Memento Pratico

30 ANNI

PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI

- Reverse factoring
- Iperinflazione
- Global minimum tax Pillar 2

Estratto

MEMENTO
GIUFFRÈ FRANCIS LEFEBVRE

INCLUSA VERSIONE DIGITALE

Memento Pratico

PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI

Aggiornato al 10 maggio 2024

MEMENTO
Giuffrè Francis Lefebvre

Gli autori dell'opera sono tutti professionisti (partner, manager o advisor) di PricewaterhouseCoopers (PwC) esperti in materia contabile e di bilancio.
Francesco Ronco Responsabile della funzione Technical Accounting, Auditing & Methodology di PwC Italia, Dottore Commercialista, Revisore legale, membro del Corporate Reporting Services (CRS) del network PwC. Autore di numerosi articoli e pubblicazioni in tema di principi contabili nazionali (OIC) e internazionali.
Federica Cordova Coordinatore delle pubblicazioni della funzione Technical Accounting di PwC Italia, Dottore Commercialista, Revisore legale, membro del Corporate Reporting Services (CRS) del network PwC, Docente presso la facoltà di Ingegneria dell'Università degli Studi di Salerno, autore di numerosi articoli e pubblicazioni in materia di principi contabili nazionali (OIC) e internazionali.
Emanuela Montori Coordinatore del team specializzato in strumenti finanziari nell'ambito della funzione Technical Accounting di PwC Italia. Dottore Commercialista. Revisore legale, membro del Corporate Reporting Services (CRS) del network PwC, autrice di testi in materia di bilancio e di articoli su principi contabili nazionali e internazionali.
Maria Carmen Melpignano Senior manager della funzione Technical Accounting di PwC Italia, Dottore Commercialista, Revisore legale, membro del Corporate Reporting Services (CRS) del network PwC, Docente di Revisione legale dei conti presso la facoltà di Economia Aziendale - Dipartimento di Economia, Management e Diritto dell'Impresa dell'Università degli Studi di Bari Aldo Moro, autrice di testi in materia di bilancio.
Gloria Bertin Senior manager della funzione Technical accounting di PwC Italia, specializzata in strumenti finanziari, membro del Corporate Reporting Services (CRS) del network PwC, autore di articoli in materia di bilancio sui principi contabili internazionali.
Katia Gruer Senior manager della funzione Technical accounting di PwC Italia, specializzata in imprese assicurative, membro del Corporate Reporting Services (CRS) del network PwC, autore di articoli in materia di bilancio sui principi contabili internazionali.
Marta D'Onofrio Senior manager della funzione Technical Accounting di PwC Italia, specializzata in Business Combinations, membro del Corporate Reporting Services (CRS) del network PwC, autore di testi in materia di bilancio su principi contabili nazionali e internazionali.
Stefano Paganini Manager della funzione Technical Accounting di PwC Italia, specializzato in "Ricavi provenienti da contratti con i clienti", membro del Corporate Reporting Services (CRS) del network PwC, autore di testi in materia di bilancio su principi contabili nazionali e internazionali.
Antonella Portalupi Dottore Commercialista, Revisore legale, Membro di consigli di amministrazione di fondi pensione e società di capitali, Docente presso la facoltà di Economia dell'Università di Pavia, autore di articoli e testi in materia di bilancio e principi contabili internazionali.
PwC è una primaria società di revisione contabile e certificazione di bilanci che opera in Italia dal 1926, è iscritta all'albo CONSOB e fa parte della prestigiosa organizzazione internazionale **PwC** presente in tutto il mondo.

I principi contabili utilizzati per la predisposizione di quest'opera sono quelli approvati dallo IASB e pubblicati in GUCE fino al 20 dicembre 2023. Si avverte il lettore che successivamente a questa data lo IASB potrebbe aver emesso ulteriori standard o interpretazioni ed altri documenti già approvati in precedenza potrebbero essere stati endorsati. Per affrontare argomenti specifici o complessi è sempre consigliabile fare riferimento ai documenti originali dello IASB e chiedere l'assistenza di professionisti esperti.
Nonostante gli sforzi per assicurare l'accuratezza delle informazioni contenute nella pubblicazione, alcune di esse potrebbero non essere complete o altre - rilevanti per alcuni lettori - potrebbero essere state omesse.
PricewaterhouseCoopers Spa, l'editore e gli autori non potranno in nessun caso essere ritenuti responsabili, a qualsiasi titolo, nei confronti di qualsiasi terzo, per danni diretti o indiretti causati da/connessi alle informazioni contenute nel Memento Pratico Principi Contabili Internazionali e/o all'eventuale utilizzo delle stesse per qualsiasi finalità.

© Copyright - Giuffrè Francis Lefebvre S.p.A. - 2024 - via Monte Rosa, 91 - 20149, Milano

I diritti di traduzione, di riproduzione, e di adattamento totale o parziale e con qualsiasi mezzo (compresi le copie fotostatiche, i film didattici o i microfilm) sono riservati per tutti i Paesi

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non comporta né sostituisce una prestazione professionale e non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.

Gli Autori

Il Memento Principi Contabili Internazionali
è stato realizzato da un gruppo di professionisti
di **PwC** Italia

Francesco Ronco

Federica Cordova

Emanuela Montori

Maria Carmen Melpignano

Gloria Bertin

Katia Gruer

Marta D'Onofrio

Stefano Paganini

Antonella Portalupi

Piano generale dell'opera

TITOLO I	**Il bilancio IFRS**	
Cap. 1.	Quadro normativo e framework	1
Cap. 2.	Il bilancio IFRS in Italia - Transizione agli IFRS	200
Cap. 3.	Documenti di sintesi - Bilancio consolidato, separato e bilanci intermedi	500
Cap. 4.	Ricavi da contratti con la clientela	1000
Cap. 5.	Costi di esercizio	1600
Cap. 6.	Rimanenze	2201
Cap. 7.	Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili e correzioni di errori	2800
Cap. 8.	Immobili, impianti e macchinari, beni in leasing ed investimenti immobiliari	3000
Cap. 9.	Attività immateriali	3802
Cap. 10.	Crediti e debiti, altre attività e passività	4400
Cap. 11.	Operazioni di finanza derivata	4700
Cap. 12.	Perdite di valore delle attività	4840
Cap. 13.	Partecipazioni e investimenti	5200
Cap. 14.	Fondi	5700
Cap. 15.	Patrimonio netto	6100
Cap. 16.	Imposte sul reddito	6300
Cap. 17.	Conversione delle operazioni e dei bilanci in valuta	6600
Cap. 18.	Economie in stato di iperinflazione	6800
Cap. 19.	Aggregazioni aziendali	7000
Cap. 20.	Pagamenti in azioni	7500
Cap. 21.	Dismissione di attività	7700
TITOLO II	**Particolari tipi di attività**	
Cap. 22.	Imprese assicurative	8300
Cap. 23.	Imprese agricole	8500
Appendice		9950
Indice analitico		pag. 1075

Memento Pratico

AREA CONTABILE

PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI

SCOPRI L'OFFERTA MEMENTO

Versione cartacea
Con lo scratch code che dà diritto alla versione statica digitale

Abbonamento a Memento Principi Contabili Internazionali – Online
È la versione sempre riscritta del volume. Per 12 mesi l'abbonato accede all'edizione digitale con gli aggiornamenti integrati nel testo a cura delle redazioni.

Altri titoli della stessa area:

- Contabile
- Fiscale
- Bilancio consolidato
- Revisione legale

CAPITOLO 9

Attività immateriali

SOMMARIO

SEZIONE I - Definizioni e regole generali **3802**
I. Principi applicabili **3802**
II. Definizioni **3805**
A. Caratteristiche generali dei beni immateriali **3810**
B. Avviamento e altre attività simili acquisite nell'ambito di una aggregazione aziendale **3850**
C. Attività immateriali generate internamente **3860**
D. Casi particolari **3880**
SEZIONE II - Aspetti contabili e di valutazione **3900**
I. Componenti del costo **3900**
II. Politiche contabili **3950**
A. Aspetti contabili **4000**
B. Attività immateriali acquisite da terzi **4030**
C. Accordi per servizi in concessione. **4041**
D. Attività generate internamente **4052**
E. Casi particolari **4080**
III. Ammortamento **4100**
A. Attività immateriali con vita utile definita **4101**
B. Attività immateriali a vita indefinita **4120**
IV. Dismissioni **4290**
SEZIONE III - Rappresentazione in bilancio **4300**
I. Prospetti di bilancio **4300**
II. Note al bilancio **4350**

OMISSIS

OMISSIS

C. Attività immateriali generate internamente

ATTIVITÀ IMMATERIALI GENERATE INTERNAMENTE Lo IAS 38 vieta l'iscrizione di attività generate internamente e la capitalizzazione dei relativi costi e spese, fatta eccezione per i costi di sviluppo (v. n. 3865). **3860**

L'avviamento generato internamente non è rilevato come attività immateriale, perché non è una risorsa identificabile ne è separabile dall'impresa e il cui costo possa essere attendibilmente valutato (v. n. 3855).

Analogamente, anche molte altre attività immateriali generate internamente non possono essere rilevate, perché è difficile dimostrare che genereranno benefici economici e perché il loro costo non può essere distinto dal costo complessivo per mantenere o migliorare l'avviamento generato internamente dall'entità o dal costo delle operazioni di gestione ricorrenti. Lo IAS 38 ad esempio proibisce specificatamente la rilevazione di marchi, testate giornalistiche, titoli editoriali, elenchi di clienti e altri beni simili generati internamente.

In taluni casi i costi sostenuti per lo sviluppo interno di attività immateriali soddisfano i criteri di rilevazione. A tal fine l'impresa dovrà identificare la fase di ricerca e quella di sviluppo del bene.

RICERCA La ricerca (v. anche n. 4053) è un'indagine originale e pianificata intrapresa con la prospettiva di conseguire nuove conoscenze o scoperte, scientifiche o tecniche. **3861**

Lo IAS 38 stabilisce una regola inderogabile che dispone che nella fase di ricerca di un progetto l'impresa non può dimostrare che esiste un'attività immateriale che genererà probabili benefici economici futuri. Perciò, questa spesa è sempre rilevata come costo quando viene sostenuta, e non è possibile la capitalizzazione nell'attivo patrimoniale.

Anche i principi contabili italiani (OIC 24) contengono la medesima disposizione.

Lo IAS 38 stabilisce alcuni esempi di attività di ricerca:

(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.

A seguito di questa impostazione i costi sostenuti in questa fase sono rilevati nel conto economico quando sostenuti e non sono mai oneri capitalizzabili (v. n. 4053).

ESEMPIO
La società P opera nel settore farmaceutico e ha acquisito da un'università un istituto di ricerca. Il corrispettivo versato per l'acquisizione è superiore al valore delle attività e passività acquisite perché la società P ha individuato significativi diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno dell'istituto che prevede di recuperare nel momento in cui verranno sviluppati i relativi prodotti. L'istituto sta effettuando ricerche sull'efficacia della radice di zenzero nell'alleviare i sintomi dell'artrite; non esistono prodotti simili sul mercato. La società P non intende modificare il modo di operare dell'istituto. La ricerca è in una fase avanzata e l'istituto prevede di testare un prodotto entro due anni che dovrà poi essere autorizzato dall'autorità di controllo prima di essere messo in commercio.
La società intende rilevare il maggior valore pagato per acquisire l'attività come attività immateriale individuabile e distinta.

Soluzione
No, anche se la società P ha acquisito diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno di cui ha il controllo, è improbabile che possa dimostrare che i benefici economici sono probabili in questo stadio di sviluppo. L'approvazione da parte dell'autorità di controllo che è necessaria per ottenere i benefici economici non può essere data per scontata.
La società P deve rilevare il maggior valore pagato come componente dell'avviamento.

