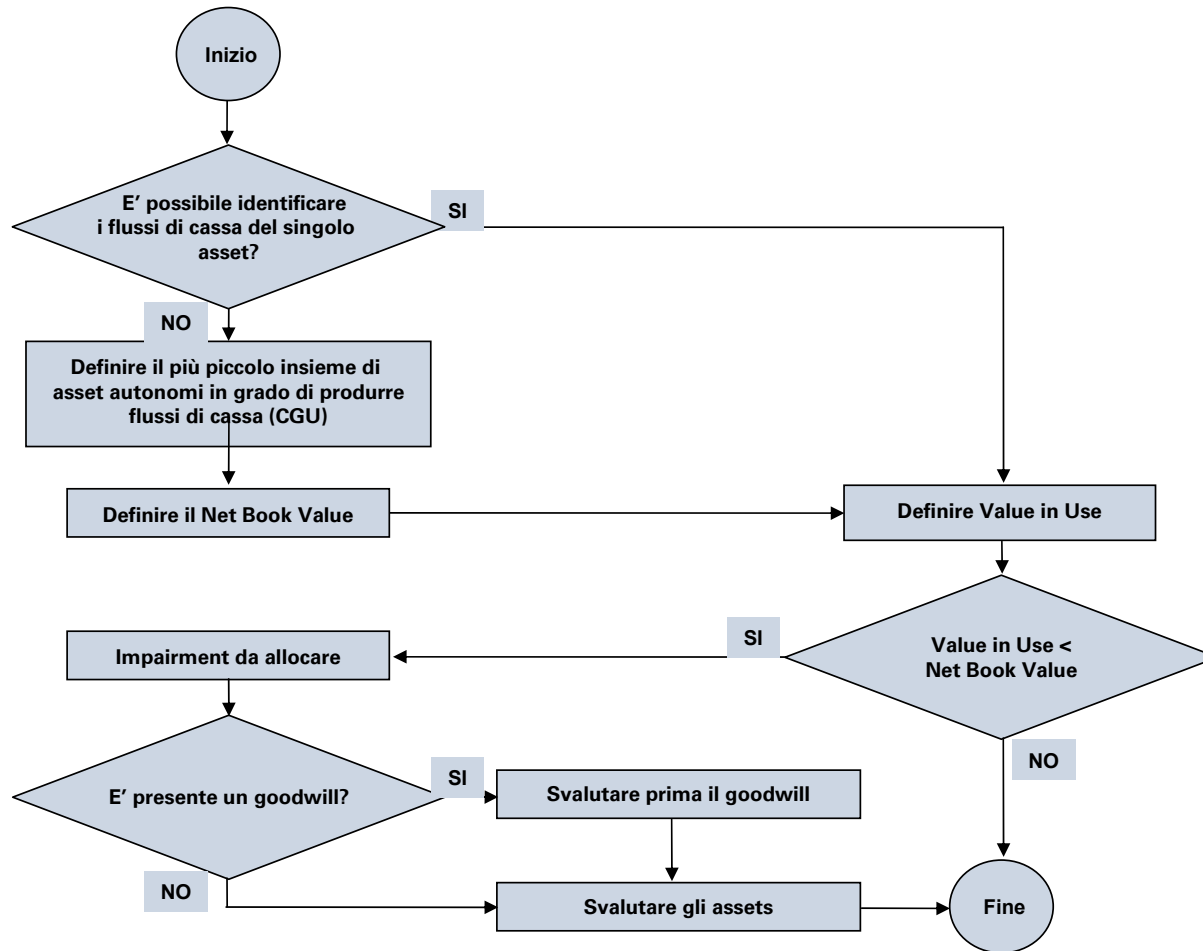
Il valore contabile dell'attività non deve essere al di sotto della seguente soglia:



La parte rimanente della perdita va ripartita proporzionalmente sulle altre attività componenti la CGU

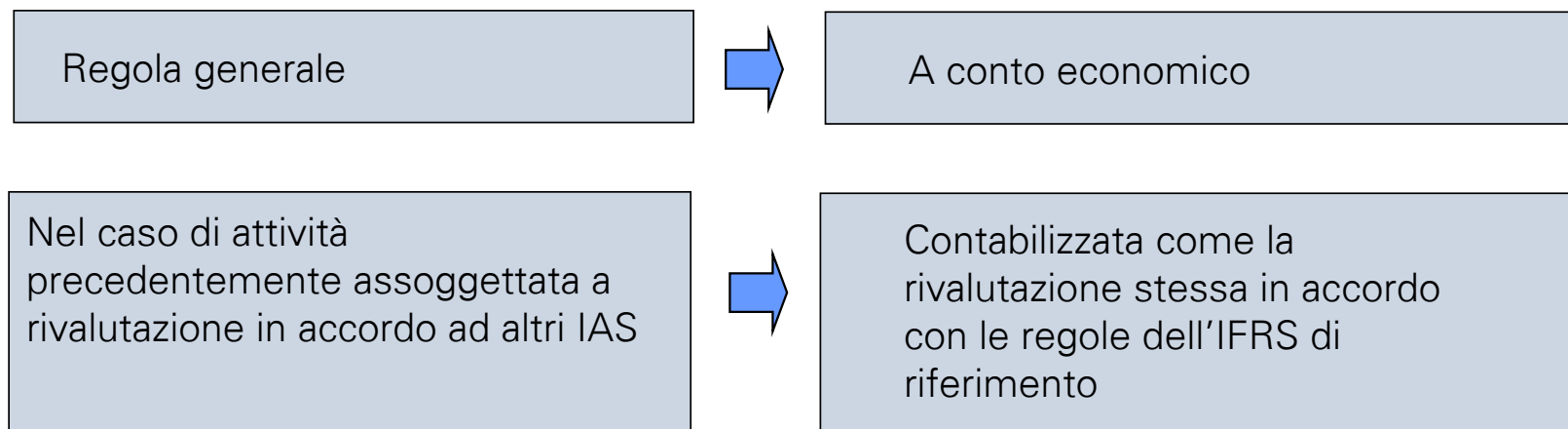
Se alla fine del processo rimangono ancora perdite da riconoscere si iscriverà una passività solo nel caso in cui questo sia richiesto da un altro principio IFRS.

