

IFRS 38 – Attività immateriali

.

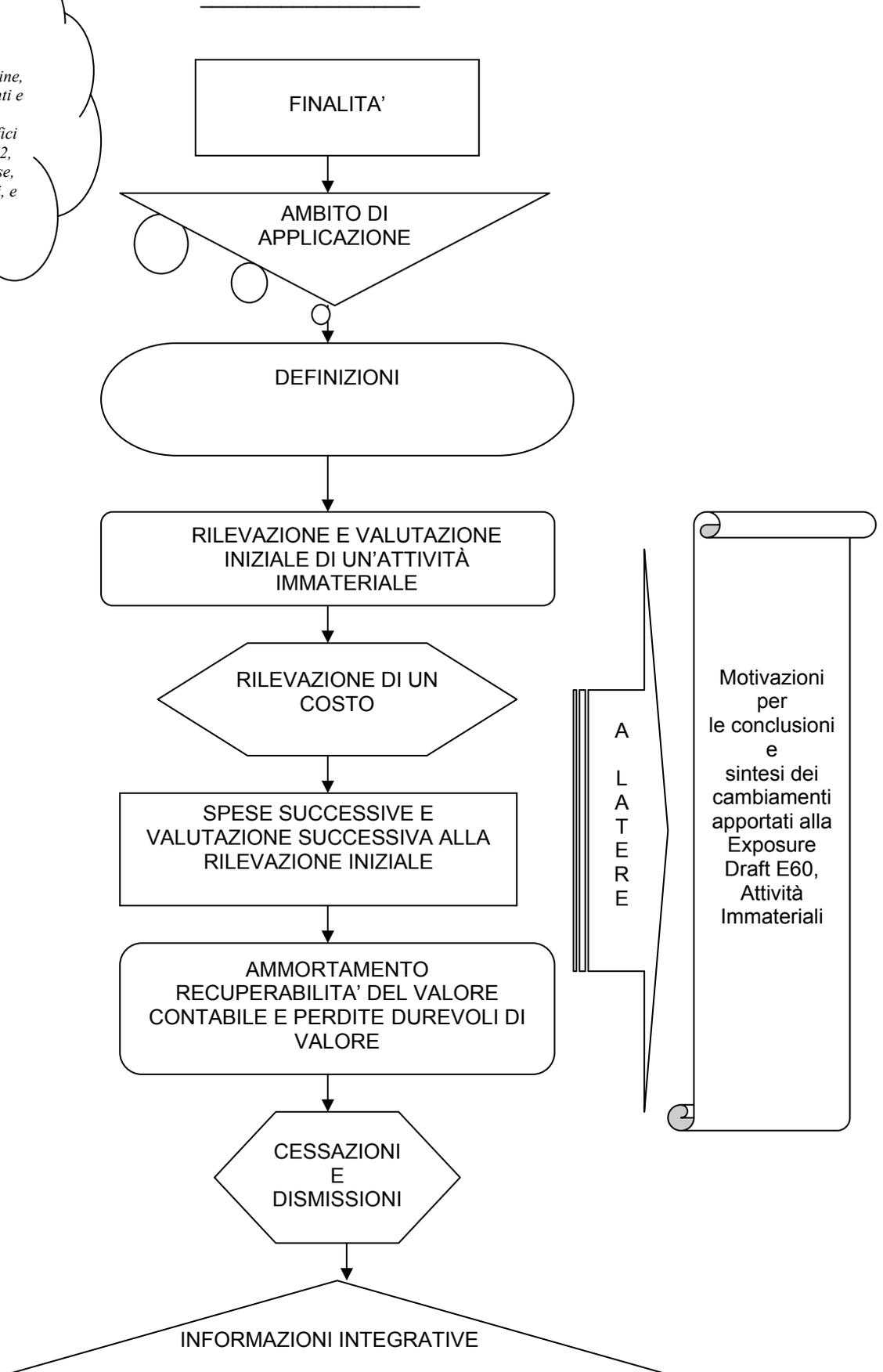
- SCHEMA DI SINTESI DEL PRINCIPIO CONTABILE

- SINTESI

- ANALISI DETTAGLIATA

**CORSO IFRS – International Financial Reporting Standards
IFRS 38 – Attività immateriali**

Richiamo a IAS 2, Rimanenze, IAS 11, Commesse a lungo termine, IAS 16, Immobili impianti e macchinari, IAS 17, Leasing, IAS 19, Benefici per i dipendenti, IAS 22, Aggregazioni di imprese, IAS 23 Oneri finanziari, e IAS 32, strumenti finanziari.



SINTESI

Un'attività immateriale viene definita come un'attività non monetaria, identificabile, priva di consistenza fisica e posseduta per essere utilizzata nella produzione o nella fornitura di beni o servizi, per essere affittata a terzi o per fini amministrativi.

Lo IAS 38 richiede che l'impresa rilevi un'attività immateriale (inizialmente al costo) se, e solo se, sono soddisfatte due condizioni:

- a) è probabile che dall'attività immateriale affluiranno all'impresa benefici economici futuri;
- b) il costo dell'attività può essere determinato attendibilmente.

La disposizione si applica sia per le attività immateriali acquisite sia per quelle generate internamente.

Se un'attività non è definibile nei termini anzidetti e se non sono soddisfatte le due precedenti condizioni per la rilevazione di un'attività immateriale, lo IAS 38 richiede che la spese sostenute per questa voce siano contabilizzate come costo nell'esercizio di competenza.

Devono sempre essere rilevati come costi e non come attività immateriali, le spese di ricerca, le spese di avviamento di un'attività o di un'azienda, le spese di formazione del personale, le spese di pubblicità.

Dopo la rilevazione iniziale, il valore di un'attività immateriale è determinato attraverso i seguenti trattamenti contabili:

- a) trattamento di riferimento, in base al quale un'attività immateriale è valutata al costo al netto dell'ammontare complessivo degli ammortamenti e delle perdite durevoli di valore accumulati;
- b) trattamento alternativo, in base al quale un'attività immateriale deve essere iscritta in bilancio al valore rivalutato, rappresentato dal fair value alla data di rivalutazione al netto dell'ammontare complessivo degli ammortamenti e delle perdite durevoli di valore accumulati.

Per quanto riguarda l'ammortamento delle attività immateriali; lo IAS 38 indica un criterio sistematico di ammortamento su un arco temporale determinato in base ad una stima della vita utile dell'attività, con presunzione relativa che non sia superiore a venti anni dal momento in cui il bene è disponibile per l'uso.

ANALISI DETTAGLIATA

1. FINALITA'

La finalità di questo principio è, come già sottolineato in precedenza, quella di definire il corretto trattamento contabile delle attività immateriali non specificamente trattate in altri Principi Contabili Internazionali.