3865 **SVILUPPO** 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, precedente all'avvio della produzione commerciale o dell'utilizzazione. In pratica lo **sviluppo** si concretizza nella traduzione dei ritrovati di una ricerca o di altre conoscenze in un programma o disegno per la produzione di nuovi o sostanzialmente migliorati materiali, dispositivi, prodotti, processi o servizi, **prima di iniziarne la produzione commerciale**.

Nella fase di sviluppo di un progetto, l'impresa può, in alcuni casi, identificare un'attività immateriale e dimostrare che l'attività genererà, con tutta probabilità, nel futuro benefici economici. Ciò perché la fase di sviluppo di un progetto è più avanzata della fase di ricerca (v. n. 4054).
Secondo lo IAS 38, 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 mezzi, prove, stampi e matrici concernenti la nuova tecnologia;
(c) la progettazione, la costruzione e l'attivazione di un impianto pilota che non è di dimensioni economicamente idonee per la produzione commerciale; e
(d) la progettazione, la costruzione e la prova di alternative scelte per materiali, progetti, processi, sistemi o servizi nuovi o migliorati.

Si presume l'esistenza di un adeguato ed efficiente sistema di contabilità industriale (IAS 38 par. 62) che consenta la rilevazione puntuale dei costi attribuibili allo sviluppo come, per esempio, i costi del personale e altre spese sostenute per garantirsi diritti d'autore o licenze o per sviluppare software.

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. Peraltro, l'entità può dimostrare l'esistenza di un mercato per il prodotto dell'attività immateriale o per l'attività immateriale stessa o, se è da usarsi 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.
Per dimostrare come un'attività immateriale genererà probabili benefici economici futuri, l'impresa valuta i benefici economici futuri che devono essere ricavati dall'attività utilizzando i principi dello IAS 36.
Se le attività genereranno benefici economici solo in combinazione con altre attività, l'impresa applica il concetto delle unità generatrici di flussi finanziari come disposto dallo IAS 36.

ESEMPIO
L'impresa A opera nel settore della distribuzione di elettricità in California e ha una rete di distribuzione che si estende su 100.000 ettari. Gli amministratori nutrono timori circa il rischio che le attività di A possano contribuire a causare incendi boschivi, dato che il calore generato dal sistema risulta essere un importante causa di tali incendi.
La divisione ricerca tecnologica di A sta mettendo a punto una telecamera a infrarossi per elicotteri, che sarà in grado di individuare i punti caldi del sistema e quindi favorire l'assunzione di misure preventive. A oggi la direzione aziendale ha speso 100.000 nel progetto, che si prevede richiederà l'esborso di ulteriori 300.000 per giungere a completamento. Il Consiglio d'Amministrazione ha approvato una spesa di ulteriori 50.000, ma alcuni membri del Consiglio non sono pienamente convinti dell'utilità del progetto.

Soluzione
Non è possibile che tali spese siano capitalizzate: tutte le spese devono essere imputate a conto economico nell'esercizio in cui sono sostenute. Gli IFRS richiedono che la direzione abbia l'intenzione e le risorse disponibili per completare il progetto di ricerca per poterlo capitalizzare come attività immateriale.
Il Consiglio d'Amministrazione dell'impresa A non si è impegnato a completare il progetto e ha una limitata disponibilità di fondi. La direzione potrebbe non disporre delle risorse necessarie a completare il progetto.

ESEMPIO
Un'impresa A opera nel settore delle telecomunicazioni e possiede un'ampia rete di distribuzione che necessita di manutenzione. La direzione possiede delle mappe del sistema di distribuzione che consentono alle squadre di manutenzione di identificare e localizzare le attività che formano il sistema. Lo sviluppo delle mappe ha richiesto investimenti sostanziali.
Le mappe non possono essere vendute né scambiate con altri beni in quanto hanno valore solo per l'impresa A.

Soluzione
I costi sostenuti per lo sviluppo delle mappe soddisfano i criteri per essere rilevati come attività generate internamente. Le attività immateriali non devono essere sempre separabili dall'impresa per essere rilevate. I criteri di rilevazione attengono all'identificabilità, al controllo e alla facoltà di generare benefici economici. Le mappe soddisfano i criteri di rilevazione, in quanto gli amministratori hanno il controllo sulla proprietà intellettuale che tali mappe rappresentano. I benefici economici risultano dai risparmi sui costi di manutenzione che l'impresa realizzerà utilizzando tali mappe.

ALTRI DIRITTI GENERATI INTERNAMENTE Lo IAS 38 (par. 63) stabilisce che le attività generate internamente come ad esempio i marchi, le testate giornalistiche, i diritti di utilizzazione di diritti editoriali, le anagrafiche clienti ed elementi simili nella sostanza non devono essere rilevati come attività immateriali. **3866**

Lo IAS 38 parte dal presupposto che le spese sostenute per generare internamente marchi, testate giornalistiche, diritti di utilizzazione di diritti editoriali, 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 in bilancio come attività immateriali.

> Diverso invece è il trattamento contabile di queste attività immateriali quando sono acquisite separatamente oppure derivano da una aggregazione di imprese. In questi casi tali valori possono essere contabilizzati come attività immateriali se distinguibili dall'avviamento.

SITI WEB Un sito web progettato per uso esterno potrebbe essere utilizzato dall'entità per vari fini quali la promozione e la pubblicità dei prodotti e dei servizi dell'impresa, la fornitura di servizi elettronici e la vendita di prodotti e servizi. Un sito web progettato per l'utilizzo interno potrebbe essere utilizzato per archiviarvi le politiche societarie e informazioni sui clienti nonché per cercare importanti informazioni. **3868**

Le fasi dello sviluppo di un sito web possono essere descritte come segue:
(a) Pianificazione - include l'effettuazione di studi di fattibilità; la definizione delle finalità e delle caratteristiche tecniche, la valutazione di più alternative proposte e la scelta delle soluzioni ritenute migliori.
(b) Sviluppo degli aspetti applicativi e infrastrutturali - comprende l'ottenimento di un dominio, l'acquisto e lo sviluppo di un hardware e di un software operativo, l'installazione di applicazioni sviluppate e di verifiche sotto sollecitazione.
(c) Sviluppo del design grafico - comprende la progettazione dell'aspetto grafico delle pagine web.
(d) Sviluppo del contenuto - comprende la creazione, l'acquisto, la preparazione e il caricamento delle informazioni, sia che esse siano testi o di natura grafica, sul sito web prima del completamento dello sviluppo del sito web medesimo. L'informazione può essere immagazzi-

nata in distinti database che risultino integrati nel (o accessibili dal) sito web o codificati direttamente nelle pagine web.
Una volta che lo sviluppo di un sito web è stato completato, inizia la fase operativa. Durante questa fase, un'impresa mantiene e migliora le applicazioni, l'infrastruttura, il design grafico e il contenuto del sito web.
Nella contabilizzazione dei costi interni sostenuti per lo sviluppo e l'esecuzione del sito web per un utilizzo interno o esterno, i problemi consistono nel determinare:
(a) se il sito web è un'attività immateriale generata internamente che è soggetta alle disposizioni dello IAS 38; e
(b) il corretto trattamento contabile per tali spese.
Il sito web di un'impresa sviluppato e **destinato per l'utilizzo interno o esterno** costituisce un'attività immateriale generata internamente soggetta alle disposizioni di cui allo IAS 38.
Un'impresa può essere in grado di soddisfare la disposizione di dimostrare come il proprio sito web genererà probabili benefici economici futuri in relazione a quanto disposto dallo IAS 38.57 (d) quando, per esempio, il sito web riesce a generare ricavi, inclusi i ricavi diretti derivanti dal processo di ordini di vendita (ad esempio e-commerce). Se un'impresa non è in grado di dimostrare che un sito web sviluppato esclusivamente o prevalentemente per promuovere o pubblicizzare i propri prodotti e servizi genererà in futuro probabili benefici economici deve rilevare tutte le spese sostenute per lo sviluppo di tale sito web come costo quando queste sono sostenute.

ESEMPIO
L'impresa A, un istituto di credito, ha sviluppato un sito web da utilizzare per vendere una serie di prodotti finanziari (prestiti, mutui ipotecari, carte di credito, ecc.). I prodotti venduti in rete non saranno disponibili presso le filiali. Analogamente, i prodotti disponibili presso gli sportelli non saranno venduti in rete.
La direzione aziendale propone che i costi della fase di sviluppo applicativa e infrastrutturale, nonché della fase di progettazione grafica e di sviluppo dei contenuti siano capitalizzati come attività immateriale.

Soluzione
I costi di sviluppo del sito web devono essere capitalizzati, dato che è probabile che la vendita di prodotti via web produrrà un flusso di benefici economici. Ciò potrà essere dimostrato anche mediante i risultati di indagini di mercato, i risultati di un sito web di prova, il raffronto con altre attività di internet banking avviate di recente, l'esperienza passata dell'impresa nel lancio di nuovi prodotti e un business plan dettagliato dell'attività. I costi devono essere capitalizzati nella misura in cui la grafica e i contenuti sono sviluppati per la vendita di prodotti finanziari. Le spese sostenute a fini pubblicitari vanno imputate nel conto economico dell'esercizio in cui sono sostenute.

3869 **SOFTWARE PRODOTTO INTERNAMENTE** Per software si intende quell'insieme di programmi necessari allo svolgimento di elaborazioni elettroniche con specifiche istruzioni impartite all'hardware, cioè alle macchine elettroniche. Questi programmi possono essere di due tipi: programmi di base, che riguardano i modi di funzionamento degli elaboratori, e programmi applicativi che consentono al computer di conseguire specifici risultati operativi.
Ai fini della classificazione in bilancio è necessario conoscere se il software è stato acquisito **esternamente** o **prodotto internamente** dall'impresa, oppure se vi è una **licenza d'uso**. L'acquisto esterno trasferisce la proprietà del bene immateriale e dei suoi diritti esclusivi, mentre l'acquisto della sola licenza d'uso, rappresenta il diritto alla utilizzazione del bene.
Se l'impresa produce il software per utilizzo interno o per successiva vendita o licenza d'uso, esso ha le caratteristiche generali previste per i costi di ricerca e sviluppo e quindi la sua rappresentazione in bilancio deve essere coerente con le disposizioni dello IAS 38 in merito ai costi di ricerca e ai costi di sviluppo.
Di conseguenza, qualora la fase del progetto sia assimilabile alla fase di ricerca, i costi si imputano al conto economico; qualora invece la fase del progetto sia assimilabile alla fase di sviluppo, i costi del software devono essere capitalizzati.
Un'altra considerazione da tenere presente quando si parla di costi di ricerca e sviluppo inerenti al software riguarda i motivi per i quali l'azienda sta sostenendo tali costi. I motivi per cui si produce internamente il software possono essere vari tra cui quelli per esigenze interne (contabilità, aspetti produttivi), per cessione successiva a terzi di tutti i diritti inerenti o della sola licenza d'uso, o infine per eseguire un ordine da un determinato cliente.
In caso di cessione di tutti i diritti inerenti al software, la rappresentazione in bilancio deve riflettere una normale vendita di beni. Di conseguenza devono essere rilevate le eventuali plusvalenze/minusvalenze date dalla differenza tra il valore di libro e il prezzo di vendita.

Nel caso di **cessione della licenza d'uso**, il software permane nelle attività immateriali, e l'ammortamento dei costi di sviluppo deve tenere conto delle modalità di cessione (importo fisso o canone periodico) e della prevedibile durata dello sfruttamento economico.
Se infine l'impresa produce il software per venderlo a terzi, su specifica commessa, non si tratta di una attività immateriale, ma di una prestazione di un servizio e come tale va incluso nelle rimanenze, se è ancora in corso di produzione. In questo caso si applica l'IFRS 15.
Lo IAS 38 peraltro considera che 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 sarà breve.
Le «personalizzazioni» sono capitalizzabili o nelle attività immateriali (qualora il software sia iscritto come tale) oppure nelle materiali (qualora il software sia iscritto nel valore dell'immobilizzazione materiale a cui è collegato).