Allocazione dell'impairment



Contabilizzazione di una perdita di valore

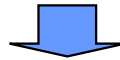
La perdita di valore deve essere contabilizzata come segue:



Successivamente alla determinazione di una perdita di valore, occorre effettuare una valutazione della vita utile residua dell'attività e quindi della congruità della durata del piano di ammortamento finora utilizzato.

Ripristino valore: criterio generale

In certe condizioni è possibile ripristinare il valore di attività che sono state svalutate in esercizi passati per effetto di riduzioni di valore.



La verifica deve essere effettuata ad ogni **data di riferimento di bilancio** per tutte le attività svalutate, ad eccezione dell'avviamento

Lo IAS 36 non permette il ripristino di valore per l'avviamento (salvo casi eccezionali).

Ripristino di valore: singole attività

Il valore dell'attività deve essere ripristinato ad un **valore pari al suo valore recuperabile** con le seguenti cautele:

- deve esserci ripristino di valore **solo** nel caso di cambiamento nelle stime usate per determinare il valore di recupero, rispetto al momento in cui la perdita di valore era stata riconosciuta
- il valore di un'attività precedentemente ridotta per perdite durevoli deve essere ripristinato fino a concorrenza del valore contabile che la stessa attività avrebbe alla data odierna se non fossero mai state contabilizzate perdite di valore in anni passati

Nel caso di CGU, il ripristino di valore deve essere allocato alle diverse attività, ad esclusione dell'avviamento, proporzionalmente al valore contabile delle attività che la compongono.

Contabilizzazione di un ripristino di valore

Il **ripristino di valore** deve essere rilevato come segue:

Regola generale



A conto economico

Nel caso di attività iscritte in bilancio al proprio valore rivalutato secondo quanto previsto ad altri IFRS



Contabilizzata come la rivalutazione stessa in accordo con le regole dell'IFRS di riferimento

La **quota di ammortamento dell'attività** da applicarsi in periodi futuri deve essere **adeguata** al fine di allocare il valore contabile rivisto sulla vita utile residua del bene.

Differenze principali rispetto ai principi italiani

Lo IAS 36 riporta il concetto di perdita di valore, concetto non espressamente definito nei principi italiani

Lo IAS 36 tratta in maniera unitaria della problematica della svalutazione delle attività. Nei principi italiani, tale problematica è affrontata negli specifici principi delle varie voci di bilancio

Lo IAS 36 contiene specifiche e dettagliate indicazioni per il calcolo del valore recuperabile e, in particolare, per la determinazione del valore d'uso

Lo IAS 36 prevede, in specifiche situazioni, l'impairment test annuale

Informativa di bilancio: classi di attività

Le **note al bilancio** devono riportare almeno le seguenti informazioni per classi di attività:

- il valore delle perdite durevoli di valore e dei ripristini di valore **iscritti nel conto economico dell'esercizio** con l'indicazione della voce in cui sono ricompresi;
- il valore delle perdite durevoli di valore e dei ripristini di valore **contabilizzati con diretta variazione del patrimonio netto**.

Per le imprese soggette allo IAS 14 "Informativa di Settore" le informazioni di cui sopra vanno date per ogni segmento nell'ambito dello schema primario.

Informativa di bilancio: riduzioni o ripristini di valore

Per ogni riduzione o ripristino di valore significativo di singole attività o CGU avvenute nell'esercizio l'impresa deve riportare:

- l'evento e le circostanze che hanno portato al riconoscimento della riduzione o al ripristino;
- l'ammontare della riduzione o del ripristino;
- il valore recuperabile dell'attività o della CGU e il fair value al netto dei costi di vendita o il valore d'uso;
- nel caso il valore recuperabile sia il fair value al netto dei costi di vendita, le basi su cui è stato calcolato il fair value;
- nel caso il valore recuperabile sia il valore d'uso, il tasso di sconto usato nella stima e l'eventuale stima precedente del valore d'uso.



IAS 38

Attività immateriali

Palermo, 21 maggio 2009

Definizione

Un'attività immateriale si definisce tale quando è non monetaria, identificabile e priva di consistenza fisica.

Un'attività immateriale deve possedere le seguenti caratteristiche:

- identificabilità;
- controllo da parte dell'impresa;
- deve produrre benefici economici futuri.