2. AMBITO DI APPLICAZIONE

Come per gli altri IAS l'ambito di applicazione è definito con un procedimento di esclusione. Infatti sono esonerate dall'applicazione del presente principio:

- ❑ le attività immateriali che sono considerate da un **altro Principio Internazionale**, quali, a titolo esemplificativo
 - le attività immateriali destinate ad essere alienate dall'impresa che le possiede (*rimando a IAS 2, Rimanenze e a IAS 11, Commesse a lungo termine*);
 - le attività fiscali differite (*rimando a IAS 12, Imposte sul reddito*);
 - i contratti di locazione che rientrano nell'ambito di applicazione dello IAS 17, leasing;
 - attività derivanti da benefici per i dipendenti (*rimando a IAS 19, Benefici per i dipendenti*);
 - l'avviamento derivante da aggregazione di imprese (*rimando a IAS 22, Aggregazioni di imprese*);
- ❑ le **attività finanziarie**, così come definite dallo IAS 32 sugli strumenti finanziari;
- ❑ i diritti minerari e le spese di esplorazione, sviluppo ed estrazione di minerali, gas naturale e risorse naturali non rigenerabili;
- ❑ le attività immateriali delle società assicuratrici.

Di particolare rilievo ed interesse è il concetto che viene enunciato nello IAS 38 al punto 3. Infatti si specifica che laddove sia **complessa la classificazione di una attività fra quelle materiali** di cui allo IAS 16, **piuttosto che fra quelle immateriali**, trattate dal presente Principio (*esempio: il sistema operativo di un computer*), sia necessario esercitare un giudizio critico per valutare quale sia **l'elemento più significativo**.

Se, cioè, il **funzionamento** dell'attività materiale **non può prescindere** dall'esistenza dell'attività immateriale, quest'ultima dovrà essere rilevata fra le materiali (*nel caso del*

software, se il computer non può funzionare senza di esso, verrà fatto rientrare nel valore del computer, altrimenti costituirà attività immateriale dotata di vita propria).

Meritano infine attenzione ancora due particolari considerazioni:

- ❑ lo IAS 38 si applica anche alle **spese di pubblicità**, di **formazione**, all'**avviamento**, alle attività di **ricerca e sviluppo** ove queste si possano concretizzare in beni che abbiano consistenza fisica;
- ❑ in caso di **leasing finanziario (dove rischi e benefici vengono trasferiti al locatario)**, l'attività immateriale oggetto del contratto, dopo l'iniziale rilevazione viene trattata contabilmente in base alle disposizioni stabilite dallo IAS 38.

3. DEFINIZIONI

Riportiamo qui di seguito le definizioni elencate dallo IAS 38, indispensabili per la comprensione dell'intero Principio.

Attività immateriale

E' attività immateriale una

- ❑ attività **non monetaria**
- ❑ **identificabile**
- ❑ **priva di consistenza fisica e**
- ❑ posseduta per essere
 - **utilizzata nella produzione o fornitura di beni o servizi,**
 - per **affitto a terzi,**
 - per **fini amministrativi.**

Particolare rilievo, come vedremo in seguito, è il caso di dare al concetto di **identificabilità**, che appare come requisito fondamentale insieme alla inconsistenza fisica.

Definizione di attività monetaria

Sono attività monetarie

- ❑ il denaro posseduto e
- ❑ le attività che devono essere incassate.

In sostanza si comprendono con questa definizione tutte le attività che, se non sono denaro, presto si trasformeranno in esso.

Lo IAS 38 chiarisce che sussistono **tre condizioni** imprescindibili perché le risorse immateriali possano definirsi attività immateriali:

- ❑ **l'identificabilità**
- ❑ **il controllo**
- ❑ **i benefici economici futuri**, che l'attività è in grado di generare.

Pertanto non tutte le risorse immateriali costituite da conoscenze scientifiche e tecniche, da progettazione ed attuazione di nuovi processi e/o sistemi, ecc... sono definibili come attività immateriali, ma soltanto quelle che possiedono simultaneamente i tre requisiti sopra evidenziati.

L'identificabilità

Questa condizione è ritenuta necessaria per operare la corretta distinzione fra attività immateriale e avviamento, dove quest'ultimo viene considerato come l'acquisizione di benefici economici futuri attraverso il pagamento di un corrispettivo in un'aggregazione di imprese.

In realtà **la possibilità di identificare distintamente un'attività appare presupposto indispensabile per dare valenza autonoma all'attività.**

Alcuni commentatori hanno ritenuto che l'identificabilità potesse essere spiegata e dimostrata attraverso la **separabilità**, definendo separabile un'attività se un'impresa può vendere la stessa indipendentemente dall'azienda in cui è inserita.

Il Board, pur non sostenendo l'introduzione della separabilità come condizione determinante per la rilevazione di una attività immateriale ha pur tuttavia supportato il punto di vista secondo il quale:

- ❑ la dimostrazione della separabilità di un'attività può assistere l'impresa nel compito di identificare una attività immateriale (soddisfacendo quindi la condizione dell'identificabilità);
- ❑ l'incapacità di un'impresa di dimostrare la separabilità di un'attività renderà più arduo dimostrare che si è in presenza di un'attività immateriale identificabile.

Peraltro, come viene specificato dallo IAS 38, la separabilità non è una condizione necessaria per l'identificabilità poiché l'impresa potrebbe essere in grado di identificare un'attività in altro modo.

Ad esempio se un'attività genera benefici economici futuri solo in concomitanza con altre attività, l'attività è identificabile se l'impresa riesce ad identificare i benefici che origineranno dalla singola attività.

Altro esempio può essere l'acquisto di un gruppo di attività che comporta anche il trasferimento di diritti legali che mettono l'impresa in condizione di identificare la singola attività immateriale.

Il controllo

Il controllo è la **potestà di usufruire dei benefici economici della risorsa** in oggetto, e di **limitare** così **l'accesso a tali benefici da parte di terzi**.

Questa potestà può essere di duplice natura:

- ❑ **legale**, se il controllo nasce dalla titolarità di diritti legali tutelabili in tribunale (es. marchio registrato)
- ❑ **proveniente da altri fattori**, quali **la conoscenza del mercato**, o **la conoscenza tecnica**.

I benefici economici futuri

I benefici economici futuri attesi dall'utilizzo di un'attività immateriale possono derivare da:

- ❑ **proventi** derivanti dalla vendita di prodotti o servizi;
- ❑ **risparmi di costo** o altri benefici.

Un esempio ci viene dallo stesso IAS 38 che evidenzia come l'uso di una proprietà intellettuale in un processo produttivo può ridurre i costi di produzione (migliorando **l'efficienza**) o aumentare i proventi derivanti dalle vendite (migliorando **l'efficacia**).