> Per determinare se un'attività che incorpora sia elementi immateriali che materiali debba essere trattata secondo le disposizioni dello IAS 16 Immobili, impianti e macchinari o come un'attività immateriale secondo le disposizioni del presente Principio, l'entità esprime un giudizio soggettivo nel 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. Lo stesso si applica per 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.

ESEMPIO
L'impresa A opera nel settore della generazione e distribuzione di elettricità. La direzione aziendale sta conducendo una revisione del proprio sistema di reportistica, distribuzione e monitoraggio delle risorse. A tal fine sono stati acquistati diversi sistemi di software che dovranno essere adattati per rispondere alle esigenze specifiche dell'impresa.
La personalizzazione del software richiederà diciotto mesi, avrà un costo di 500.000 e imporrà l'impiego di risorse sia interne che esterne.

Soluzione
L'impresa può capitalizzare la personalizzazione del software come attività immateriale generata internamente, a condizione che:
a) disponga delle risorse per completare il progetto;
b) il software sia utilizzato per la gestione dell'attività; e
c) sia probabile che il sistema genererà benefici economici futuri.
I costi che possono essere capitalizzati sono quelli direttamente imputabili al progetto e che ricadono in capo all'impresa per aver intrapreso il progetto. Di norma ciò include:
a) materiali e servizi utilizzati per personalizzare il software;
b) la retribuzione del personale direttamente impegnato nel progetto;
c) altre spese quali diritti per licenze direttamente imputabili all'acquisto del software; e
d) spese generali direttamente imputabili al progetto solo se direttamente attribuite alla fase di preparazione dell'attività per l'uso.

CLOUD COMPUTING Il cloud computing è un modello per fornire servizi informatici attraverso strumenti e applicazioni basati sul web. Un esempio di ciò è il Software as a Service (SaaS). In tali contratti il cliente generalmente non ottiene una licenza software né ha il diritto di impossessarsi del software. Il contratto attribuisce al cliente il diritto di avere accesso al software applicativo del fornitore per tutta la durata del contratto. Tale diritto di accesso non fornisce al cliente un bene software e, pertanto, l'accesso al software è un servizio che il cliente riceve nel corso della durata del contratto. Il software in genere rimane sull'hardware del venditore e l'acquirente accede al software solo tramite una connessione Internet. **3875**

L'IFRS Interpretation Commitee ha emesso una decisione sull'ordine del giorno sul trattamento degli accordi SaaS nel marzo 2019; a decisione ha considerato la contabilizzazione degli accordi SaaS nel loro complesso. Indica quando un accordo verrebbe probabilmente contabilizzato come un servizio (che è spesso il caso del cloud computing, se l'entità non ottiene il diritto di prendere possesso del software) rispetto a quando potrebbe trattarsi di un'attività immateriale o di un leasing.

ESEMPIO
Quando un accordo di software include un software separato (o una licenza software) ottenuto dal fornitore?

3875
(segue)

Scenario
In un accordo in cui un fornitore fornisce software ed il cliente (l'entità) non prende possesso del software concesso in licenza dal fornitore; invece, il software risiede sull'infrastruttura del fornitore o di una terza parte selezionata dal fornitore con l'entità che accede al software in remoto.
Alcuni accordi software di questo tipo potrebbero essere contabilizzati come servizi, ad esempio gli accordi SaaS (Software as a Service). Tuttavia, l'accordo potrebbe consistere nella vendita di un software (o di una licenza software) e di un servizio di hosting separato di tale software. Un accordo non è sempre un accordo SaaS semplicemente perché il software è ospitato sull'infrastruttura del fornitore (o di una terza parte incaricata dal fornitore).

Domanda
Quando un accordo di software ospitato include il software (o una licenza software) ottenuto dal fornitore?

Risposta
L'entità dovrebbe valutare se ha il controllo del software (o di una licenza software) separato dal servizio di hosting. Nella situazione in cui l'entità ha il diritto contrattuale di prendere possesso del software in qualsiasi momento durante il periodo di hosting e tale diritto è sostanziale, il software sarebbe generalmente considerato come un'unità di conto separata dal servizio di hosting.
Il diritto sarebbe sostanziale se, ad esempio:
l'ente ha la capacità di impossessarsi del software senza penalità significative; e è possibile che l'entità esegua il software in proprio o stipulando un contratto con una terza parte (non correlata al venditore) per il servizio di hosting.
Una questione significativa potrebbe consistere in un costo significativo per la consegna del software o in una significativa diminuzione dell'utilità o del valore del software se utilizzato separatamente.
Bisogna esercitare un certo grado di giudizio per determinare se il diritto rappresenta un'opzione per ottenere il controllo del software (o della licenza software) o se il diritto indica che l'entità già controlla il software (o la licenza software). Ad esempio, l'opzione in un contratto SaaS di risolvere la restante durata del contratto SaaS e di stipulare un contratto di licenza per la versione on-premise del software non dimostra necessariamente che l'entità ha il controllo di una licenza software separata all'inizio del contratto.

Infine nel marzo 2021, l'IFRS IC ha emesso una decisione sull'ordine del giorno sul trattamento dei costi di configurazione e personalizzazione («CC») negli accordi SaaS. Questa decisione all'ordine del giorno include passaggi che le entità dovrebbero considerare nella contabilizzazione di tali costi CC, sia come attività immateriale, pagamento anticipato o spesa.
Molte entità solitamente pagano una tariffa per l'accordo SaaS e un importo aggiuntivo per configurare e/o personalizzare tali servizi in base alle proprie esigenze specifiche prima di ricevere i servizi. Ad esempio, un'entità potrebbe disporre di un accordo SaaS per un sistema di risorse umane ma desidera personalizzarlo per creare funzionalità di reporting aggiuntive. Nell'ambito dei documenti di discussione che hanno portato alla decisione sull'ordine del giorno, lo staff dello IASB ha definito i costi CC come segue:(i) Configurazione: la configurazione tipica si riferisce all'impostazione di vari «flag» o «interruttori» all'interno del software, o alla definizione di determinati valori o parametri, per implementare una particolare impostazione per la funzionalità esistente del software. La configurazione non implica la modifica o la scrittura di codice software aggiuntivo, ma implica piuttosto l'impostazione del codice esistente del software affinché funzioni in un modo particolare a vantaggio dell'entità.(ii) Personalizzazione: la personalizzazione tipica prevede la modifica del codice software esistente nell'applicazione o la scrittura di codice aggiuntivo. L'effetto di una significativa alterazione o aggiunta di codice software è generalmente quello di modificare o creare funzionalità aggiuntive all'interno del software in modo che possa fornire i vantaggi previsti.
Il CC potrebbe essere eseguito dal cliente stesso, dal fornitore SaaS o da terzi e spesso rappresenta un costo sostanziale rispetto al costo totale dell'accordo SaaS.
Un'attività immateriale è definita come «un'attività non monetaria, identificabile e priva di consistenza fisica» (IAS 38 par. 8). Una risorsa è una risorsa controllata da un'entità. Un'entità controlla un'attività se ha il potere di ottenere benefici economici futuri da una risorsa sottostante e di limitare l'accesso di altri a tali benefici.
L'IFRS IC, nel marzo 2021, ha osservato che spesso non verrebbe riconosciuto un bene immateriale perché il soggetto non controlla il software in fase di configurazione o personalizzazione, e quelle attività non creano un bene che è separato dal software. In alcune circostanze, tuttavia, l'accordo potrebbe comportare, ad esempio, un codice aggiuntivo dal quale il cliente ha il potere di ottenere benefici economici futuri e limitare l'accesso di altri a tali benefici. In tal caso, il cliente valuta se il codice aggiuntivo è identificabile e soddisfa i criteri di rilevazione previsti dallo IAS 38 per riconoscere il codice aggiuntivo come attività immateriale.

Se la definizione di attività immateriale è soddisfatta e il fornitore SaaS o una terza parte esegue la configurazione e personalizzazione («CC»), l'attività immateriale non è un'attività immateriale generata internamente e si qualifica per il riconoscimento come attività immateriale acquisita separatamente risorsa (IAS 38 par. 25).Quando un'entità effettua essa stessa la CC e viene soddisfatta la definizione di attività immateriale, è richiesta una valutazione se i costi sostenuti soddisfano i criteri per la capitalizzazione. Secondo lo IAS 38 (par. 57) un'attività immateriale derivante dallo sviluppo (o dalla fase di sviluppo di un progetto interno) **deve essere rilevata** nell'attivo patrimoniale se, e solo se, l'impresa può dimostrare quanto segue:
(a) la possibilità tecnica di completare l'attività immateriale in modo da essere disponibile per l'uso o per la vendita;
(b) la sua intenzione di 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'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) 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; e
(f) la sua capacità di valutare attendibilmente il costo attribuibile all'attività immateriale durante il suo sviluppo.
Il principio contabile internazionale dunque stabilisce che se l'impresa è in grado di dimostrare le condizioni sopra esposte deve cessare da quel momento di imputare quei costi al conto economico e imputarli invece nell'attivo patrimoniale, come attività immateriale.

D. Casi particolari

COSTI DI FORMAZIONE E AGGIORNAMENTO I costi sostenuti per l'addestramento del personale, come ad esempio i costi di istruzione dei dipendenti qualora si stia avviando una nuova impresa o una nuova attività, oppure i costi di riqualificazione del personale, nonostante siano sostenuti nell'ottica di ottenere benefici futuri (a volte anche quantificabili), non soddisfano la definizione di attività immateriale contenuta nello IAS 38. **3880**
Infatti secondo lo IAS 38 l'impresa non ha il «controllo» sulle competenze derivanti dai corsi svolti dai dipendenti: tali competenze sono invece controllate dai dipendenti stessi, che potrebbero in qualunque momento lasciare l'impresa. Lo IAS 38 precisa inoltre che, anche se l'impresa dispone di personale dotato di particolari competenze e può essere in grado di identificare ulteriori miglioramenti delle competenze attraverso programmi di formazione, solitamente l'impresa non ha un controllo sufficiente sui benefici economici futuri attesi che deriveranno da tali competenze, perché l'impresa non ha il «controllo» sui dipendenti stessi.
Per una simile ragione, non è verosimile che una specifica direzione aziendale o elevate abilità tecniche soddisfino la definizione di attività immateriale, a meno che questi siano soggetti a tutela giuridica in merito all'uso e all'ottenimento dei connessi benefici economici futuri attesi, e che soddisfino anche le restanti parti della definizione.
Sulla base di queste disposizioni i costi di addestramento del personale non sono mai costi capitalizzabili, ma invece sono imputati al conto economico quando sostenuti.
Nel caso si sostengano costi di formazione del personale in relazione ad uno specifico processo di conversione o ristrutturazione industriale, v. n. 5973.

PORTAFOGLIO CLIENTI Un portafoglio di clienti o una quota di mercato genera benefici futuri grazie alle relazioni con i clienti e la loro fedelizzazione commerciale. Tuttavia secondo lo IAS 38 generalmente non è possibile la capitalizzazione nell'attivo patrimoniale, perché generalmente ci si trova in assenza di diritti legali a tutela, o altri mezzi di controllo, della fedeltà commerciale della clientela. Di conseguenza, l'entità solitamente non ha un sufficiente controllo sui benefici economici derivanti dalle relazioni e dalla fedeltà commerciale tale da ritenere che gli elementi citati (portafoglio di clienti, quote di mercato, relazioni e fedeltà commerciali della clientela) soddisfino la definizione di attività immateriale. **3881**

Solo l'esistenza di operazioni commerciali di scambio, acquisto o vendita per diritti simili o liste clienti, oppure l'acquisizione di tali diritti tramite un'operazione di aggregazione aziendale possono dare l'evidenza che l'entità è in grado di controllare i futuri benefici economici derivanti da tali diritti o dalle liste clienti o dalle quote di mercato. In questi casi, una lista clienti è separabile, e quindi è in grado di soddisfare la definizione di attività immateriale data dallo IAS 38.
Nei contratti con i clienti e nei rapporti con la clientela stabiliti da contratti è soddisfatto il criterio contrattuale-legale e pertanto, se acquisiti anch'essi nell'ambito di un'aggregazione aziendale, è possibile rilevare un'attività immateriale. Ciò accade anche se per motivi di riservatezza o altro non sia possibile trasferire o vendere tali rapporti separatamente dal business acquisito. Le relazioni con la clientela soddisfano il criterio legale contrattuale per la loro identificazione come attività immateriale anche nel caso in cui un'entità stabilisca regolarmente relazioni commerciali con la clientela sebbene non formalizzate da un contratto. In particolare nel caso in cui tali relazioni non derivino da un contratto, esse costituiscono attività immateriali solo se soddisfano il criterio di separabilità.