Definizione (segue)

Un'attività si ritiene identificabile, nella definizione di attività immateriale, se:

- è separabile, ovvero passibile di essere separata o divisa dalla società ed essere venduta, trasferita, concessa in licenza, affittata o scambiata, sia individualmente che insieme a contratti, attività o passività correlati; oppure
- deriva da un contratto o da un altro diritto legale, indipendentemente dal fatto che questi diritti siano trasferibili o separabili dalla società o da altri diritti e obbligazioni.

Iscrizione iniziale

L'iscrizione di un'attività immateriale deve avvenire se e quando si verificano le seguenti condizioni:

- è probabile che affluiscano all'impresa benefici economici attribuibili all'attività considerata;
- il costo del bene può essere attendibilmente determinato.

Un'attività immateriale deve essere rilevata inizialmente al costo.

Se il pagamento di un'attività immateriale è differito oltre i normali termini del credito, il costo è determinato in base al prezzo equivalente per contanti. La differenza tra questo importo e il pagamento complessivo va contabilizzata come interesse passivo lungo la durata del credito, a meno che non venga capitalizzata in ossequio all'*allowed treatment* previsto dallo IAS 23.

Costi di ricerca e sviluppo

Lo IAS 38 tratta tale tipologia di attività immateriale quale “attività immateriali generate internamente”.

Nessuna attività immateriale derivante dalla fase di ricerca deve essere rilevata. Le spese di ricerca (o della fase di ricerca di un progetto interno) devono essere rilevate come un costo nel momento in cui sono sostenute.

Costi di ricerca e sviluppo (segue)

Un'attività immateriale derivante dallo sviluppo deve essere rilevata se, e solo se, l'impresa può dimostrare quanto segue:

- possibilità tecnica di completare l'attività immateriale in modo da essere disponibile per l'uso o per la vendita;
- l'intenzione a completare l'attività immateriale per usarla o venderla;
- la capacità a usare o vendere l'attività immateriale;

Costi di ricerca e sviluppo (segue)

- le modalità di generazione da parte dell'attività di probabili benefici economici futuri. Tra le altre cose, 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;
- la disponibilità di adeguate risorse (tecniche, finanziarie, ecc.) per completare lo sviluppo e per l'utilizzo o la vendita dell'attività;
- la capacità di valutare attendibilmente i costi dell'attività nel corso della fase di sviluppo.

Similmente, le spese di sviluppo (o della fase di sviluppo di un progetto interno) che non soddisfano le condizioni precedenti devono essere rilevate come un costo nel momento in cui sono sostenute.

I costi di pubblicità devono essere addebitati a conto economico quando sostenuti.

Costi di impianto e di ampliamento

Le spese di avviamento di attività (costi di avviamento o *start-up*) vanno rilevate come costo nell'esercizio in cui sono sostenute a meno che tali spese siano incluse nel costo di un elemento rientrante nella categoria degli immobili, impianti e macchinari (IAS 16).

Le spese di avviamento possono essere composte dai costi di costituzione quali, per esempio, costi legali o di segreteria sostenuti nella costituzione di un nuovo soggetto giuridico, spese per aprire un nuovo impianto o attività (costi precedenti all'apertura) o spese per intraprendere nuove operazioni o lanciare nuovi prodotti o processi (costi pre-operativi).

Costi di impianto e di ampliamento (segue)

Lo IAS 38 prevede che anche le spese di pubblicità, per la formazione del personale e per la riorganizzazione e ricollocazione parziale o integrale dell'impresa debbano essere riconosciute come un costo nell'esercizio in cui sono sostenute.

I costi esterni direttamente attribuibili ad un'operazione di capitale (ovvero costi di emissione o acquisizione di strumenti propri dell'impresa classificati come rappresentativi del capitale in base allo IAS 32) devono essere contabilizzati a riduzione del patrimonio netto, al netto del correlato effetto fiscale. Se l'operazione non è completata, tali costi devono essere addebitati al conto economico.

I costi di quotazione di azioni in Borsa devono essere considerati costi di un'operazione di capitale se tale quotazione avviene attraverso l'emissione di nuovi strumenti di capitale.

Concessioni, licenze e marchi

Tale tipologia di costi soddisfa la definizione di attività immateriale stabilita dallo IAS 38 in termini di identificabilità, controllo della risorsa in oggetto ed esistenza di benefici economici futuri.

Differenza di consolidamento

Trattandosi di una voce avente natura di avviamento, tale fattispecie è trattata dall'IFRS 3, al quale si rinvia. A tal fine si dovrà tenere conto anche di quanto previsto dall'IFRS 1 (opzioni ivi previste in tema di *Business combination*).

Altre - Oneri su finanziamenti

Questi costi rappresentano oneri accessori all'ottenimento di finanziamenti e non rientrano nella definizione di attività immateriale stabilita dallo IAS 38.

Lo IAS 39 stabilisce che la rilevazione iniziale di una passività finanziaria deve includere i costi della transazione direttamente attribuibili alla transazione stessa.

Altre – Costi pre-operativi di commessa

Lo IAS 38, come ricordato in precedenza, stabilisce che debbano essere spese nell'esercizio nel quale sono sostenute le spese consuntivate per intraprendere nuove operazioni o lanciare nuovi prodotti o processi (costi pre-operativi).