4. RILEVAZIONE E VALUTAZIONE INIZIALE DI UN' ATTIVITÀ IMMATERIALE

Un' attività immateriale, così come sopra definita, deve essere rilevata contabilmente se sono soddisfatte le due seguenti condizioni:

(1) è probabile¹ che dall'attività immateriale affluiranno all'impresa benefici economici futuri

La valutazione della “probabilità “ che si verifichino benefici economici futuri deve fondarsi su presupposti ragionevoli e sostenibili che rappresentino la migliore stima sull'insieme delle condizioni economiche che esisteranno nel corso della vita utile dell'attività.

Per valutare con discernimento il grado di probabilità di afflusso dei benefici economici futuri è necessario dare un maggior peso alle conoscenze esterne.

(2) il costo dell'attività possa essere determinato attendibilmente

Un' attività immateriale deve essere rilevata inizialmente al costo.

In merito all'attendibilità nella determinazione del costo, lo IAS 38 distingue diverse fattispecie in base alla modalità di acquisizione dell'attività immateriale.

In particolare vengono esaminati i seguenti casi:

- ✓ acquisizioni distinte
- ✓ acquisizioni come parte di un'aggregazione di imprese
- ✓ acquisizioni attraverso contributi pubblici
- ✓ avviamento generato internamente
- ✓ attività immateriali generate internamente

4.1 ACQUISIZIONI DISTINTE

Se un'attività viene acquisita separatamente, il costo dell'attività immateriale può essere determinato in modo attendibile.

¹ E' da ritenere che la probabilità di afflusso all'impresa di futuri benefici economici non debba essere confusa con la possibilità di afflusso di futuri benefici economici, condizione evidentemente meno vincolante.

Il corrispettivo pattuito per l'acquisto può essere rappresentato da:

a) denaro o altre attività monetarie

<i>il costo dell'attività immateriale</i> = <i>denaro o altre attività monetarie</i>
--

b) strumenti rappresentativi di capitale (permuta)

<i>il costo dell'attività immateriale</i> = <i>fair value degli strumenti emessi</i> <i>rappresentativi del capitale</i>

In ultimo viene rilevato che il costo di un'attività immateriale comprende:

- ✓ il costo sostenuto per l'acquisto
- ✓ eventuali dazi doganali ed imposte sugli acquisti
- ✓ tutte le spese direttamente attribuibili all'attività immateriale
- ✓ gli oneri finanziari passivi in caso di pagamento differito, nell'ipotesi in cui vengano adottate le disposizioni del trattamento contabile alternativo descritto dallo IAS 23.

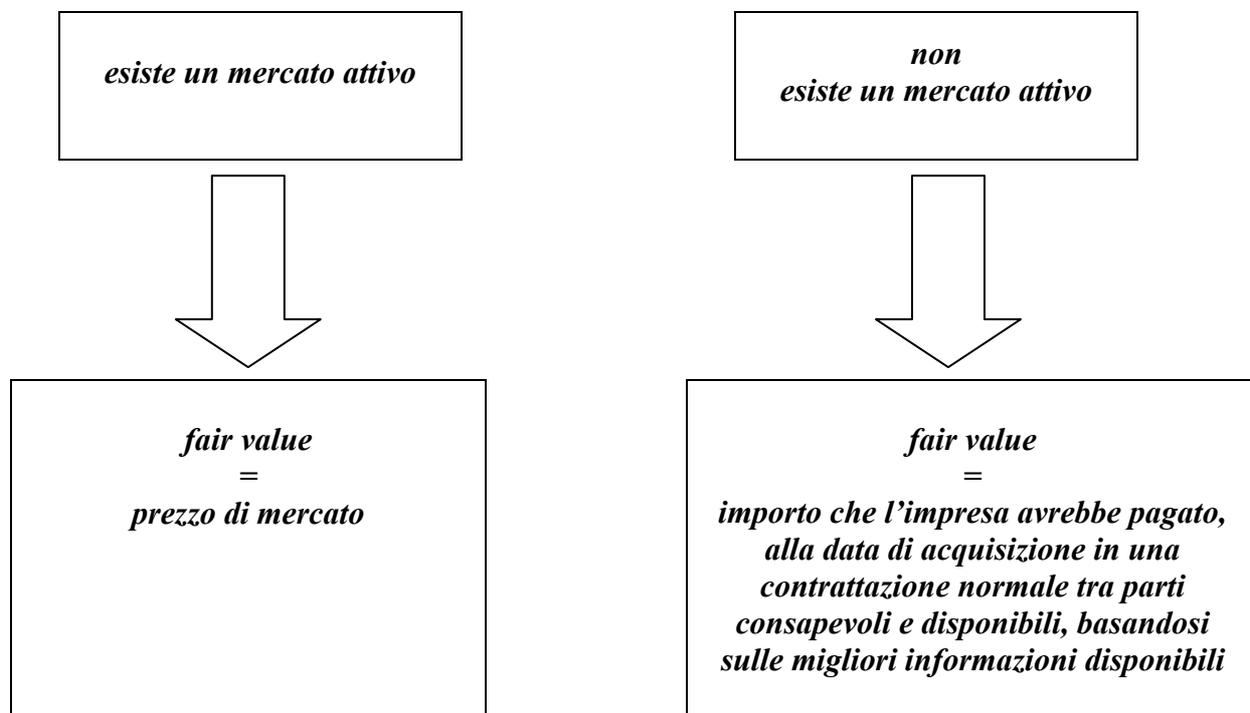
4.2 ACQUISIZIONI COME PARTE DI UN' AGGREGAZIONE DI IMPRESE

Se un'attività immateriale è acquisita attraverso un'aggregazione di una o più imprese (ad es. attraverso un'operazione di fusione per incorporazione, di conferimento, di acquisto di un ramo d'azienda, etc...)

<i>il costo dell'attività immateriale</i> = <i>fair value dell'attività immateriale</i> <i>alla data dell'acquisto</i>

CORSO IFRS – International Financial Reporting Standards
IFRS 38 – Attività immateriali

Ai fini della attendibile determinazione del *fair value*, è necessario distinguere a seconda che esista o non esista un mercato attivo per l'attività immateriale.



In ultimo va osservato che

- ✓ se esistono le sopracitate condizioni per la rilevazione contabile di un 'attività immateriale, questa deve essere rilevata dall'impresa acquirente anche se non era stata rilevata nel bilancio dell'acquisita;
- ✓ se non è possibile valutare attendibilmente il *fair value* di un'attività immateriale, questa non può essere rilevata distintamente come attività immateriale ma deve essere inclusa nell'avviamento;
- ✓ a meno che esista un mercato attivo, lo IAS 22 limita il costo dell'attività immateriale rilevato inizialmente ad un valore che non genera né incrementa un avviamento negativo ²

² IAS 22 § 59: "L' eventuale eccedenza, alla data della compravendita, della quota di partecipazione dell'acquirente nei fair value delle attività e passività identificabili acquisite rispetto al costo dell'acquisizione, deve essere rilevata come avviamento negativo".