ESEMPIO - Elenchi generati internamente
Un'impresa è presente sul mercato da molti anni e ha predisposto un elenco dei clienti con cui intrattiene rapporti commerciali. L'elenco è ampio e contiene esaurienti informazioni sui clienti. La direzione ritiene che tale elenco possieda un valore significativo.

Elenchi acquistati
L'impresa ha acquistato un concorrente di medie dimensioni, proprietario di un altro elenco di clienti, con informazioni quali nome, indirizzi, contatti e valore medio degli acquisti. L'elenco dei clienti ha un valore e potrebbe essere venduto a terzi, il suo fair value può essere attendibilmente determinato e non esistono ragioni legali che ostino alla cessione o vendita di tali informazioni sulla clientela.

Soluzione
Elenchi generati internamente
Gli amministratori non devono rilevare come attività immateriale un elenco di clienti generato internamente in quanto i costi dell'elenco non possono essere distinti dal costo di sviluppo dell'attività aziendale nel suo complesso.

Elenchi acquistati
Gli amministratori devono rilevare l'elenco di clienti acquistato in un'aggregazione di imprese come attività immateriale, dato che esso soddisfa i criteri previsti dallo IAS 38. La capacità di vendere o scambiare l'elenco fornisce la prova che esso è separabile dall'avviamento derivante da un'aggregazione di imprese.

3882 **ANAGRAFICHE CLIENTI** Le anagrafiche clienti sono costituite da informazioni sui clienti e possono essere rappresentate da «database» contenenti una o più informazioni sui clienti sia di carattere commerciale sia demografico-statistico. Esse non di rado hanno un significativo valore e sono frequentemente oggetto di scambi commerciali, per questo motivo soddisfano il criterio di separabilità. Pertanto esse sono iscrivibili nell'attivo patrimoniale al costo sostenuto per la loro acquisizione.
Diverso è il caso in cui ne sia esplicitamente vietata la vendita o il trasferimento, in questo caso sarebbe difficile sostenere la loro iscrivibilità come attività immateriale.

3883 **ATTIVITÀ IMMATERIALI DERIVANTI DA ATTIVITÀ AL MARKETING** Si tratta di attività che si generano principalmente nella promozione e nella commercializzazione di prodotti e servizi. Possono costitutire diverse tipologie di risorse intangibili (v. n. 3854); in particolare un marchio di fabbrica o altro marchio acquisito separatamente o in un'aggregazione aziendale, specialmente se tutelato legalmente tramite registrazione, costituisce un'attività immateriale che soddisfa il criterio contrattuale-legale. È tuttavia possibile rilevare un marchio di fabbrica o altro marchio purché venga soddisfatto il criterio di separabilità.
Anche un dominio internet, vale a dire un nome alfanumerico che è utilizzato per identificare uno specifico indirizzo internet, creando un'associazione tra nome ed uno spazio designato nella rete per il periodo di registrazione, può soddisfare il criterio legale contrattuale e quindi può essere valorizzato come attività immateriale.

3884 **ATTIVITÀ IMMATERIALI LEGATE AD ATTIVITÀ ARTISTICHE** Questi beni intangibili legati all'arte, acquisiti separatamente o nell'ambito di un'aggregazione aziendale, soddisfano i criteri di identificazione come attività immateriale se derivano da diritti contrattuali o legali (diritti d'autore). In questi casi lo IAS 38 e l'IFRS 3 prevedono la possibilità di rilevare come

una singola attività immateriale un diritto d'autore con gli eventuali collegati accordi di licenza o attività di pertinenza, a condizione che le rispettive vite utili abbiano durata analoga.

ATTIVITÀ IMMATERIALI BASATE SULLA TECNOLOGIA I seguenti sono esempi di risorse intangibili legate alla tecnologia: **3885**
- Tecnologia brevettata;
- Software per computer e programmazione;
- Database;
- Tecnologia non brevettata;
- Segreti industriali, formule e ricette.

In particolare i software per computer ed i programmi acquisiti tutelati legalmente, ad esempio tramite brevetto, soddisfano il criterio contrattuale-legale e quindi possono essere identificati come attività immateriali. I database sono raccolte di informazioni predisposte su formato elettronico che possono contenere opere dell'ingegno tutelate ovvero informazioni create dall'entità non sempre tutelate (come le anagrafiche). In entrambi i casi i principi contabili internazionali prevedono la rilevazione come attività immateriali all'atto dell'acquisizione in quanto nel primo caso è rispettato il criterio legale-contrattuale mentre nel secondo l'attività è in ogni caso separabile. Infine i segreti industriali acquisiti in un'aggregazione aziendale rientrano nella definizione di attività immateriale solo se è soddisfatto il criterio di separabilità.

SEZIONE II

Aspetti contabili e di valutazione

I. Componenti del costo

COSTO DI ISCRIZIONE DELLE ATTIVITÀ IMMATERIALI Lo IAS 38 contiene le disposizioni sia per la rilevazione iniziale delle attività immateriali (acquisite oppure generate internamente), sia per quei costi sostenuti successivamente alla rilevazione iniziale per aumentare la resa, modificare o sostituire una parte di una attività immateriale. **3900**

Di seguito vengono fornite le caratteristiche e le componenti di costo a seconda che le attività immateriali vengano acquisite separatamente, acquisite come parte di aggregazione aziendale o vengano generate internamente.

ATTIVITÀ IMMATERIALI ACQUISTATE SEPARATAMENTE Il costo di iscrizione iniziale di una attività immateriale acquisita a titolo oneroso, cioè acquistata distintamente è il costo di acquisto più una serie di costi direttamente imputabili al bene stesso e connessi al suo utilizzo durante la vita utile. Lo IAS 38 (par. 25) infatti stabilisce che il costo di un'attività immateriale acquisita separatamente può solitamente essere determinato con attendibilità. **3901**

Il criterio generale per la capitalizzazione di una attività immateriale dipende principalmente dalla capacità di generare benefici economici. La probabilità di generare futuri benefici economici fruibili dall'impresa è sempre soddisfatto per le attività immateriali acquistate in modo distinto. Infatti, il prezzo erogato per acquistare separatamente una attività immateriale normalmente riflette le aspettative circa la probabilità che i benefici economici futuri che deriveranno dall'attività effettivamente saranno fruiti dall'impresa. In altre parole l'effetto della probabilità è riflessa nel costo dell'attività.

Il costo di un'attività immateriale acquistata separatamente comprende il costo sostenuto per l'acquisto, incluse le imposte sugli acquisti non rimborsabili e qualsiasi spesa direttamente attribuibile alla fase di preparazione e predisposizione dell'attività immateriale per il suo uso prestabilito. Spese direttamente attribuibili sono, per esempio, gli onorari per assistenza legale. Viene dedotto nel calcolo del costo qualsiasi sconto o riduzione commerciale.

I costi di diretta imputazione capitalizzabili (v. n. 3905) comprendono tutti i costi che si sostengono e che si dovranno sostenere per utilizzare il bene secondo le finalità che gli sono attribuite. In alcuni casi, già al momento della messa in funzione del bene, si dovranno

prevedere tutti i costi correlati all'utilizzo, o quelli che si dovranno sostenere al termine della sua vita utile.
Gli eventuali sconti commerciali e abbuoni devono essere dedotti per determinare il prezzo d'acquisto.

3905 **COSTI DIRETTI E COSTI NON IMPUTABILI** Le componenti di costo attribuibili al *costo di iscrizione* di una immobilizzazione immateriale sono molteplici, e i principi internazionali le definiscono in modo specifico.
Esempi di costi attribuibili alle immobilizzazioni immateriali (IAS 38 par. 28), al momento della loro iscrizione, sono i costi relativi al personale (come definiti dallo IAS 19) imputabili direttamente all'attività per portarla nelle sue condizioni di funzionamento, i costi professionali direttamente imputabili che si sostengono per portare l'attività nel suo stato di funzionamento, e i costi relativi alle prove iniziali e ai test per il corretto funzionamento.
Lo IAS 38 precisa anche quali siano i costi non imputabili:
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.
Altri esempi di spese che vengono rilevate come costo nel momento in cui sono sostenute sono:
(a) le spese di avviamento di attività (costi di start up), a meno che tali spese siano incluse nel costo da attribuire secondo le disposizioni dello IAS 16, a un elemento rientrante nella categoria degli immobili, impianti e macchinari. Le spese di start up possono essere composte dai costi di costituzione quali, per esempio, costi legali o di segreteria sostenuti nella costituzione di un 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);
(b) le spese per la formazione del personale;
(c) le spese pubblicitarie e attività promozionali; e
(d) le spese di ricollocazione o riorganizzazione parziale o integrale dell'impresa.
Infatti, secondo lo IAS 38, alcune operazioni possono essere messe in atto in relazione allo sviluppo di una attività immateriale ma non sono necessarie per portare l'attività nelle condizioni di operatività decise dal management. Queste operazioni possono intervenire prima o durante la fase di sviluppo di una attività. Dato che queste operazioni non sono necessarie per portare l'attività nelle condizioni di operatività decise dal management, le eventuali spese sostenute o i ricavi realizzati durante questo periodo sono da imputare al conto economico e non possono essere imputati al costo di iscrizione delle attività immateriali.
Lo IAS 38 precisa inoltre che la rilevazione di costi nel valore contabile di un'immobilizzazione materiale cessa quando il bene è nelle sue condizioni di operatività stabilite dal management. Di conseguenza i costi che si sostengono durante l'utilizzo o il riposizionamento di una attività immateriale (diversi da quelli che si sostengono per potenziare il rendimento dell'attività) sono esclusi dal costo dell'attività e devono quindi essere imputati al conto economico. Lo IAS 38 (par. 30) precisa quindi che questi costi non sono capitalizzabili:
– i costi che si sostengono quando l'attività è in grado di operare secondo le attese e le disposizioni del management, ma non è ancora entrata in uso;
– le perdite operative iniziali, cioè quelle che si sostengono quando la domanda dei beni o dei prodotti inerenti all'attività immateriale è ancora bassa e in fase di introduzione.

3907 **ACQUISIZIONE COME PARTE DI UNA AGGREGAZIONE AZIENDALE** Secondo le disposizioni dell'IFRS 3 se un'attività immateriale è acquisita in un'aggregazione aziendale il costo dell'attività immateriale è rappresentato dal suo fair value alla data dell'acquisizione (IAS 38 par. 33). Il fair value di un'attività immateriale riflette le aspettative degli operatori del mercato circa la probabilità che i futuri benefici economici che deriveranno dall'attività saranno fruiti dall'impresa. Tra le attività immateriali acquisite in una integrazione aziendale potrebbe evidenziarsi l'avviamento (quando, nell'integrazione aziendale, il prezzo pagato dall'acquirente è superiore al fair value delle attività e passività identificabili). Oltre all'avviamento, lo IAS 38 stabilisce di individuare altre attività immateriali, distinguibili dall'avviamento che si basano su diritti legali o sono altrimenti identificabili (v. n. 3908).
Nonostante i criteri stabiliti dallo IAS 38 circa la rilevazione iniziale di una attività immateriale nel caso in cui l'impresa effettui un'operazione straordinaria definita «business combination» (v. n.