Altre – Costi pre-operativi di commessa (segue)

Tuttavia, lo IAS 11 (*Construction Contract*) al punto 17 stabilisce che si debbano considerare come costi di commessa (e quindi considerare ai fini dell'avanzamento della stessa) anche:

- i costi inerenti il cantiere;
- i costi di spostamento degli impianti, macchinari e materiali al e dal cantiere;
- i costi di progettazione e di assistenza tecnica direttamente connessi alla commessa.

Altre – Costi pre-operativi di commessa (segue)

Lo stesso IAS 11, al punto 21, afferma che i costi, sostenuti prima della stipulazione del contratto, direttamente connessi ad una commessa e sostenuti per assicurarsi questa debbano essere inclusi tra i costi di commessa “se possono essere identificati separatamente e determinati con attendibilità e se è probabile che la commessa sarà ottenuta”.

Costi pre-operativi di commessa

I costi in questione sembrerebbero rispettare la definizione di costi di commessa (si veda quanto indicato nello IAS 11).

Il fatto che le società di costruzione valorizzino i lavori in corso in base al metodo della percentuale di completamento, applicata ai corrispettivi contrattuali, comporta la necessità di correlare i ricavi di commessa ai costi relativi.

Pertanto, tali costi andranno eliminati in sede di transizione agli IFRS e considerati nell'ambito della determinazione del valore delle rimanenze ai sensi dello IAS 11.

Altre – Manutenzioni su beni propri

Lo IAS 16 stabilisce che i costi relativi alla manutenzione ordinaria non possono essere capitalizzati e che, quindi, vadano imputati a conto economico nell'esercizio di sostenimento.

Se la manutenzione comporta la sostituzione di parti significative, queste devono essere rilevate come nuova componente del cespite con il contestuale scorporo della parte sostituita.

Altre – Migliorie su beni di terzi

Nel caso in cui la spesa abbia autonoma funzionalità si deve fare riferimento allo IAS 16, relativo alle immobilizzazioni materiali.

Nel caso, però, di bene detenuto in base ad un leasing finanziario la spesa rappresenta una componente incrementativa del cespite che è rilevato nell'attivo del locatario.

Immobilizzazioni in corso ed acconti

Per le attività immateriali non ancora disponibili per l'uso si prevede l'obbligo di effettuazione dell'impairment test ogni anno.

Il valore recuperabile va determinato sulla base di quanto stabilito dallo IAS 36.

Misurazione successiva alla prima iscrizione

Può essere adottato uno dei seguenti due metodi:

- Il “cost model”, in base al quale, dopo la rilevazione iniziale, una attività immateriale deve essere iscritta al costo, al netto degli ammortamenti e delle perdite durevoli di valore accumulati.
- Il “revaluation model” in base al quale, dopo la rilevazione iniziale al costo, una attività immateriale deve essere iscritta all’importo rivalutato, rappresentato dal suo fair value alla data di rivalutazione, al netto degli ammortamenti e delle perdite durevoli di valore accumulati. La determinazione del fair value deve essere effettuata facendo riferimento ad un mercato attivo.

Misurazione successiva alla prima iscrizione (segue)

Nel caso di applicazione di quest'ultimo metodo, il valore contabile deve essere rivisto periodicamente. La frequenza delle rivalutazioni dipende dalla volatilità del fair value delle attività immateriali oggetto di rivalutazione. E' comunque necessaria una rivalutazione se il fair value di un'attività differisce in modo rilevante dal valore contabile. Tuttavia, alcune attività immateriali possono subire movimentazioni significative e volatili nel fair value e perciò necessitano di rivalutazioni annuali.

I due metodi sono alternativi tra loro e collocati sullo stesso piano. Se un'attività immateriale è contabilizzata con il "revaluation method", tutte le altre attività appartenenti alla sua classe di appartenenza devono essere rivalutate, a meno che non esista un mercato attivo per tali attività.

Misurazione successiva alla prima iscrizione (segue)

Se una attività immateriale è rivalutata, ogni ammortamento accumulato alla data di rivalutazione è alternativamente:

- nuovamente iscritto in bilancio in proporzione al cambiamento nel valore contabile lordo dell'attività così che il valore contabile dell'attività dopo la rivalutazione equivalga al suo valore rivalutato; oppure
- eliminato a fronte del valore contabile lordo dell'attività e il valore netto dell'attività è nuovamente iscritto in bilancio in base al valore rivalutato dell'attività.

Misurazione successiva alla prima iscrizione (segue)

Se il valore contabile di una attività immateriale è aumentato a seguito di una rivalutazione, l'incremento deve essere accreditato direttamente a patrimonio netto sotto la voce eccedenza (surplus) di rivalutazione. Tuttavia, un aumento di valore dovuto ad una rivalutazione deve essere rilevato come provento nella misura in cui ripristina una diminuzione di valore dovuta a una rivalutazione della stessa attività e se tale diminuzione era stata precedentemente rilevata come un costo.