Es.	- costo di acquisto della partecipazione	€ 1.000
	- valore (fair value) netto delle attività e delle passività relativamente alla quota di partecipazione acquisita	€ (1.500)
	avviamento negativo	€ (500)

ACQUISIZIONI ATTRAVERSO CONTRIBUTI PUBBLICI

Conformemente a quanto previsto dallo IAS 20 § 24 in materia di rilevazione contabile di un'attività acquisita attraverso contributi pubblici non monetari, un'impresa può scegliere se rilevare o meno sia l'attività immateriale sia il contributo al *fair value*.

Se l'impresa opta per non rilevare inizialmente l'attività al *fair value*, deve rilevare l'attività al valore nominale maggiorato di qualsiasi altro costo direttamente attribuibile, sostenuto per rendere l'attività pronta per il suo fine prestabilito.

4.3 PERMUTA DI ATTIVITÀ

Se un'attività immateriale è acquisita attraverso una permuta, anche solo parziale, di un'altra attività immateriale, anche diversa,

<p><i>il costo dell'attività immateriale</i></p> <p>=</p> <p><i>fair value dell'attività immateriale ricevuta in permuta che è l'equivalente del fair value dell'attività scambiata meno l'importo di denaro o altra disponibilità liquida equivalente ceduta</i></p>

4.4 AVVIAMENTO GENERATO INTERNAMENTE

<p><i>non deve essere rilevato come un'attività immateriale</i></p>

Per avviamento generato internamente si fa riferimento all'avviamento derivante da spese sostenute dall'impresa nella prospettiva di generare benefici economici futuri, senza che ciò si concretizzi nella creazione di un'attività immateriale avente i requisiti della identificabilità e del controllo da parte dell'impresa.

Per questi motivi l'avviamento generato internamente non deve essere rilevato come un'attività immateriale.

4.5 ATTIVITÀ IMMATERIALI GENERATE INTERNAMENTE

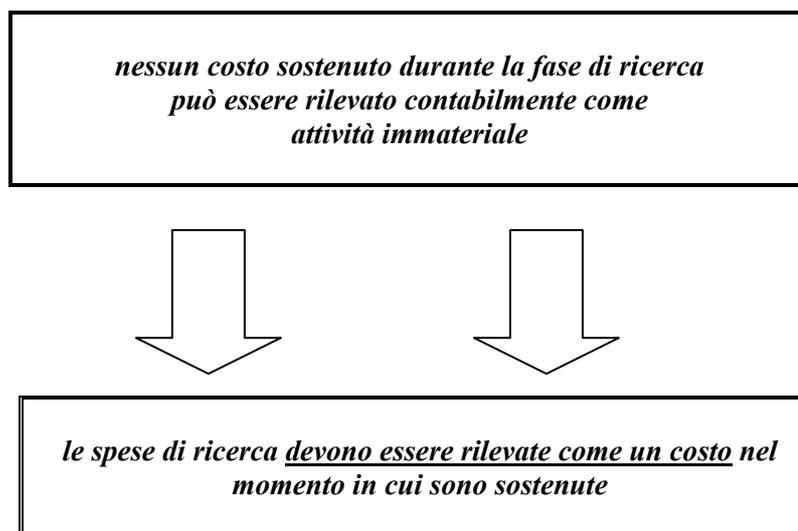
Per valutare se un'attività immateriale generata internamente soddisfa le condizioni necessarie per essere rilevata contabilmente, occorre classificare il processo di creazione dell'attività immateriale in

- *una fase di ricerca*
- *una fase di sviluppo*

che devono essere *distinte e distinguibili*.

Infatti se un'impresa non è in grado di distinguere la fase di ricerca dalla fase di sviluppo di un progetto interno di creazione di un'attività immateriale, tutti i costi sostenuti per il progetto devono essere trattati contabilmente come se fossero stati esclusivamente sostenuti nella fase di ricerca.

4.5.1 Fase di ricerca

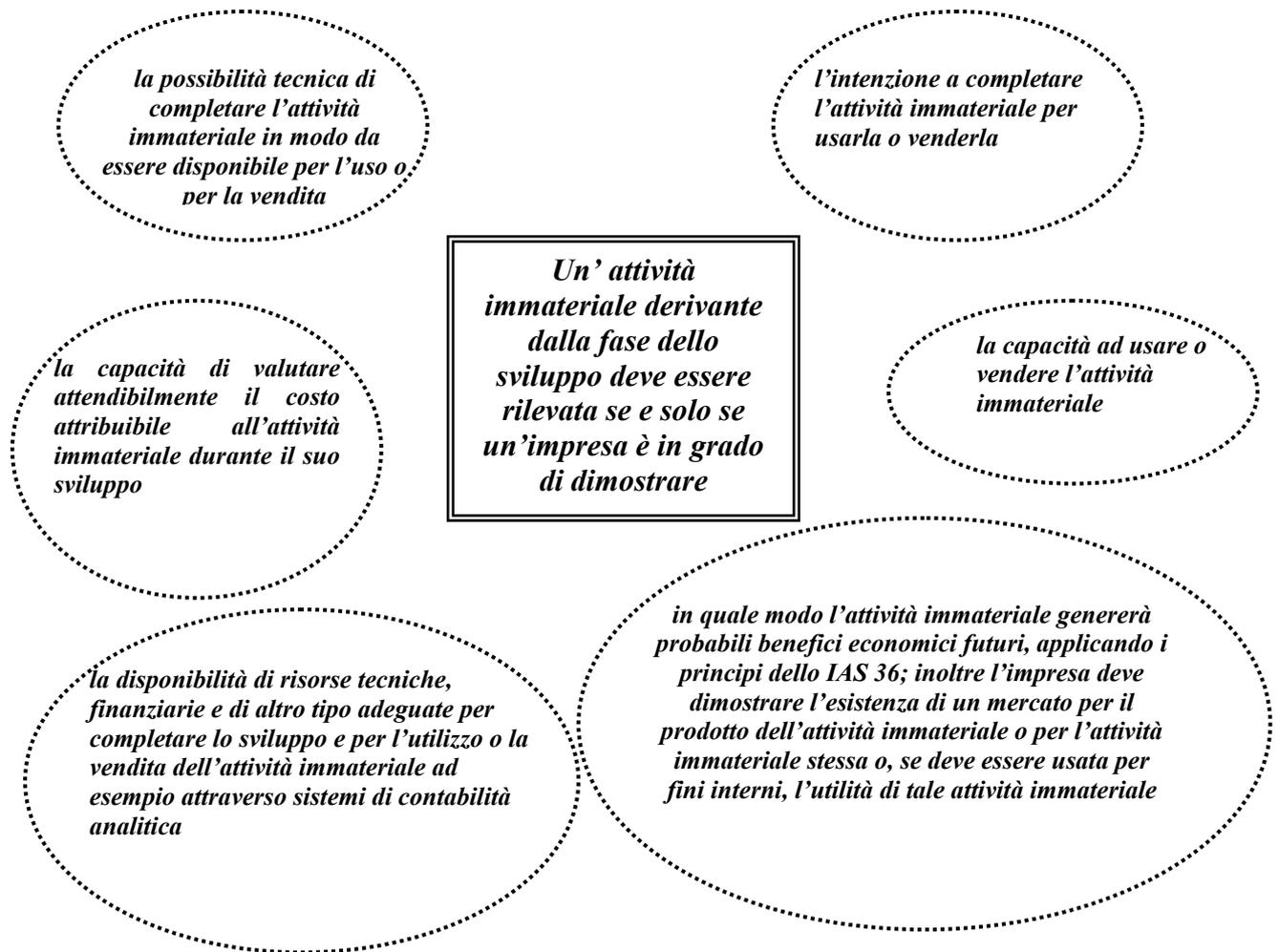


Quanto sopra si spiega partendo dal presupposto che nella fase di ricerca di un progetto, nessuna impresa può dimostrare che esiste un'attività immateriale che genererà probabili benefici economici futuri.