7039 e s.) secondo le disposizioni dell'IFRS 3 un acquirente contabilizza una attività immateriale distinta dall'avviamento se:
– è «separabile» cioè in grado di essere separata o divisa dall'impresa e può essere quindi venduta, scambiata, trasferita, affittata o data in locazione, sia individualmente sia insieme ai relativi contratti, attività o passività collegate; oppure quando:
– deriva dai diritti contrattuali o altri diritti di natura legale, indipendentemente dal fatto che questi diritti siano trasferibili o separabili dall'impresa o dagli altri diritti o dalle altre obbligazioni.
In pratica le disposizioni dell'IFRS 3 impongono all'entità che acquisisce un gruppo di attività e passività di non iscrivere nello stato patrimoniale il differenziale tra prezzo pagato (qualora superiore) e fair value delle attività e passività acquisite sotto il nome di «avviamento», ma di identificare le possibili attività immateriali che nella precedente entità, prima dell'integrazione aziendale, costituivano risorse generate internamente (v. anche n. 7130).
Queste attività immateriali, che costituiscono, per l'acquirente, attività «acquisite esternamente», possono rientrare nella definizione di «attività immateriali a vita definita» e quindi essere assoggettate ad ammortamento. In questo modo nella voce «avviamento» rimarrebbe solamente quella parte del prezzo pagato per l'acquisizione che eccede il fair value di attività e passività acquisite e il fair value delle attività immateriali identificabili come risorse generate internamente dall'entità acquisita che possono essere evidenziate in bilancio in quanto pagate e comprese nel prezzo di acquisizione.
Le tipologie di queste attività immateriali sono molteplici. Lo IAS 38 ne identifica alcune e fornisce alcuni esempi pratici.
È il caso ad esempio di una lista clienti, quando può essere separabile dal resto dell'impresa, oppure un processo di ricerca e sviluppo dell'impresa acquisita se il progetto soddisfa la definizione di «attività immateriale». Questo può avvenire, nell'esempio del processo di ricerca e sviluppo, solo se è soddisfatta la definizione di attività immateriale e quindi se tale attività è identificabile, cioè separabile, oppure se deriva da diritti contrattuali o altri diritti.

ESEMPIO
L'impresa S ha acquisito l'impresa T, un operatore di telefonia mobile. In linea con la normativa locale, T è tenuta ad aggiornare regolarmente i dati di tutti i clienti.
In base alle politiche di T, tutti i clienti firmano un contratto d'abbonamento, in cui forniscono i propri dati personali. I contratti per servizi prepagati non prevedono un periodo minimo d'abbonamento, né un importo o traffico minimo. I clienti dei servizi prepagati possono disdire l'abbonamento in qualsiasi momento senza penali.
Tale settore della clientela rappresenta il 40% circa dei ricavi annui.
È corretto per S rilevare i rapporti di T con i clienti di servizi prepagati distintamente dall'avviamento?

Soluzione
Sì. I rapporti con i clienti dei servizi prepagati acquisiti nell'aggregazione di imprese possono essere rilevati da S distintamente dall'avviamento, in quanto rispondono alla definizione di attività immateriali e hanno un fair value che può essere attendibilmente determinato.
Benché non siano richiesti un periodo d'abbonamento, un importo o un traffico minimi, e non siano applicate penali in caso di disdetta, i clienti dei servizi prepagati sono identificati ed hanno rapporti contrattuali consolidati con T.

Una condizione per rilevare un'attività immateriale è che il **costo dell'attività possa essere valutato attendibilmente**. Il fair value di un'attività immateriale è valutabile attendibilmente se:
(a) non è significativa la variabilità nella gamma di valori ragionevoli del fair value determinati per tale attività, ovvero se
(b) le probabilità delle varie stime rientranti nella gamma possono essere ragionevolmente valutate e utilizzate nella valutazione del fair value.
Le differenze tra il fair value dell'entità e il valore contabile delle sue attività nette identificabili possono essere originate 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.

Valutazione del fair value di una attività immateriale acquisita con una business combination 3908
L'IFRS 3 stabilisce che si debbano rilevare separatamente dal goodwill le attività intangibili acquisite nell'ambito di una business combinations. Quando si procede alla loro misurazione di solito si utilizzano metodologie di tipo reddituale data la specificità degli

assets, tuttavia i flussi di cassa devono essere opportunamente rettificati per tener conto delle aspettative degli operatori di mercato (per maggiori dettagli sulla determinazione del fair value si veda n. 7131 e s.).

3913 ACQUISIZIONE DI UN PROCESSO DI RICERCA E SVILUPPO DERIVANTE DA UNA BUSINESS COMBINATION Lo IAS 38 stabilisce che un processo di ricerca e sviluppo acquistato separatamente oppure derivante da una business combination, identificato come attività immateriale deve essere contabilizzato secondo quanto stabilisce il principio contabile internazionale per i costi di ricerca e sviluppo e quindi:
– i costi di ricerca sono sempre imputati al conto economico;
– i costi di sviluppo, quando soddisfano la definizione devono essere capitalizzati nell'attivo patrimoniale ed ammortizzati secondo l'utilizzo previsto.
Applicare queste disposizioni ad un progetto di ricerca e sviluppo acquisito separatamente oppure derivante da una aggregazione di imprese significa, in pratica:
1. che i costi di ricerca, che si sostengono successivamente all'acquisizione del progetto, si imputano come costo al conto economico; in altre parole si considerano «costi» quando si riferiscono ad un processo di ricerca;
2. che i costi di sviluppo che non soddisfano la definizione di «sviluppo» data dallo IAS 38 sono imputati al conto economico;
3. che i costi successivi che si sostengono dopo la acquisizione sono aggiunti al valore contabile del processo di ricerca e sviluppo se tali costi soddisfano la definizione di «sviluppo» data dallo IAS 38.

ESEMPIO
L'impresa UVZ è un'industria farmaceutica che ha acquisito un istituto di ricerca da un'università. Il corrispettivo dell'acquisto è superiore al fair value delle attività materiali e delle passività. L'istituto sta conducendo delle ricerche sugli effetti dei semi dell'Iris sulla sintomatologia dell'artrite reumatoide. Non esistono prodotti simili sul mercato.
L'impresa UVZ non prevede di modificare le attività dell'istituto. La ricerca è in fase avanzata e l'istituto prevede di sottoporre il prodotto a sperimentazione clinica nell'arco dei prossimi due anni avendo già ottenuto le relative autorizzazioni dalle autorità competenti.
Gli amministratori intendono rilevare il fair value dei progetti di ricerca e sviluppo come attività immateriale distinta e identificabile.

Soluzione
UVZ ha acquisito un'attività: una proprietà intellettuale che può controllare. Il fair value pagato per acquistare il progetto di ricerca riflette le attese di UVZ circa i benefici economici futuri che affluiranno da tale attività.

3915 ACQUISIZIONE ATTRAVERSO CONTRIBUTI PUBBLICI In alcune circostanze, un'attività immateriale può essere acquisita tramite un contributo pubblico. Ciò può verificarsi nel caso in cui un governo trasferisca o ripartisca all'impresa 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.
Un'attività immateriale acquistata attraverso un contributo pubblico non è una transazione di scambio. Non ci sono linee guida di riferimento nello IAS 38 per le attività immateriali acquistate tramite i contributi pubblici. Tuttavia lo IAS 20 stabilisce che il fair value di un contributo non monetario non è contabilizzato fino a quando esiste una ragionevole sicurezza che l'entità soddisferà le condizioni previste dalle norme relative all'erogazione del contributo e che il contributo sarà incassato. La riscossione di un contributo non fornisce, di per sé, la prova definitiva che le condizioni connesse al contributo siano state, o saranno, rispettate.
In conformità allo IAS 20, l'impresa può scegliere se rilevare inizialmente sia l'attività immateriale sia il contributo al fair value.
Se l'impresa opta per non rilevare inizialmente l'attività al fair value, essa rileva inizialmente l'attività al valore nominale (secondo l'altro trattamento permesso dallo IAS 20) maggiorato di qualsiasi spesa direttamente attribuibile per rendere l'attività pronta per il suo fine prestabilito. Lo IAS 38 stabilisce alcune informazioni da dare nelle note al bilancio.

3918 COSTO DI UNA ATTIVITÀ GENERATA INTERNAMENTE È rappresentato in bilancio dalla somma delle spese sostenute dalla data in cui per la prima volta l'attività immateriale soddisfa le condizioni previste per la rilevazione contabile (v. n. 3811).

Il costo di un'attività immateriale generata internamente comprende tutte le spese che possono essere direttamente attribuite, o ripartite in base a un criterio ragionevole e coerente, per creare, produrre e preparare l'attività per il suo uso prestabilito. Il costo include, se applicabile:
(a) spese per materiali e servizi utilizzati o consumati nel generare l'attività immateriale;
(b) salari, stipendi e altri costi connessi all'impiego di personale direttamente coinvolto nel generare l'attività;
(c) qualsiasi spesa che è direttamente attribuibile alla creazione dell'attività, quali imposte di registro per la tutela di un diritto legale;
(d) ammortamento di brevetti e licenze utilizzati per generare l'attività.
Lo IAS 23, Oneri finanziari, stabilisce i criteri per poter rilevare gli interessi come componenti di costo di un'attività immateriale generata internamente (v. n. 3920).
Lo IAS 38 stabilisce inoltre quali spese non sono componenti del costo di un'attività immateriale generata internamente (IAS 38 par. 67):
(a) spese di vendita, amministrazione 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 un'attività raggiunga l'efficienza programmata; e
(c) spese sostenute per addestrare il personale a gestire l'attività.

ESEMPIO
Un'impresa sta sviluppando un nuovo processo produttivo. Nel corso del 20X6, le spese sostenute erano 12.000, di cui 9.000 sostenute prima del 15 ottobre 20X6 e 3.000 tra il 15 ottobre ed il 31 dicembre 20X6. L'impresa è in grado di dimostrare che, al 15 ottobre 20X6, 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 che sia disponibile per l'uso) è stimato pari a 4.500.

Soluzione
Alla fine del 20X6, il processo produttivo è rilevato come attività immateriale a un costo di 3.000 (spesa sostenuta dalla data in cui le condizioni per la rilevazione sono state per la prima volta soddisfatte, cioè al 15 ottobre 20X5).
La spesa di 9.000 sostenuta prima del 15 ottobre 20X5 è rilevata come un costo in considerazione del fatto che le condizioni poste per la rilevazione come attività non erano soddisfatte prima del 15 ottobre 20X5. Questa spesa non formerà mai parte del costo del processo produttivo rilevato in stato patrimoniale.

Anni successivi
Nel corso del 20X7, la spesa sostenuta è pari a 22.000. Alla fine del 20X7, 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 23.900.

Soluzione
Alla fine del 20X7, il costo del processo di produzione è 25.000 (3.000 spesa rilevata alla fine del 20X6 più 22.000 spesa rilevata nel 20X7). L'impresa rileva una perdita di valore di 1.100, equivalente alla rettifica necessaria per riportare il valore contabile del processo (25.000) al valore recuperabile (23.900). Tale perdita di valore sarà ripristinata in un esercizio successivo se sono soddisfatte le disposizioni previste per lo storno di una perdita di valore contenute nello IAS 36.

ONERI FINANZIARI Gli oneri finanziari sono gli interessi e gli altri oneri derivanti dai finanziamenti. **3920**
Lo IAS 38 (par. 32) stabilisce che se il pagamento di un'attività immateriale è differito oltre i normali termini di credito, il costo è determinato in base al prezzo equivalente per contanti; la differenza tra questo importo e il pagamento complessivo è contabilizzata come interesse passivo lungo l'arco temporale di esistenza del credito a meno che non sia capitalizzata secondo le disposizioni dello IAS 23 (v. n. 3078 e s.).