Se il valore contabile di una attività immateriale è diminuito a seguito di una rivalutazione, la diminuzione deve essere rilevata come un costo. Tuttavia, una diminuzione di valore dovuta ad una rivalutazione deve essere portata direttamente a fronte di ogni connessa eccedenza (surplus) di rivalutazione nella misura in cui la diminuzione non ecceda l'importo di eccedenza (surplus) di rivalutazione della stessa attività.

Misurazione successiva alla prima iscrizione (segue)

L'ammontare complessivo dell' eccedenza (surplus) di rivalutazione inclusa nel patrimonio netto può essere trasferito direttamente alla voce utili portati a nuovo quando l'eccedenza (surplus) viene realizzata, attraverso dismissione o cessione dell'attività ovvero l'utilizzo della stessa (in quest'ultimo caso il trasferimento alla voce utili portati a nuovo avviene sulla base dell'ammontare dell'utilizzo dell'esercizio). non ecceda l'importo di eccedenza (surplus) di rivalutazione della stessa attività.

Ammortamento e vita utile

E' necessario preliminarmente definire se la vita utile di un'attività immateriale sia determinata o indeterminata. Un'attività immateriale ha vita utile indeterminata quando, sulla base di un'analisi di tutti i fattori interessati, non vi è un limite prevedibile al periodo lungo il quale si prevede che l'attività generi flussi di cassa in entrata per l'impresa. Peraltro, il termine indeterminato non significa infinito.

L'attività immateriale con vita utile determinata è ammortizzata sistematicamente lungo il corso della vita utile dell'attività, a partire dal momento in cui la stessa è disponibile per l'uso. Il valore da ammortizzare deve essere pari alla differenza tra il costo d'acquisto e di produzione ed il valore residuo di tale attività. Peraltro, tale valore residuo deve normalmente assumersi pari a zero, salvo vi sia un impegno da parte di un compratore terzo di acquisire tale attività o esista un mercato di riferimento per questo tipo di attività.

Ammortamento e vita utile (segue)

Il piano di ammortamento deve essere rivisto almeno alla fine di ogni esercizio.

Lo IAS 38 consente l'utilizzo di diversi metodi di ammortamento; tali metodi includono il metodo a quote costanti, il metodo scalare decrescente ed il metodo per unità di prodotto. Raramente, se non addirittura mai, vi sarà 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.

L'attività immateriale con vita utile indeterminata non deve essere ammortizzata. Tuttavia, in accordo con lo IAS 36 vi è l'obbligo di effettuare l'impairment test di un'attività immateriale con vita utile indeterminata, attraverso il confronto tra il valore recuperabile e il relativo valore contabile:

- ogni anno, e
- ogni volta in cui vi sia indicazione che l'attività abbia subito una perdita durevole di valore.

Eliminazione dallo stato patrimoniale

Le immobilizzazioni immateriali vanno eliminate dallo stato patrimoniale (azzerate) nei seguenti casi:

- dismissione;
- nel caso in cui dall'uso o dalla dismissione non ci si attenda alcun beneficio economico.

Costi di esercizi precedenti

Le spese sostenute per un elemento immateriale precedentemente rilevate dall'impresa che redige il bilancio a conto economico non devono essere rilevate successivamente come parte del costo di un'attività immateriale.

Lo IAS 38 descrive dettagliatamente l'informativa che deve essere fornita in bilancio.

Rispetto all'informativa fornita attualmente si rilevano le seguenti principali novità:

- Occorrerà distinguere le informazioni circa i metodi di ammortamento e i prospetti di movimentazione dei saldi tra le attività generate internamente e le altre.

In particolare, si dovranno rilevare gli incrementi distinguendo tra quelli generati internamente, acquistati separatamente e acquisiti in forza ad una aggregazione di imprese.

- E' richiesta l'indicazione della voce di conto economico ove vengono iscritti gli ammortamenti.

Informativa (segue)

- Devono essere enunciate le ragioni che hanno portato a riconoscere un'attività con vita utile indeterminata ed il relativo valore contabile.
- Deve essere fornita una breve descrizione della natura delle principali attività immateriali.
- Il bilancio deve evidenziare gli importi complessivi delle spese di ricerca e sviluppo imputate a conto economico nel corso dell'esercizio.

Informativa (segue)

- Nel caso in cui le attività immateriali siano iscritte a valori rivalutati, dovranno essere fornite le seguenti informazioni:
 - la data effettiva della rivalutazione;
 - il valore contabile delle attività immateriali rivalutate;
 - il valore contabile che sarebbe stato incluso nel bilancio qualora fosse stato adottato il metodo del costo;

Informativa (segue)

- l'importo dell'eccedenza di rivalutazione (surplus) che fa riferimento alle attività immateriali, all'inizio ed alla fine dell'esercizio, indicando i cambiamenti avvenuti nel corso dell'esercizio e qualsiasi limitazione relativa alla distribuzione agli azionisti;
- i metodi e le principali ipotesi utilizzate nella determinazione del fair value.

Informativa (segue)

- Si incoraggia a dare anche le seguenti informazioni:
 - descrizione delle attività immateriali completamente ammortizzate e ancora in uso;
 - descrizione delle attività significative sotto il controllo dell'impresa ma non iscritte in bilancio perché non conformi allo IAS 38.