Esempi di attività di ricerca

- ✓ l'attività finalizzata all'ottenimento di nuove conoscenze
- ✓ l'indagine, la valutazione e la selezione finale delle applicazioni dei risultati della ricerca o di altre conoscenze;
- ✓ la ricerca di alternative per materiali, progetti, processi, sistemi o servizi
- ✓ l'ideazione, la progettazione, la valutazione e la selezione finale di alternative possibili per materiali, progetti, prodotti, processi, sistemi o servizi nuovi o migliorati.

4.5.2 Fase di sviluppo



Contrariamente alla fase della ricerca, nella fase di sviluppo un'impresa può in alcuni casi identificare un'attività immateriale e dimostrare che l'attività genererà probabilmente futuri benefici economici.

Esempi di attività di sviluppo

- ✓ la progettazione, la costruzione e la verifica di prototipi o modelli che precedono la produzione o l'utilizzo degli stessi;
- ✓ la progettazione di mezzi, prove, stampi e matrici concernenti la nuova tecnologia;
- ✓ la progettazione, la costruzione e l'attivazione di un impianto pilota che non è di dimensioni economicamente idonee per la produzione commerciale;
- ✓ la progettazione, la costruzione e la prova di alternative scelte per materiali, progetti, processi, sistemi o servizi nuovi o migliorati.

In ultimo viene osservato che:

- ✓ *i marchi*
- ✓ *le testate giornalistiche*
- ✓ *i diritti di utilizzazione di diritti editoriali*
- ✓ *le anagrafiche clienti*
- ✓ *elementi simili nella sostanza*

se generati internamente, **non devono** essere rilevati come attività immateriali poiché le spese sostenute per generarli non sono distinguibili dal costo sostenuto per sviluppare l'attività aziendale nel suo complesso.

4.6 COSTO DI UN' ATTIVITÀ IMMATERIALE GENERATA INTERNAMENTE

Il costo di un'attività immateriale generata internamente

E' RAPPRESENTATO
dalla somma delle spese sostenute dalla data in cui per la prima volta l'attività immateriale soddisfa le condizioni per la rilevazione contabile

E COMPRENDE
tutte le spese che possono essere direttamente attribuite o ripartite in base ad un criterio ragionevole e coerente, per creare, produrre e preparare l'attività per il suo uso prestabilito

Il costo include:

- ✓ *spese per materiali e servizi utilizzati o consumati nel generare l'attività immateriale;*
- ✓ *salari, stipendi e altri costi connessi all'impiego di personale direttamente coinvolto nel generare l'attività;*
- ✓ *qualsiasi spesa che è direttamente attribuibile alla creazione dell'attività;*
- ✓ *spese generali, necessarie per generare l'attività, che possono essere ripartite in base ad un criterio ragionevole e coerente con l'attività (i criteri sono simili a quelli utilizzati per ripartire le spese generali nella valutazione delle rimanenze di magazzino).*

Il costo non include:

- ✓ *spese di vendita, amministrazione ed altre spese generali, a meno che non siano direttamente attribuite alla fase di preparazione dell'attività all'uso;*
- ✓ *inefficienze e costi operativi sostenuti inizialmente prima che l'attività raggiunga l'efficienza programmata;*
- ✓ *spese sostenute per addestrare il personale a gestire l'attività immateriale.*

Esempio

- Un'impresa sta sviluppando un nuovo processo produttivo.

ESERCIZIO 20X5

- Spese sostenute nell'esercizio 20X5:
 - fino al 1° dic. 20X5 € 900
 - dal 1° al 31 dic. 20X5 € 100
- L'impresa è in grado di dimostrare che al 1° dicembre 20X5 il processo produttivo soddisfaceva le condizioni per essere rilevato come un'attività immateriale.
- Il valore recuperabile del know-how contenuto nel processo (inclusi i flussi finanziari in uscita per completare il processo prima che sia disponibile per l'uso) è stimato pari ad € 500.
- Alla fine dell'esercizio 20X5:
 - il processo produttivo è rilevato come attività immateriale ad un costo pari ad € 100 (spesa sostenuta dalla data in cui le condizioni per la rilevazione sono state per la prima volta soddisfatte e cioè dal 1° dicembre 20X5;
 - la spesa di € 900 sostenuta prima del 1° dicembre 20X5 è rilevata come un costo poiché le condizioni poste per la rilevazione non erano soddisfatte prima del 1° dicembre 20X5.

ESERCIZIO 20X6

- Nel corso del 20X6 la spesa sostenuta è pari ad € 2.000.
- Alla fine del 20X6 il valore recuperabile del know-how contenuto nel processo è stimato in € 1.900.
- Alla fine del 20X6 il costo del processo di produzione è pari ad € 2.100 dato da:
 - € 100 nel 20X5
 - € 2.000 nel 20X6
- L'impresa rileva una perdita durevole di valore per un importo pari ad € 200 equivalente alla rettifica necessaria a riportare il valore contabile del processo (€ 2.100) al valore recuperabile (€ 1.900).

Tale perdita sarà ripristinata in un esercizio successivo se saranno soddisfatte le disposizioni previste per lo storno di una perdita durevole di valore contenute nello IAS 36 (Riduzione durevole di valore delle attività).

5 RILEVAZIONE DI UN COSTO

Non tutte le spese sostenute per l'acquisto o la creazione interna di un elemento immateriale, benché potenzialmente in grado di generare futuri benefici economici all'impresa, soddisfano la definizione e/o le condizioni richieste dal principio contabile internazionale n. 38 affinché tali voci possano essere contabilizzate in bilancio tra le attività immateriali.