OMISSIS

CAPITOLO 21

Dismissione di attività

SOMMARIO

SEZIONE I - Definizione e regole generali **7700**
SEZIONE II - Criteri di classificazione **7730**
I. Attività disponibili per la vendita **7730**
II. Attività abbandonate **7780**
III. Attività operative cessate **7785**
SEZIONE III - Criteri di valutazione . **7800**
I. Fasi di misurazione **7815**
II. Cambiamenti dei piani di vendita o distribuzione **7865**
III. Misurazione dell'utile/perdita da dismissione **7890**
SEZIONE IV - Presentazione **7900**
I. Conto economico **7920**
II. Situazione patrimoniale-finanziaria .. **7930**
III. Rendiconto finanziario **7950**

OMISSIS

OMISSIS

SEZIONE II

Criteri di classificazione

I. Attività disponibili per la vendita

ATTIVITÀ IMMOBILIZZATE E GRUPPI IN DISMISSIONE CLASSIFICATI COME «DISPONIBILI PER LA VENDITA» 7730 Un'entità deve classificare un'attività non corrente (o un gruppo in dismissione) come posseduta per la vendita, se il suo valore contabile sarà recuperato principalmente con un'operazione di vendita anziché con il suo uso continuativo. In particolare se viene intrapreso un programma di vendita che comporta la perdita del controllo di una controllata è necessario classificare le attività e passività consolidate come possedute per la vendita se sono soddisfatti i requisiti dell'IFRS 5 (v. n. 7731 e s.) a prescindere dal fatto che si possa continuare a mantenere un'interessenza nella partecipazione dopo l'operazione di vendita.

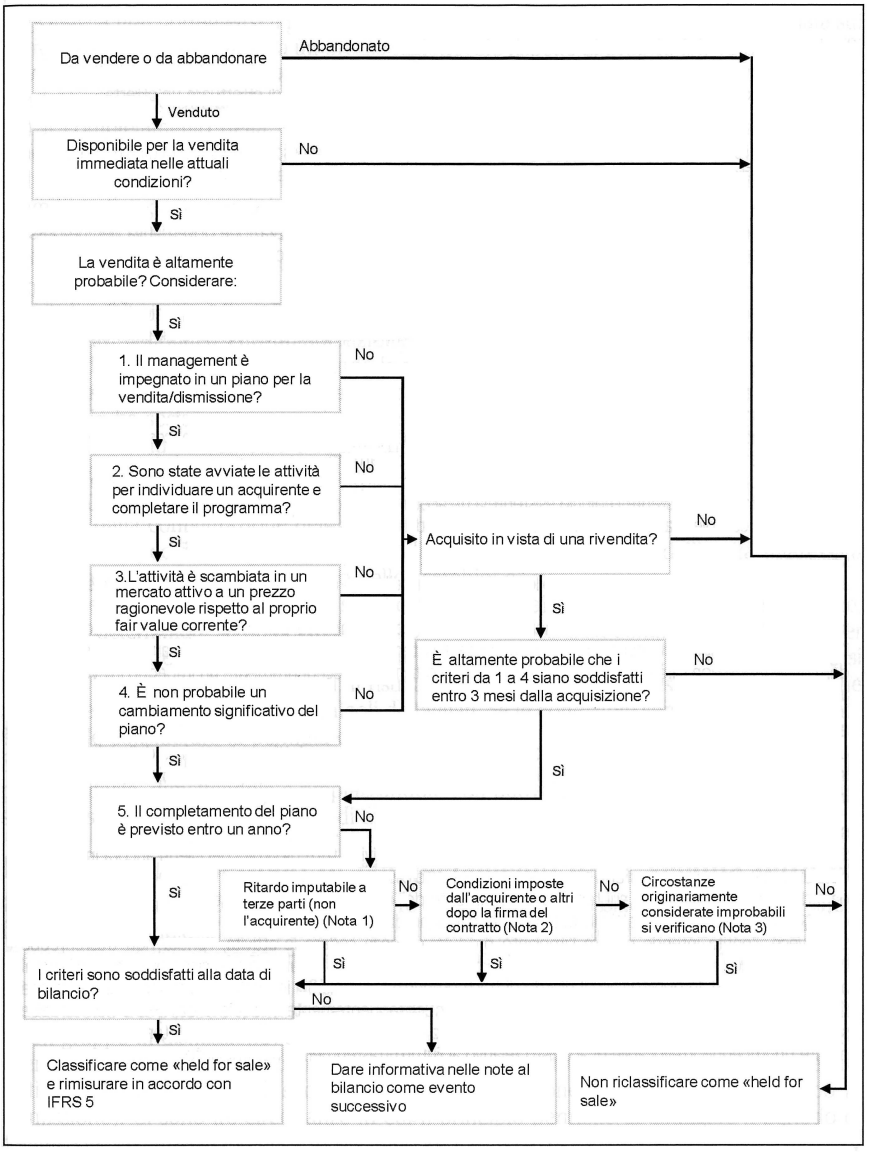
CONDIZIONI PER LA CLASSIFICAZIONE DI «ATTIVITÀ DISPONIBILI PER LA VENDITA» 7731 I due criteri che devono essere soddisfatti prima che un'attività o un gruppo in dismissione possano essere definiti come «disponibili per la vendita» in quanto il loro valore sarà recuperato principalmente attraverso una vendita sono (IFRS 5 par. 7):

- l'attività (o gruppo in dismissione) deve essere disponibile per la vendita immediata nella sua condizione attuale (v. n. 7732), soggetta a condizioni, che sono d'uso e consuetudine, per la vendita di tali attività (o gruppi in dismissione); e
- la vendita deve essere altamente probabile (v. n. 7734).

I criteri di «attività disponibili per la vendita» devono essere soddisfatti alla data di riferimento

7731 (segue) del bilancio. Se i criteri «detenuti per la vendita» sono soddisfatti tra la data di riferimento del bilancio e la data di emissione del bilancio, sono previsti specifici obblighi di informativa.
La tavola 1 illustra le condizioni previste dall'IFRS 5.

Tavola 1



Nota 1: Rispondere Sì solo se le azioni necessarie per soddisfare questa condizione non possono essere iniziate prima della firma del contratto e se è altamente probabile che il contratto sia firmato entro un anno.
Nota 2: Rispondere Sì solo se siano state intraprese delle azioni tempestive per soddisfare tali condizioni e si attende una risoluzione favorevole dei fattori di ritardo.
Nota 3: Rispondere Sì solo se l'entità, nel corso del periodo iniziale di un anno, ha intrapreso le azioni necessarie a rispondere al cambiamento delle condizioni, se l'attività non corrente è attivamente scambiata sul mercato a un prezzo ragionevole considerato il cambiamento delle condizioni e se l'attività è vendibile nelle sue attuali condizioni con la probabilità che la vendita sia conclusa entro un anno.

ATTIVITÀ PRONTA PER ESSERE VENDUTA Il primo criterio da soddisfare per classificare un'attività non corrente (v. n. 7716) o «gruppo in dismissione» (v. n. 7718) come «possedute per la vendita» riguarda la capacità e l'intenzione dell'entità a dismettere tali elementi. **7732**

ESEMPIO N. 1
Una società ha messo sul mercato un immobile e si aspetta che tutte le condizioni richieste dall'IFRS 5 siano rispettate. I compratori tuttavia effettueranno ispezioni e valutazioni prima di effettuare un'offerta.

Soluzione
Tali condizioni sono d'uso e consuetudine per gli immobili e i ritardi che possono verificarsi in tali procedure non preclude il fatto che l'immobile possa essere classificato come «held for sale».

ESEMPIO N. 2
Si consideri l'esempio n. 1 eccetto che l'immobile deve ottenere un'autorizzazione governativa perché possa essere messo in vendita, e l'ottenimento di tale concessione influenza il valore di mercato dell'immobile.

Soluzione
In questo caso l'immobile non è disponibile per la vendita immediata nelle sue attuali condizioni: conseguentemente l'immobile non può essere classificato come «held for sale» fino a quando la concessione sia stata ottenuta.

ESEMPIO N. 3
Una entità si è impegnata in un piano di cessione dell'edificio della sede centrale e ha avviato delle iniziative per individuare un acquirente.
(a) L'entità intende trasferire l'edificio a un acquirente dopo averlo svuotato. Il tempo necessario per liberare l'edificio è dettato dagli usi e consuetudini nelle vendite di tali attività.
(b) L'entità continuerà a utilizzare l'edificio fino al completamento della costruzione di una nuova sede centrale.
L'entità non intende trasferire l'edificio esistente a un acquirente fino a quando la costruzione della nuova sede non sia stata completata (e non sia stato sgomberato l'edificio attuale).

Soluzione
Il requisito riferibile alla «attività disponibile per la vendita nelle sue condizioni attuali» sarebbe soddisfatto alla data stabilita dal piano di dismissione.
Inoltre, il ritardo nei tempi di trasferimento della sede attuale imposto dall'entità (venditore) dimostra che l'edificio non è disponibile per la vendita immediata. Il criterio non è soddisfatto fino a quando la costruzione della nuova sede non sarà completata, anche qualora si ottenesse precedentemente un impegno irrevocabile di acquisto.

ESEMPIO N. 4
Una entità si è impegnata in un piano di dismissione di un impianto produttivo e ha avviato delle iniziative per individuare un acquirente. Alla data stabilita dal piano di cessione, esiste un arretrato di ordini di clienti ancora inevaso.

Soluzione
Se l'entità intende vendere l'impianto produttivo con le sue attività, tutti gli ordini dei clienti ancora inevasi alla data di vendita sarebbero trasferiti all'acquirente. In questo caso il trasferimento degli ordini inevasi dei clienti alla data della vendita non incide sui tempi di trasferimento dell'impianto, e conseguentemente i requisiti richiesti dall'IFRS 5 sarebbero soddisfatti alla data stabilita dal piano di dismissione.
Se, invece, l'entità intende cedere l'impianto produttivo senza cedere le attività, l'entità non trasferirebbe l'impianto all'acquirente fino a quando non sarà cessata l'attività dell'impianto e non siano evasi tutti gli ordini arretrati dei clienti. In questo caso il ritardo di trasferimento dell'impianto imposto dal venditore dimostra che l'impianto non è disponibile per la vendita immediata. Conseguentemente il requisito dall'IFRS 5 non sarebbe soddisfatto fino a quando non cessano le attività presso l'impianto, anche se fosse stato ottenuto precedentemente un impegno irrevocabile di acquisto relativo al futuro trasferimento dell'impianto.

VENDITA ALTAMENTE PROBABILE La seconda condizione per classificare una attività come «posseduta per la vendita» è che la vendita sia «*altamente probabile*». L'IFRS 5 spiega nella appendice A che una è vendita altamente probabile quando è *significativamente* più che probabile, è cioè che sia molto più verosimile che inverosimile. L'IFRS 5, in sostanza, lascia al giudizio e alla discrezione dell'amministratore la valutazione della probabilità di avveramento della vendita. Il principio tuttavia stabilisce alcune condizioni da soddisfare per potere concludere che la vendita sia «altamente probabile»: **7734**

(a) la Direzione, ad un adeguato livello, deve essersi impegnata in un programma per la dismissione dell'attività (o del gruppo in dismissione). Questo significa che è necessario che la Direzione impegnata nella vendita abbia l'autorità per farlo;
(b) devono essere state avviate le attività per individuare un acquirente e completare il programma. Questo significa che devono essere intraprese azioni dalla Direzione per la messa in vendita dell'attività, non necessariamente tramite un annuncio pubblico, ma per esempio incaricando un intermediario o intraprendendo ricerche di possibili compratori che siano interessati all'acquisto;
(c) l'attività non corrente (o il gruppo in dismissione) deve essere attivamente scambiata sul mercato ed offerta in vendita a un prezzo ragionevole rispetto al proprio *fair value* attuale. Si devono comunque tenere in considerazione le condizioni locali del mercato, ed avere valutazioni attendibili delle quotazioni correnti;
(d) il completamento della vendita deve essere previsto entro un anno dalla data della classificazione. Questo termine è inteso in senso assoluto: non è consentito utilizzare il termine «circa entro un anno», oppure «entro la fine del successivo periodo amministrativo»;
(e) le azioni richieste per completare il programma di vendita dovrebbero dimostrare l'improbabilità che il programma possa essere significativamente modificato o annullato. Questa condizione può essere molto difficile da dimostrare dal punto di vista pratico e sottintende un giudizio discrezionale della direzione.
Infine, dovrebbe essere presa in considerazione anche la probabilità dell'approvazione degli azionisti, se richiesta dalla giurisdizione.