IAS 16

Immobilizzazioni materiali (ad esclusione dei beni gratuitamente devolvibili)

Palermo, 21 maggio 2009

Rilevazione iniziale

Un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere rilevato come attività se, e solo se:

- è probabile che i futuri benefici economici riferibili al bene saranno goduti dall'impresa;
- il costo del bene per l'impresa può essere attendibilmente determinato.

La prima condizione si verifica quando sono trasferiti all'impresa tutti i rischi e i benefici riferibili al bene.

Rilevazione iniziale (segue)

In ottica IAS il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi al bene non comporta necessariamente il passaggio di proprietà; ne è testimonianza il fatto che debbano essere iscritti tra le immobilizzazioni materiali i beni ricevuti in forza ad un leasing finanziario.

Quanto esposto sopra, rappresenta il principio generale di rilevazione di un'immobilizzazione materiale e si deve applicare anche per le spese successive alla rilevazione iniziale.

Misurazione iniziale

Un elemento di immobili, impianti e macchinari che si qualifica come un'attività deve essere iscritto inizialmente al costo.

Il costo di un'attività materiale deve comprendere:

- il prezzo di acquisto, comprensivo di eventuali dazi all'importazione e tasse all'acquisto non recuperabili, al netto di sconti e abbuoni;
- qualsiasi costo direttamente attribuibile al bene necessario per portare lo stesso nel luogo e nelle condizioni necessarie per essere utilizzato secondo quanto previsto dal management dell'impresa;
- la stima iniziale dei costi di smantellamento e rimozione del bene e di ripristino del sito, per i quali l'impresa assume un obbligo sia a seguito dell'acquisto del bene sia a seguito dell'utilizzo dello stesso durante un determinato periodo temporale a fini diversi dalla produzione, per lo stesso periodo, di beni destinati all'inventario.

Misurazione iniziale (segue)

Esempi di costi direttamente attribuibili sono:

- costi relativi a benefici per i dipendenti (come definiti dallo IAS 19 Benefici per i dipendenti);
- costi per la preparazione del luogo di installazione;
- costi iniziali di consegna e movimentazione;
- costi di installazione;
- costi di collaudo, al netto di eventuali ricavi derivanti dalla vendita di beni prodotti durante la fase stessa di collaudo;
- onorari professionali.

Misurazione iniziale (segue)

Esempi di costi che non rappresentano costi di un elemento di immobili, impianti e macchinari sono:

- costi per l'avvio di un nuovo impianto;
- costi di lancio di un nuovo prodotto o servizio (inclusi i costi di pubblicità e promozione);
- costi per la gestione del business in un nuovo luogo e con un nuova tipologia di clienti (incluso i costi di addestramento del personale) e
- spese generali e amministrative.

Misurazione iniziale (segue)

La rilevazione in bilancio dei costi di misurazione iniziale cessa nel momento in cui il bene è nel luogo e nelle condizioni necessarie per essere utilizzato secondo quanto previsto dal management dell'impresa. Pertanto, non possono essere inclusi nel costo di un bene i costi sostenuti per l'utilizzo o la riconversione del bene stesso, quali ad esempio:

- costi sostenuti in un periodo in cui un bene utilizzabile secondo quanto previsto dal management dell'entità è utilizzato con una capacità produttiva inferiore a quella prevista a regime;
- perdite operative iniziali e
- costi di riorganizzazione di tutta o parte dell'attività operativa dell'entità.

Misurazione iniziale (segue)

Il costo di elemento di immobili, impianti e macchinari è l'importo pagato, monetario o equivalente, alla data di iscrizione. Se il pagamento è differito oltre i normali termini di dilazione del credito, il suo costo è rappresentato dal prezzo per contanti equivalente. La differenza tra tale valore e il prezzo complessivo pagato costituisce un onere finanziario da riconoscere lungo il periodo di dilazione del pagamento, a meno che tali interessi non siano capitalizzati secondo quanto previsto dal trattamento contabile alternativo consentito dallo IAS 23, Oneri finanziari.

I beni acquisiti in permuta vanno iscritti al *fair value*, a meno che lo scambio sottostante manchi di rilevanza commerciale, oppure non si possa determinare attendibilmente il *fair value* sia del bene ricevuto che di quello ceduto.

Misurazione iniziale (segue)

Con riferimento al momento di misurazione iniziale di un elemento di immobili, l'IFRS 1 prevede talune semplificazioni, descritte nel seguito.

L'entità può scegliere di valutare un elemento di immobili, impianti e macchinari alla data di passaggio agli IFRS al *fair value* e utilizzare tale valore come sostituto del costo a tale data.

Oneri finanziari

Lo IAS 23 ammette la capitalizzazione degli oneri finanziari come trattamento contabile alternativo alla loro imputazione integrale a conto economico nell'esercizio di sostenimento.

In base a questo trattamento, gli oneri finanziari che sono direttamente imputabili all'acquisizione, alla costruzione o alla produzione di un bene che giustifica una capitalizzazione (*qualifying asset*) devono essere considerati parte del costo del bene stesso, al netto dei proventi realizzati da un loro temporaneo impiego.

Oneri finanziari (segue)

Un *qualifying asset* viene definito tale se si tratta di un bene che richiede un rilevante periodo di tempo prima di essere pronto per l'uso o per la vendita.