Il principio contabile internazionale n. 38 richiede di contabilizzare le spese sostenute per un elemento immateriale come

Un costo nell'esercizio in cui sono state sostenute

ad eccezione che si tratti di:

- spese incluse nel costo di un'attività immateriale che soddisfa le condizioni richieste dal principio stesso per la rilevazione in bilancio;
- spese incluse nel costo di acquisto nell'ambito di ***un'aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione*** e **non sia possibile rilevarle come attività immateriale** ad esempio perché il fair value non può essere valutato attendibilmente. In questo caso la spesa sostenuta rientra nel valore attribuito all'avviamento, positivo o negativo, alla data di acquisizione e pertanto verrà contabilizzata seguendo i criteri dettati dallo IAS 22 – Aggregazioni di imprese, trattato in una successiva lezione.

Per completezza dell'esposizione si riporta che per ***aggregazione di imprese*** si intende l'unione di imprese distinte in un'unica entità economica derivante dall'unificazione di un'impresa con un'altra o dall'ottenimento del controllo sull'attivo netto e sulla gestione di un'altra impresa. Tra le varie tipologie che può assumere un'aggregazione di imprese, quella attuata sotto forma di ***acquisizione*** e' un'aggregazione di imprese in cui l'acquirente ottiene il controllo sull'attivo netto e sulla gestione dell'acquisita, in cambio del trasferimento di beni, del sostenimento di passività o dell'emissione di capitale.

Esempi di spese che non danno luogo ad attività immateriali e che pertanto devono essere rilevate come costo nell'esercizio in cui sono sostenute sono i seguenti:

- a. tutte le spese di ricerca (per l'ottenimento di nuove conoscenze; l'indagine, la valutazione e la selezione finale delle applicazioni dei risultati della ricerca o di altre conoscenze; la ricerca di alternative per materiali, progetti, processi, sistemi o servizi; l'ideazione, la progettazione, la valutazione e la selezione finale di alternative possibili per materiali, prodotti, progetti ecc.)

Il principio contabile internazionale n. 38 parte dal presupposto che nella fase di ricerca di un progetto, un'impresa non sia in grado di dimostrare l'esistenza di un'attività immateriale in grado di generare probabili benefici economici futuri. Di conseguenza non viene soddisfatta ne' la definizione data di attività immateriale ne' la condizione richiesta per la contabilizzazione come tale.

- b. spese di avviamento di un'attività o di una azienda (es. costi di costituzione, spese per l'apertura di un nuovo impianto o attività, spese per il lancio di un nuovo prodotto);
- c. spese di formazione del personale;
- d. spese di pubblicità e/o di promozione;
- e. spese di ricollocamento o di riorganizzazione di parte o di tutta l'impresa

5.1 COSTI SOSTENUTI IN PASSATO CHE NON DEVONO ESSERE RILEVATI COME ATTIVITÀ

Le spese sostenute per un elemento immateriale inizialmente contabilizzate in un bilancio annuale o in un bilancio intermedio come costo, ***non possono*** ad una data successiva venire incluse come parte del costo di un'attività immateriale.

Infatti per il principio generale di redazione del bilancio della "Coerenza di presentazione del bilancio", contenuto nell'IFRS n. 1:

La presentazione e la classificazione delle voci nel bilancio devono essere mantenute da un esercizio all'altro a meno che:

- a) un cambiamento significativo nella natura delle operazioni dell'impresa o una revisione delle modalità di presentazione del bilancio dimostri che la modifica comporterà una miglior rappresentazione dei fatti o delle operazioni; o***
- b) un cambiamento della presentazione sia richiesto da un Principio contabile internazionale o da una Interpretazione dello Standing Interpretations Committee.***

6 SPESE SUCCESSIVE

Le spese sostenute per un'attività immateriale dopo il suo acquisito o completamento *devono* essere rilevate come

Un costo nell'esercizio in cui sono state sostenute.

Tuttavia qualora si verificano simultaneamente le seguenti condizioni:

- sia probabile che questa spesa porrà l'attività nelle condizioni di generare benefici economici futuri *superiori* al suo normale livello di rendimento originariamente valutato. Se una spesa successiva relativa ad un'attività immateriale contabilizzata e' tale da *mantenere* quest'ultima al suo normale livello di rendimento originariamente valutato, va rilevata come costo nell'esercizio in cui e' sostenuta.

e

- questa spesa possa essere valutata e attribuita all'attività in modo attendibile

La spesa successiva deve essere aggiunta al costo dell'attività immateriale.

L'aggiunta di una spesa successiva al costo di un'attività immateriale, in pratica, è di difficile attuazione in quanto spesso non è possibile determinare se è probabile che la spesa successiva migliori o solamente conservi i benefici economici per l'impresa. Inoltre risulta complesso attribuire tali spese direttamente a una singola attività immateriale anziché all'attività aziendale nel suo complesso.

ESEMPIO.

INTERPRETAZIONE SIC-6: COSTI PER LA MODIFICA DEL SOFTWARE ESISTENTE.

Le spese sostenute da un'impresa per la modifica del software originano il problema se debbano essere capitalizzate o rilevate come costo.

Come indicato nell'Interpretazione SIC-6 *i costi sostenuti al fine di ristabilire o conservare i benefici economici futuri che un'impresa può attendere dal normale livello di rendimento originariamente valutato dei sistemi di software esistenti devono essere rilevati come un costo quando e solo quando i lavori di ripristino o di manutenzione sono eseguiti.*

Possono invece essere capitalizzati *quei costi che probabilmente renderanno il software in grado di produrre benefici economici futuri specificatamente attribuibili superiori a quelli derivanti dal suo normale livello di prestazione originariamente valutato.*

A titolo esemplificativo, l'Interpretazione SIC-6, approvata nell'ottobre 1997, esclude la capitalizzazione di quei costi sostenuti al fine di mettere i sistemi di software esistenti in grado di operare come originariamente previsto dopo il cambio del millennio o dopo l'introduzione dell'euro.

7 VALUTAZIONE SUCCESSIVA ALLA RILEVAZIONE INIZIALE.

Successivamente alla rilevazione iniziale, che come detto in precedenza deve avvenire al costo, il principio contabile internazionale n. 38 richiede che il valore di un'attività immateriale sia iscritto in bilancio adottando uno dei due seguenti criteri:

Trattamento contabile di riferimento.	Trattamento contabile alternativo consentito.
--	--

a. Trattamento contabile di riferimento.

Dopo la rilevazione iniziale, un'attività immateriale deve essere iscritta in bilancio

all' costo al netto degli ammontari complessivi degli ammortamenti e delle perdite durevoli di valore accumulati.

b. Trattamento contabile alternativo consentito.

Il principio contabile internazionale n. 38 consente, dopo che un'attività immateriale inizialmente e' stata rilevata al costo, di iscrivere quest'ultima in bilancio

all'importo rivalutato, rappresentato dal fair value alla data di rivalutazione al netto degli ammontari complessivi degli ammortamenti e delle perdite durevoli di valore accumulati.

Il *fair value*, definito come il corrispettivo al quale un'attività può essere scambiata tra parti consapevoli e disponibili, in un'operazione fra terzi, deve essere determinato con riferimento ad un *mercato attivo*, definito in precedenza.. L'impresa che decide di adottare questo trattamento contabile, e' tenuta a compiere le *rivalutazioni con sufficiente regolarità* in maniera tale che il valore contabile non differisca in maniera rilevante da quello ottenibile utilizzando il fair value alla data del bilancio.