7735 ESTENSIONE DEL PERIODO DI COMPLETAMENTO DELLA VENDITA OLTRE UN ANNO In talune circostanze può accadere che, dopo aver classificato l'attività come «held for sale», il termine dell'anno per il completamento della vendita non si sia avverato. L'IFRS 5 prevede specifiche situazioni in cui il mancato soddisfacimento di tale termine non comporti riclassifiche contabili dei dati comparativi.
L'estensione del periodo richiesto per completare una vendita non impedisce che un'attività (o un gruppo in dismissione) sia classificata come «held for sale» se il ritardo è causato da eventi o circostanze fuori del controllo dell'entità e se vi sono sufficienti evidenze che l'entità resti impegnata ad attuare il suo programma di dismissione dell'attività (o del gruppo in dismissione). Ci sono tre circostanze in cui il principio permette di allungare il periodo di dismissione oltre l'anno:
• probabili condizioni al trasferimento delle attività poste da terzi (non dall'acquirente) (v. n. 7736);
• esistenza di condizioni inaspettate poste successivamente da terzi o dall'acquirente (v. n. 7737);
• esistenza di condizioni valutate improbabili alla data della precedente classificazione (v. n. 7738).

7736 Attesa di eventi che ritardino la vendita alla data della classificazione iniziale I termini per l'avveramento della vendita può allungarsi quando, alla data in cui un'entità si impegna ad attuare un «programma di vendita» di un'attività non corrente (o di un gruppo in dismissione), essa ragionevolmente ritiene che *altri terzi estranei all'operazione (non un acquirente)* imporranno delle condizioni al trasferimento dell'attività (o del gruppo in dismissione) tali da estendere il periodo necessario per completare la vendita. L'IFRS 5, (app. B) circostanzia il caso in cui l'entità non può avviare azioni per rispondere a tali condizioni fino a quando non sarà ottenuto un impegno irrevocabile di acquisto, ma che tale impegno sarà ottenuto, in modo «altamente probabile», entro un anno.
Questo è il caso, dunque, in cui già al momento della classificazione dell'attività come «held for sale» è probabile che si verifichino condizioni che allunghino il periodo della vendita oltre l'anno. La causa di questo prolungamento temporale non deve essere imputabile né all'acquirente né al venditore. Se la causa è il venditore, l'attività (o il gruppo in dismissione) non può essere classificata come «held for sale» perché non è disponibile per la vendita nelle sue attuali condizioni (v. n. 7732).

ESEMPIO
Una entità appartenente al settore dell'energia elettrica si è impegnata in un piano di vendita di un gruppo in dismissione che rappresenta una quota significativa della propria attività regolamentata da un'autorità di vigilanza. La vendita richiede l'approvazione degli organi di vigilanza, che potrebbero prolungare oltre l'anno il periodo richiesto per completare la vendita. Non è possibile avviare iniziative per ottenere tale

approvazione fino a quando non viene individuato un acquirente e non si sia ottenuto un impegno irrevocabile di acquisto. Tuttavia, un impegno irrevocabile di acquisto è altamente probabile entro un anno.

Soluzione
In tale circostanza, l'estensione del periodo è imputabile ad eventi e cause non imputabili all'entità, secondo l'eccezione consentita dal paragrafo B1(a) dell'IFRS 5. Pertanto, dato che sussistono sufficienti evidenze che l'entità mantenga il proprio impegno ad attuare il programma di dismissione dell'attività (o del gruppo in dismissione), l'attività può continuare ad essere classificata come held for sale.

Eventi inattesi imposti dopo che sia stato firmato un impegno irrevocabile di acquisto 7737
Può accadere che dopo aver ottenuto un impegno irrevocabile di acquisto, un acquirente o terze parti impongono *inaspettatamente condizioni al trasferimento* di un'attività non corrente (o di un gruppo in dismissione), precedentemente classificata come «held for sale», tali da estendere il periodo richiesto per completare la vendita, ma sono state intraprese delle azioni tempestive per soddisfare tali condizioni e conseguentemente ci si attende una risoluzione favorevole dei fattori di ritardo.
Questo caso, previsto dal paragrafo B.2 dell'appendice B dell'IFRS 5, è considerato un evento al di fuori del controllo dell'entità e pertanto l'attività può essere mantenuta nella voce «held for sale». In questa situazione, infatti, alla data della classificazione iniziale l'entità si aspettava che tutte le condizioni poste dall'IFRS 5 fossero soddisfatte; tuttavia, dopo la firma dell'impegno irrevocabile all'acquisto, entro un anno dalla classificazione dell'attività (o del «gruppo in dismissione») nella voce «held for sale», il compratore o qualcun altro impone delle ulteriori condizioni. L'entità può mantenere la classificazione originale se ha fatto qualcosa per rispondere alle condizioni poste successivamente e si aspetta che sarà in grado di gestire il ritardo.

ESEMPIO
Una entità si è impegnata in un piano di vendita di un impianto produttivo nelle sue condizioni attuali e a quella data classifica l'impianto come posseduto per la vendita («held for sale»). Dopo aver ottenuto un impegno irrevocabile di acquisto, l'ispezione della proprietà condotta dall'acquirente evidenzia dei danni ambientali di cui precedentemente se ne ignorava l'esistenza. L'acquirente richiede all'entità di porre rimedio ai danni ambientali, circostanza che prolungherà di oltre un anno il tempo necessario per completare la vendita. Tuttavia, l'entità ha avviato iniziative per porre rimedio ai danni ambientali, ed è altamente probabile che ciò sarà fatto in maniera soddisfacente.

Soluzione
In tale circostanza, sono soddisfatte le condizioni esposte al paragrafo B1(b) dell'appendice B dell'IFRS 5, relative all'eccezione alla regola di un anno, e pertanto, considerando che è altamente probabile che la vendita avvenga in un periodo breve, l'impianto può essere mantenuto nella voce «held for sale».

Eventi che accadono nell'anno successivo alla classificazione 7738
Può accadere che, dopo aver classificato un'attività non corrente (o un gruppo in dismissione) nella voce «held for sale» nell'anno successivo alla classificazione la situazione ambientale possa cambiare e possono verificarsi condizioni precedentemente considerate improbabili che estendono il periodo per l'avveramento della vendita.
Il principio contabile permette di mantenere la classificazione se:
• l'entità ha intrapreso le azioni necessarie a rispondere al cambiamento delle condizioni entro un anno; e
• l'attività non corrente (o il gruppo in dismissione) è attivamente scambiata sul mercato a un prezzo ragionevole tenendo conto del cambiamento di circostanze; e
• l'attività è considerabile disponibile per la vendita nelle sue attuali condizioni e la vendita continua ad essere altamente probabile.

ESEMPIO N. 1
Una entità si è impegnata in un piano di vendita di una attività non corrente e classifica tale attività come posseduta per la vendita a quella data. Nel corso del periodo iniziale di un anno, le condizioni di mercato esistenti alla data in cui l'attività fu inizialmente classificata come posseduta per la vendita peggiorano e, di conseguenza, l'attività non viene dismessa entro la fine di quel periodo. Nell'arco di tale periodo, l'entità ha sollecitato attivamente la vendita senza tuttavia ricevere offerte di acquisto ragionevoli e, di conseguenza, ha ridotto il prezzo.

Soluzione
L'attività continua a essere attivamente scambiata a un prezzo ragionevole considerati i cambiamenti nelle condizioni di mercato, e i criteri richiesti dall'IFRS 5 per la classificazione della voce «held for sale» sono dunque soddisfatti. Al termine del periodo iniziale di un anno, l'attività continuerebbe a essere classificata come posseduta per la vendita.

ESEMPIO N. 2
Successivamente a quanto accaduto nell'esempio n. 1, a causa dell'ulteriore peggioramento delle condizioni di mercato l'attività non viene dismessa neanche entro la fine dell'esercizio successivo. L'entità ritiene che le condizioni di mercato miglioreranno e non ha ridotto ulteriormente il prezzo dell'attività. L'attività continua ad essere classificata come posseduta per la vendita, ma a un prezzo superiore al *fair value* corrente.

Soluzione
In tale situazione, l'assenza di una riduzione di prezzo dimostra che l'attività non è disponibile per la vendita immediata. Inoltre, il paragrafo 8 dell'IFRS 5 stabilisce anche che una attività debba essere scambiata a un prezzo ragionevole rispetto al suo *fair value* corrente. Pertanto, le condizioni di cui al paragrafo B1(c), relative all'eccezione alla regola di un anno prevista dal paragrafo 8 dell'IFRS 5, non sarebbero soddisfatte. L'attività deve essere riclassificata come posseduta e utilizzata.

7740 **CONTROLLATA POSSEDUTA PER LA VENDITA** Una controllata dovrebbe essere classificata come posseduta per la vendita quando un'entità è impegnata in un piano di vendita che comporta la perdita del controllo di tale controllata e il criterio «posseduto per la vendita» di cui ai paragrafi da 6 a 8 dell'IFRS 5 è stato soddisfatto. Ciò si applicherebbe indipendentemente dal fatto che l'entità mantenga una partecipazione di minoranza (ad esempio, una società collegata, una joint venture o un'altra partecipazione) nella ex controllata.

7741 **Condizioni soddisfatte dopo la data di bilancio** Non è possibile classificare un'attività o un gruppo in «dismissione» come «held for sale» se le condizioni stabilite dall'IFRS 5 (v. n. 7731 e s.) sono soddisfatte dopo la data di chiusura dell'esercizio. Tuttavia, se le condizioni sono soddisfatte tra la data di chiusura dell'esercizio e la data in cui il bilancio è approvato dal Consiglio di amministrazione l'entità deve fornire adeguate informazioni nelle note al bilancio.