La capitalizzazione viene estesa dallo IAS 23 anche a quei fondi che sono presi a prestito genericamente e sono utilizzati allo scopo di ottenere un bene capitalizzato.

In questi casi va determinato un tasso di capitalizzazione (media ponderata degli oneri finanziari non specifici) per definire gli oneri finanziari attribuibili a quel bene.

Oneri finanziari (segue)

In termini generali, il principio contabile italiano consente la capitalizzazione di oneri finanziari anche su specifici cespiti, mentre lo IAS 23 prevede che, qualora sia adottato il metodo consentito di capitalizzazione degli oneri finanziari per un certo cespite, questi debbano essere capitalizzati per tutta quella classe di cespiti.

L'importo degli oneri capitalizzati deve essere determinato al netto dei proventi derivanti dall'impiego temporaneo dei fondi ottenuti.

Parti di ricambio

I pezzi di ricambio e le attrezzature per la manutenzione sono solitamente iscritti come rimanenza di magazzino e rilevati come costo al momento dell'utilizzo. I principali pezzi di ricambio e i macchinari tenuti a disposizione, tuttavia, sono trattati come immobili, impianti e macchinari quando l'impresa prevede di utilizzarli per più di un esercizio. Analogamente, se i pezzi di ricambio e le attrezzature per la manutenzione possono essere usati solo in connessione con un elemento di immobili, impianti e macchinari, essi devono essere contabilizzati come immobili, impianti e macchinari e ammortizzati.

Ammortamento – vita utile

Il valore ammortizzabile di un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere ripartito sistematicamente lungo la relativa vita utile.

Il valore ammortizzabile è rappresentato dal costo di un bene, o il valore sostitutivo del costo nel bilancio, detratto il suo valore residuo. Il valore residuo di un bene può aumentare fino ad un valore pari o maggiore al valore di iscrizione. In tale situazione, il valore dell'ammortamento sarà pari a zero a meno che e fino a quando il valore residuo diminuisca successivamente fino ad un importo inferiore al valore di iscrizione.

Ammortamento – vita utile (segue)

Nella determinazione della vita utile di un bene devono essere considerati i seguenti fattori:

- l'impiego previsto del bene da parte dell'impresa; l'impiego è determinato con riferimento alla capacità attesa del bene o alla sua produzione fisica;
- il deterioramento fisico;
- l'obsolescenza tecnica derivante da cambiamenti o 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 i vincoli nell'utilizzo del bene.

Ammortamento – vita utile (segue)

La vita utile ed il valore residuo del bene devono essere rivisti almeno alla fine di ciascun esercizio e devono essere rettificati se le attese sono notevolmente difformi dalle stime precedenti e non più rispondenti alla capacità di generare benefici economici da parte del bene. Tali variazioni nella stima della vita utile sono considerate come una variazione di stima (quindi con applicazione prospettica dei relativi effetti).

Il criterio di ammortamento usato deve riflettere le modalità con le quali i benefici economici del bene sono utilizzati dall'impresa.

Il criterio di ammortamento utilizzato deve essere rivisto almeno alla fine di ciascun esercizio e, qualora si sia verificato un rilevante cambiamento nelle caratteristiche attese dei benefici economici derivanti dai beni, il criterio deve essere cambiato per riflettere tali mutate caratteristiche.

Ammortamento – vita utile (segue)

Si possono utilizzare vari metodi 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 a quantità prodotte. Il metodo di ammortamento a quote costanti comporta una quota costante durante tutta la vita utile del bene. Il criterio a quote proporzionali ai valori residui comporta una quota decrescente durante la vita utile dell'attività.

L'ammortamento di un bene inizia quando questo diviene disponibile per l'uso e termina nel momento in cui il bene è classificato come "*held for sale*" in base allo IFRS 5 (o incluso in un "*disposal group*" classificato come tale) o al momento della dismissione, se anteriore. Tuttavia l'ammortamento non cessa quando il bene rimane inutilizzato o quando viene ritirato dall'uso per essere destinato alla vendita.

Componenti di costo

Ciascuna parte di un elemento di immobili, impianti e macchinari di importo significativo rispetto al bene nel suo complesso e con diversa vita utile deve essere ammortizzato separatamente.

Terreni e fabbricati sono beni separati e devono essere trattati come tali anche se acquistati congiuntamente. Solitamente i terreni hanno una vita utile indefinita e non vengono ammortizzati.

Se il costo di un terreno comprende anche gli oneri di bonifica e ripristino del sito, questi oneri devono essere ammortizzati lungo il periodo di godimento dei relativi benefici.

Misurazione successiva all'iscrizione iniziale

Lo IAS 16 prevede due metodi di misurazione successiva alternativi tra loro:

- *cost model*: successivamente all'iscrizione iniziale nell'attivo, un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere rilevato al suo costo al netto dell'ammortamento accumulato e di ogni perdita durevole di valore;
- *revaluation model*: successivamente all'iscrizione iniziale nell'attivo, un elemento di immobili, impianti e macchinari, il cui *fair value* possa essere determinato ragionevolmente deve essere rilevato al valore rivalutato, corrispondente al suo *fair value* alla data della rivalutazione al netto degli ammortamenti accumulati e delle successive perdite di durevoli valore accumulate.