Qualora il fair value di un'attività immateriale rivalutata non possa più essere determinato con riferimento a un mercato attivo, il valore contabile dell'attività

deve essere il valore rivalutato alla data dell'ultima rivalutazione fatta con riferimento al mercato attivo al netto degli ammortamenti e delle perdite durevoli di valore accumulati.

Talvolta può accadere che non esista più il mercato attivo di un'attività immateriale rivalutata. In tal caso è opportuno verificare, avvalendosi dello IAS 36 – Riduzione durevole di valore delle attività, se l'attività in oggetto abbia subito una riduzione durevole di valore.

Inoltre, l'adozione del trattamento contabile alternativo consentito potrebbe comportare le seguenti **problematiche**:

- a. per talune attività immateriali, quali ad esempio i marchi, le testate giornalistiche, i diritti editoriali di musica e film, possono non esistere mercati attivi;
- b. Sebbene attività immateriali siano acquistate e vendute, i contratti possono essere negoziati tra
- c. compratori e venditori individuali e le transazioni essere relativamente infrequenti;
- d. I prezzi spesso non sono disponibili al pubblico;
- e. La frequenza delle rivalutazioni dipende dalla volatilità dei far value delle attività immateriali oggetto di rivalutazione. Pertanto se i far value di un'attività differiscono in maniera rilevante dal valore contabile, e' necessario procedere ad una ulteriore rivalutazione. Non si esclude che per talune attività sia necessario procedere a rivalutazioni annuali.
- f. Se un'attività e' rivalutata ogni ammortamento accumulato alla data della rivalutazione e' alternativamente:
 - nuovamente iscritto in bilancio in proporzione al cambiamento nel valore contabile lordo dell'attività
 - eliminato a fronte del valore contabile lordo dell'attività e il valore netto dell'attività e' nuovamente iscritto in bilancio in base al valore rivalutato dell'attività.
- g. la rivalutazione di un'attività immateriale richiede che anche tutte le altre attività comprese nella stessa **classe di appartenenza** siano rivalutate a meno che non esista alcun mercato attivo per tali attività.

Se per un'attività immateriale compresa in una classe di attività immateriali non esiste alcun mercato attivo, non può essere rivalutata e pertanto va iscritta in bilancio seguendo il criterio contabile di riferimento.

Per *classe di attività* si intende un raggruppamento di attività aventi natura e uso simile nelle operazioni aziendali. La rivalutazione simultanea dell'intera classe di attività e' richiesta al fine di evitare rivalutazioni selettive e che gli importi indicati in bilancio comprendano costi e valori riferiti a date differenti.

CORSO IFRS – International Financial Reporting Standards
IFRS 38 – Attività immateriali

Il trattamento contabile alternativo consentito non permette:

- a. la rivalutazione delle attività immateriali che non sono state precedentemente rilevate come attività; o
- b. la rilevazione iniziale delle attività immateriali a importi diversi da quelli del proprio costo.

A seguito della rivalutazione di un'attività immateriale, si può verificare uno dei seguenti casi:

- a) Il valore contabile aumenta.
- b) Il valore contabile diminuisce.

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

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

8 AMMORTAMENTO

8.1 PERIODO DI AMMORTAMENTO

L'ammortamento di un'attività immateriale è

la ripartizione sistematica del valore di un'attività immateriale durante la sua vita utile

Il valore da ammortizzare di un'attività immateriale

deve essere ripartito sistematicamente lungo il corso della migliore stima della vita utile

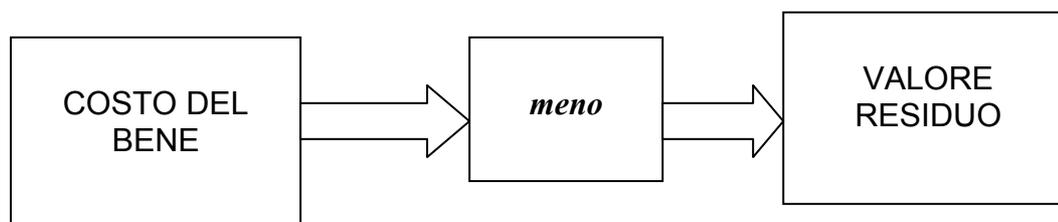
vige la presunzione relativa che

la vita utile di un'attività immateriale non supererà i venti anni dalla data in cui l'attività è disponibile per l'uso

Il processo di ammortamento deve iniziare nel momento in cui l'attività è disponibile per l'uso.

Valore ammortizzabile

E' così rappresentabile



Vita utile

Con vita utile possiamo alternativamente considerare:

- ❑ il **periodo di tempo** nel quale ci si **attende** che un'**attività** sarà **utilizzata**, o
- ❑ la **quantità di produzione** o il **numero di unità simili** che l'impresa si attende di **ottenere dal suo utilizzo**.

E' interessante notare come la vita utile non sia esclusivamente un concetto di natura "temporale", ma come essa sia messa in correlazione, alternativamente al tempo, alla quantità produttiva attesa.

I benefici economici connessi all'utilizzo di un'attività immateriale si esauriscono nel corso del tempo, pertanto, per riflettere tale consumo, il valore contabile di tale attività viene ridotto mediante la ripartizione sistematica del costo, o dell'importo rivalutato dell'attività, al netto di qualsiasi valore residuo, lungo la vita utile dell'attività.

Nella determinazione della vita utile di un'attività immateriale occorre prendere in considerazione diversi fattori:

- l'utilizzo atteso dell'attività da parte dell'impresa, e se l'attività possa eventualmente essere gestita efficacemente da un altro gruppo dirigente dell'impresa;
- i cicli di vita produttiva tipici dell'attività e le informazioni pubbliche sulle stime delle vite utili di tipologie simili di attività che sono utilizzate in un modo simile
- l'obsolescenza tecnica, tecnologica o di altro tipo;
- la stabilità del settore economico in cui l'attività opera e i cambiamenti di domanda nel mercato dei prodotti o servizi originati dall'attività;
- le azioni che si suppone i concorrenti effettivi o potenziali effettueranno;
- il livello delle spese di mantenimento necessarie per ottenere i benefici economici futuri attesi dall'attività e la capacità e l'intenzione della società di raggiungere tale livello;
- il periodo di controllo sull'attività e i limiti legali o similari all'utilizzo dell'attività, quali le date di conclusione dei rapporti di locazione connessi;
- se la vita utile dell'attività dipenda dalla vita utile di altre attività dell'impresa.

Generalmente le stime della vita utile di un'attività immateriale risultano meno attendibili quando la vita utile diviene più lunga; il principio in oggetto presuppone non verosimile che la vita utile delle attività immateriali superi i venti anni.