7745 **ATTIVITÀ NON CORRENTE E GRUPPO IN DISMISSIONE POSSEDUTI PER LA DISTRIBUZIONE AI SOCI** La classificazione delle attività non correnti (o di un gruppo in dismissione) possedute per la distribuzione ai soci è stata introdotta dall'IFRIC 17, che tratta di «Distribuzioni ai soci di attività non rappresentate da disponibilità liquide» (v. n. 6154). Nelle appendici dell'IFRIC 17 sono contenute alcune modifiche all'IFRS 5 (v. n. 7721) che dispongono che qualora la distribuzione ai soci, nella loro qualità di azionisti, comporti la dismissione di attività non correnti (o di gruppi in dismissione), è necessario applicare le regole dell'IFRS 5 sia per la classificazione sia per la valutazione di tali voci.
Quando un'entità ha un'obbligazione a distribuire attività ai suoi soci, il valore contabile di tali attività non sarà certamente recuperato tramite l'uso. Tuttavia, alcuni rappresentanti dell'IFRIC hanno sottolineato che in molte giurisdizioni è necessario che gli azionisti approvino la delibera di distribuzione e pertanto si potrebbe verificare una differenza tra la data dell'impegno alla distribuzione da parte della direzione («commitment date»), e la data di obbligazione («obligation date»), che è la data in cui gli azionisti approvano la distribuzione dei dividendi in natura. L'IFRIC, in questo dibattito, ha concluso che l'IFRS 5 deve essere applicato alla data in cui la direzione è impegnata alla distribuzione («commitment date») delle attività che siano immediatamente distribuibili nelle loro attuali condizioni e quando la distribuzione sia «altamente probabile». Perché la distribuzione sia «altamente probabile» è necessario, secondo l'IFRIC 17 (paragrafo BC64) che siano soddisfatte le medesime condizioni per la classificazione delle attività «disponibili per la dismissione» definite dall'IFRS 5 (v. n. 7731 e s.). Il «basis for conclusions» dell'IFRIC 17 (BC64) inoltre specifica che al fine della individuazione dell'alta probabilità della distribuzione si debba considerare la probabilità che detta distribuzione sia effettivamente approvata dall'assemblea (qualora la giurisdizione richieda l'approvazione alla distribuzione di dividendi). Del resto in alcune giurisdizioni anche la vendita di talune attività potrebbe necessitare l'approvazione da parte degli azionisti e pertanto anche in questo caso, si effettuerebbe una attenta valutazione della probabilità di avveramento di questa condizione.
Con riferimento alla classificazione, l'IFRS 5 modificato specifica che affinché la vendita sia altamente probabile, la Direzione ad un adeguato livello deve essersi impegnata in un pro-

gramma per la dismissione dell'attività (o del gruppo in dismissione), e devono essere state avviate le attività per individuare un acquirente e completare il programma (v. n. 7731 e s.).
Inoltre, l'attività (o gruppo in dismissione) deve essere attivamente scambiata sul mercato ed offerta in vendita, a un prezzo ragionevole rispetto al proprio *fair value* corrente. Nondimeno, il completamento della vendita dovrebbe essere previsto entro un anno dalla data della classificazione (v. n. 7734 e s.). La probabilità di approvazione da parte dei soci (se prevista dall'ordinamento giuridico) dovrebbe essere considerata parte della valutazione in merito al fatto che la vendita sia altamente probabile.
Una attività non corrente (o gruppo in dismissione) è classificata come posseduta per la distribuzione ai soci quando l'entità si è impegnata a distribuire l'attività (o il gruppo in dismissione) ai soci. Affinché ciò si verifichi, le attività devono essere disponibili per la distribuzione immediata nella loro condizione attuale e la distribuzione deve essere altamente probabile.
L'IFRIC 17 stabilisce che affinché la distribuzione sia altamente probabile, devono essere state avviate azioni per completare la distribuzione e ci si attende che tali azioni siano completate entro un anno dalla data della classificazione. Le azioni richieste per completare la distribuzione dovrebbero indicare che è improbabile che saranno apportate variazioni significative alla distribuzione o che la distribuzione sarà annullata. La probabilità di approvazione da parte dei soci (se prevista dall'ordinamento giuridico) dovrebbe essere considerata parte della valutazione in merito al fatto che la distribuzione sia altamente probabile.

PERDITA DI CONTROLLO Nei casi di dismissione parziale (v. n. 7705) la perdita di «controllo» coincide con la diminuzione della quota di interessenza sull'attivo netto. Se un'entità a causa di un impegno in un programma di vendita perderà il controllo di una controllata deve classificare tutte le attività e le passività di detta controllata come possedute per la vendita se sono soddisfatti i criteri dell'IFRS 5 (v. n. 7735 e s.), prescindendo dal fatto che, dopo la vendita, si conservi una partecipazione di minoranza nell'ex controllata (IFRS 5 par. 8A). **7750**
Le disposizioni tuttavia, non chiariscono il trattamento contabile nei casi in cui si manifesterà una perdita di influenza significativa o di controllo congiunto. Sono pertanto possibili due approcci:
1) con analogia all'amendment dell'IFRS 5, un'entità che intraprenda un programma di vendita che comporterà un cambiamento nella natura dell'investimento posseduto potrebbe classificare la partecipazione come «attività disponibile per la vendita», se i criteri dell'IFRS 5 sono soddisfatti;
2) mentre l'IFRS 5 chiarisce che la perdita (futura) del controllo comporta la classificazione delle attività e delle passività come «possedute per la vendita», non fornisce indicazioni sulle altre casistiche. Se il valore contabile non sarà recuperato in modo principale tramite una vendita, per esempio nel caso in cui la quota del 21% di una collegata passi al 19% di una attività «disponibile per la vendita», questa attività non qualifica per essere classificata ai sensi dell'IFRS 5.
La tabella n. 1 seguente riassume le varie situazioni (di cui si tratta nella nuova versione dello IAS 28).

Tabella n. 1

	Natura della dismissione	La dismissione qualifica per essere classificata come «held- for-sale»?
1.	Il gruppo possiede il 100% di una controllata e vende il 55%; il rimanente 45% è contabilizzato come una collegata.	Sì. Il recupero dell'investimento avviene principalmente attraverso una vendita e c'è una perdita di controllo. Conseguentemente la dismissione di questa partecipazione soddisfa la definizione di held-for-sale.
2	Il gruppo possiede il 55% di una controllata e vende il 6%; il rimanente 49% è contabilizzato come una collegata.	Sì, secondo l'amendment all'IFRS 5 i criteri sono soddisfatti perché si è verificata una perdita di controllo.
3.	Il gruppo possiede il 35% di una collegata e vende il 30%; il rimanente 5% è contabilizzato come una attività.	Sì, il gruppo ha dismesso l'85,7% di interessenza e il recupero avviene principalmente attraverso una vendita. Per analogia all'amendment dell'IFRS 5 è permessa la classificazione come held-for-sale in quanto la natura dell'investimento è cambiata.

	Natura della dismissione	La dismissione qualifica per essere classificata come «held- for-sale»?
4.	Il gruppo possiede il 25% di una collegata e vende il 7%; il rimanente 18% è contabilizzato come una attività.	L'entità può scegliere la propria politica contabile: considerando il cambiamento nella natura dell'investimento si potrebbe classificare l'attività come held-for-sale se soddisfatti i criteri stabiliti dall'IFRS 5. In alternativa, dato che l'investimento non è recuperato principalmente attraverso una vendita, non si soddisfano i criteri per la classificazione dell'attività come held-for-sale.
5.	Il gruppo possiede il 35% di una collegata e vende il 5%; il rimanente 30% continua ad essere contabilizzato con il metodo del patrimonio netto.	No. Il gruppo ha dismesso solo il 14,3% della sua interessenza nella collegata e non c'è stato un cambiamento nella natura dell'investimento. La collegata non può essere classificata come held-for-sale.

Se la controllante perde il controllo di una controllata (IFRS 10 par. 25), nel consolidato essa:
(a) elimina le attività (incluso qualsiasi avviamento) e le passività della controllata in base ai loro valori contabili alla data della perdita del controllo;
(b) elimina i valori contabili di qualsiasi precedente partecipazione di minoranza nella ex-controllata alla data della perdita del controllo (inclusa qualsiasi altra componente di conto economico complessivo a essa attribuibile);
(c) rileva:
(i) il *fair value* del corrispettivo eventualmente ricevuto a seguito dell'operazione, dell'evento o delle circostanze che hanno determinato la perdita del controllo; e
(ii) la distribuzione delle azioni della controllata ai soci nella loro qualità di soci, se l'operazione che ha determinato la perdita del controllo implica una distribuzione di azioni;
(d) rileva qualsiasi partecipazione precedentemente detenuta nella ex controllata **al *rispettivo fair value* alla data della perdita del controllo**;
(e) riclassifica nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio, o trasferisce direttamente negli utili portati a nuovo se previsto da altri IFRS, tutti gli importi rilevati tra le altre componenti di conto economico complessivo in relazione a quella controllata; e
(f) rileva qualsiasi differenza risultante come utile o perdita nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio attribuibile alla controllante.
Il *fair value* di una qualsiasi partecipazione mantenuta nella ex controllata alla data della perdita del controllo di maggioranza deve essere considerato pari al *fair value* al momento della rilevazione iniziale di un'attività finanziaria in base all'IFRS 9, oppure, laddove appropriato, pari al costo al momento della rilevazione iniziale di una partecipazione in una società collegata o in un'entità a controllo congiunto. La stessa regola si applica se una controllata diventa una joint venture.

II. Attività abbandonate

7780 **CHIUSURA** Se un'attività imprenditoriale viene chiusa, il *business*, nella sua interezza, non può essere classificato nella voce «held for sale», sebbene le singole attività o i gruppi in dismissione possono soddisfare le definizioni contenute nell'IFRS 5 (v. n. 7708). Il *business*, al momento della chiusura, può essere classificato come «attività operativa cessata» (v. n. 7719) se sono soddisfatte alcune specifiche condizioni.

7781 **ATTIVITÀ DA ABBANDONARE** Un'attività non corrente (v. n. 7716) o un gruppo in dismissione (v. n. 7718) che saranno abbandonati non possono essere classificati come «disponibili per la vendita». Le «attività da abbandonare» includono le attività non correnti (o gruppi in dismissione) da utilizzare fino al termine della loro vita utile e le attività non correnti (o gruppi in dismissione) destinate a essere dismesse dall'uso piuttosto che vendute.
L'IFRS 5 inoltre precisa che un'attività non corrente *temporaneamente inutilizzata* non deve essere classificata come se fosse abbandonata, e conseguentemente sulle attività non utilizzate

si continua a conteggiare l'ammortamento. Inoltre, se si tratta di un gruppo in dismissione, l'entità non deve trattare tale voce come una «attività held for sale» (v. n. 7730).
Un'attività da abbandonare non può essere trattata come «un'attività operativa cessata» (v. n. 7719) prima che sia effettivamente abbandonata.

> Solo i «componenti» possono essere classificati come «attività operative cessate»: le singole attività non correnti che sono «abbandonate» non possono essere classificate in questo modo. La ragione di questa disposizione è da ricercarsi nel fatto che una attività non corrente abbandonata non soddisfa la definizione di «componente» (v. n. 7720).

Se invece un'attività è attualmente abbandonata, l'IFRS 5 richiede che siano indicati, in un unico importo, gli utili o le perdite delle attività operative cessate al netto degli effetti fiscali e i flussi finanziari netti attribuibili alla gestione operativa, agli investimenti e alle attività finanziarie dell'attività operativa cessata.
Un'attività che sta per essere abbandonata può soddisfare le condizioni per essere trattata come un'attività operativa cessata ai fini della sua classificazione nel conto economico e nel rendiconto finanziario, ma solo dopo che l'«abbandono» sia stato completato. Fino a quel momento i risultati saranno contabilizzati come normali operazioni e la situazione patrimoniale-finanziaria, il conto economico complessivo e il rendiconto finanziario non evidenzieranno linee specifiche. Dopo l'abbandono, l'esposizione nella situazione patrimoniale-finanziaria non è rilevante perché le attività e le passività sono state eliminate. I dati comparativi pertanto non devono essere riclassificati.
Si deve peraltro ricordare che un piano di dismissione o di abbandono di attività è un indicatore di *impairment* in accordo con lo IAS 36.
Se un'entità cessa di classificare un componente di un'entità come posseduto per la vendita, gli elementi del conto economico del componente precedentemente inclusi nelle attività operative cessate devono essere riclassificati e inclusi tra gli elementi del conto economico delle attività operative in esercizio per tutti gli esercizi presentati in bilancio. È necessario indicare nel bilancio che gli importi relativi agli esercizi precedenti sono stati riclassificati.

III. Attività operative cessate

7785 Le attività operative cessate sono i gruppi in dismissione (v. n. 7718): la classificazione in bilancio e le regole di valutazione sono le stesse dei gruppi in dismissione «posseduti per la vendita». Quando un'attività operativa cessata è posseduta per la vendita, le attività e le passività sono presentate separatamente dalle attività e passività correnti (v. n. 7900 e s.). I dati comparativi non sono ripresentati (v. n. 7932).

OMISSIS