La determinazione del valore rivalutato deve essere eseguita con sufficiente regolarità affinché l'importo iscritto in bilancio non differisca significativamente dal *fair value* alla data del bilancio d'esercizio.

Misurazione successiva all'iscrizione iniziale (segue)

L'incremento derivante dalla rivalutazione di un bene deve essere accreditato direttamente al patrimonio netto come riserva di rivalutazione. Tuttavia, un incremento da rivalutazione deve essere rilevato nel conto economico nella misura in cui esso storna un decremento da rivalutazione dello stesso bene precedentemente rilevato come costo a conto economico.

Il decremento derivante dal procedimento di rivalutazione di un bene deve essere rilevato come costo e addebitato direttamente al conto economico. Tuttavia, un decremento da rivalutazione deve essere addebitato direttamente al patrimonio netto come riserva di rivalutazione nella misura in cui il decremento non ecceda la riserva da rivalutazione dello stesso bene.

La riserva di rivalutazione, inclusa nel patrimonio netto, relativa ad un elemento di immobili, impianti e macchinari può essere trasferita direttamente agli utili portati a nuovo nel momento in cui il bene viene eliminato dallo stato patrimoniale.

Misurazione successiva all'iscrizione iniziale (segue)

Un'entità potrà scegliere sia il cost model che il revaluation model. Tuttavia, il modello prescelto dovrà essere applicato ad un'intera classe di immobilizzazioni materiali ed interessare tutti i beni di quella categoria all'interno dell'area di consolidamento.

L'IFRS 1 consente inoltre di considerare, in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali, come costo iniziale alla data di conversione (*'deemed cost'*), il valore precedentemente rivalutato, ricorrendo determinate circostanze. La rivalutazione sopra menzionata non deve necessariamente derivare da una valutazione effettuata da esperti indipendenti nel qual caso tale fatto andrebbe evidenziato nelle note. A tale riguardo si rinvia allo specifico documento relativo all'analisi dell'IFRS 1.

Indennizzi

Indennizzi riconosciuti da terze parti (per esempio risarcimenti assicurativi o dallo Stato) a fronte di una perdita su un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere rilevato nel conto economico dell'esercizio in cui tale indennizzo diviene esigibile.

Occorre rilevare distintamente gli eventi e cioè:

- la perdita durevole di valore del bene (IAS 36);
- eliminazione del valore contabile di un elemento di immobili, impianti e macchinari smobilizzati o dimessi (IAS 16);
- indennizzo da terze parti a fronte di una perdita di valore di un elemento di immobili, impianti e macchinari da rilevare a conto economico quando diviene esigibile;
- il costo del nuovo bene (IAS 16).

Recuperabilità del valore contabile – Perdite durevoli di valore

A tale riguardo si rinvia allo specifico documento relativo all'analisi dello IAS 36.

Smobilizzi e dismissioni

Le immobilizzazioni materiali vanno eliminate dallo stato patrimoniale nei seguenti casi:

- dismissione;
- nel caso in cui dall'uso o dalla dismissione non ci si attenda alcun beneficio economico.

Oltre alle informazioni attualmente previste dalla normativa italiana di riferimento, lo IAS 16 richiede che siano fornite anche le seguenti:

- il totale degli acconti pagati relativi ad immobili, impianti e macchinari (attualmente incluso nella voce immobilizzazioni in corso e acconti);
- il valore totale degli ordini emessi per l'acquisto di beni.

L'utilizzo del metodo del costo rivalutato prevede una serie di informazioni supplementari per le quali si rimanda allo IAS 16.

Informativa (segue)

Indipendentemente dal metodo di valutazione scelto, invece, lo IAS 16 incoraggia di esporre anche i seguenti dati:

- il valore (netto) dei beni temporaneamente inattivi;
- il valore (lordo) dei beni completamente ammortizzati e ancora in uso;
- il valore netto dei beni ritirati dall'uso e non classificati come "held for sale" in base all'IFRS 5;
- nel caso si usasse il cost model, il fair value dei beni se significativamente diverso dal valore iscritto.

Informativa (segue)

Rispetto all'informativa fornita attualmente si rilevano le seguenti principali novità:

- scelta del modello contabile di valutazione (*cost model* o *revaluation model*) successiva alla rilevazione iniziale;
- informazioni di dettaglio sugli incrementi o decrementi risultanti dal processo di rivalutazione nonché sulle perdite conseguenti dalla procedura di accertamento di una perdita duratura di valore;

Informativa (segue)

- nel caso di utilizzo del “*revaluation model*” andranno fornite le seguenti informazioni:
 - la data effettiva della rivalutazione;
 - se è stato utilizzato un perito indipendente;
 - la metodologia e le principali assunzioni utilizzate nella determinazione del *fair value*;
 - il valore di ogni classe di immobili, impianti e macchinari che sarebbe stato iscritto in bilancio se i beni fossero stati iscritti secondo il “*cost model*”;
 - la riserva di rivalutazione, con le variazioni d’esercizio ed eventuali limitazioni nella distribuzione del saldo agli azionisti.
- inoltre, tenuto conto delle informazioni che lo IAS 16 incoraggia a fornire, occorrerà valutare la significatività dei beni completamente ammortizzati attualmente in uso. Se tali beni risultassero significativi, andrebbe quantificato il relativo costo storico.