CORSO IFRS – International Financial Reporting Standards
IFRS 38 – Attività immateriali

In rare circostanze, tuttavia, vi può essere una convincente indicazione che la vita utile di un'attività immateriale sarà uno specifico periodo superiore ai venti anni.

In tali casi viene meno la presunzione relativa che la vita utile sia non superiore ai venti anni, e l'impresa:

- ammortizza l'attività immateriale lungo il corso della migliore stima della vita utile;
- stima il valore recuperabile dell'attività immateriale almeno una volta l'anno al fine di identificare qualsiasi perdita durevole di valore;
- evidenzia in bilancio le motivazioni per cui la presunzione è confutata ed i fattori che hanno svolto un significativo ruolo nel calcolare la vita utile dell'attività.

La vita utile di un'attività immateriale può essere molto lunga ma deve sempre essere limitata nel tempo; l'incertezza giustifica la stima della vita utile di un'attività immateriale secondo criteri prudenziali, ma non giustifica la scelta di una vita che sia irrealisticamente breve.

Nelle Motivazioni per le conclusioni allo IAS 38, si sottolineano le potenziali criticità legate alla determinazione di un limite massimo fissato discrezionalmente per il periodo di ammortamento delle attività immateriali in quanto:

- non è spesso possibile determinare attendibilmente la vita utile delle attività immateriali. Conseguentemente sarebbe inopportuno consentire ai singoli redattori di bilancio di scegliere autonomamente il periodo di ammortamento;
- i benefici economici futuri incorporati nelle attività immateriali non durano per sempre;
- l'orizzonte di pianificazione di un'impresa per la sua attività nel suo insieme difficilmente eccede i 20 anni, le proiezioni della vita delle attività immateriali oltre tale arco temporale non sono sufficientemente attendibili per consentire un periodo di ammortamento superiore ai 20 anni;
- nessuna verifica per la riduzione durevole del valore può essere così affidabile da assicurare che i valori contabili non saranno sovrastimati;
- la vita utile di un'attività immateriale potrebbe essere valutata attendibilmente oltre i 20 anni nel caso vi sia un diritto legale ad usare l'attività per più di 20 anni, e:
 - a) l'attività immateriale non è separabile da una specifica attività materiale la cui vita utile potrebbe essere attendibilmente determinata oltre tale limite;
 - b) esiste un mercato attivo per l'attività.

Tuttavia lo IAS 38 giunge alle seguenti conclusioni:

- le attività immateriali, come detto, devono essere ammortizzate lungo la migliore stima della loro vita utile, senza alcun predeterminato limite superiore discrezionale, ma con la presunzione relativa che la vita utile non ecceda i 20 anni;
- la presunzione relativa può essere confutata e l'impresa dunque può provvedere ad ammortizzare le attività immateriali per un periodo superiore ai 20 anni, ma l'attività in oggetto deve essere assoggettata a verifica come minimo annuale, anche se non vi è alcuna indicazione che l'attività possa aver subito una riduzione durevole di valore; inoltre l'impresa deve indicare i motivi per cui la presunzione dei 20 anni sulla vita utile è ricsata, ed anche i fattori che svolsero un significativo ruolo nella vita utile dell'attività.

Esempi:

Esempio A

Un'impresa ha acquistato il diritto esclusivo a produrre energia idroelettrica per sessant'anni. I costi per generare energia idroelettrica sono assai inferiori ai costi da sostenere per ottenere energia da fonti diverse.

Si suppone che l'area geografica adiacente alla centrale elettrica richiederà un significativo volume di energia dalla centrale elettrica almeno per i prossimi sessant'anni.

L'impresa in tal caso ammortizza il diritto a generare energia lungo i prossimi sessant'anni, a meno che vi sia evidenza che la vita utile è più breve.

Esempio B

Un'impresa ha acquistato un diritto esclusivo di gestire un'autostrada a pedaggio per trent'anni. Non vi è alcun progetto per costruire percorsi alternativi nell'area servita dall'autostrada. Si suppone che questa autostrada sarà in funzione almeno per i prossimi trent'anni.

L'impresa ammortizza il diritto a gestire l'autostrada lungo i prossimi trent'anni, a meno che vi sia evidenza che la vita utile è inferiore.

Diritti legali

Se il controllo sui benefici economici futuri derivanti da un'attività immateriale è ottenuto attraverso diritti legali concessi per un arco temporale limitato, la vita utile dell'attività immateriale non deve superare il periodo dei diritti legali, a meno che:

- a) i diritti legali siano rinnovabili;
- b) il rinnovo sia virtualmente certo

La vita utile di un'attività immateriale può essere influenzata da:

- fattori economici: che determinano il periodo per il quale i benefici economici futuri saranno percepiti;
- fattori legali: che possono restringere il periodo per il quale l'impresa controlla l'accesso a tali benefici.

I seguenti fattori, tra gli altri, indicano che il rinnovo di un diritto legale è virtualmente certo:

- a) il *fair value*, dell'attività immateriale non si riduce all'approssimarsi della data iniziale di scadenza, o non si riduce più del costo di rinnovo del diritto indicato;
- b) vi è evidenza (possibilmente basata su esperienze passate) che i diritti legali saranno rinnovati;
- c) vi è evidenza che, qualora esistano, le condizioni necessarie per ottenere il rinnovo dei diritti legali saranno soddisfatte.

8.2 METODI DI AMMORTAMENTO

Il metodo di ammortamento utilizzato

deve riflettere le modalità con cui i benefici economici dell'attività sono impiegati dall'impresa

Se tali modalità non possono essere determinate attendibilmente, deve essere utilizzato

il metodo a quote costanti.

La quota di ammortamento deve essere rilevata in ogni esercizio come un costo, a meno che un altro Principio contabile internazionale permetta o richieda che questa sia inserita nel valore contabile di un'altra attività.

Possono essere utilizzati più metodi di ammortamento per imputare il valore ammortizzato di un'attività sistematicamente lungo il corso della vita utile (tali metodi includono il metodo a quote costanti, il metodo scalare decrescente e il metodo per unità di prodotto).

Il metodo utilizzato per un'attività è scelto in base alle modalità attese di consumo dei benefici economici ed è coerentemente applicato da esercizio a esercizio, a meno che vi sia un

cambiamento nelle modalità attese di consumo dei benefici economici da ottenersi da quella attività.

8.3 VALORE RESIDUO

Il valore residuo di un'attività immateriale è

l'ammontare netto che l'impresa prevede di ottenere da un bene al termine della sua vita utile dopo aver dedotto i costi attesi di cessione.

Il valore residuo

deve essere assunto pari a zero,

a meno che:

- vi sia un impegno da parte di terzi ad acquistare l'attività alla fine della sua vita utile;
- oppure
- vi sia un mercato attivo dell'attività e:
 - a) il valore residuo può essere determinato facendo riferimento a tale mercato;
 - b) è probabile che tale mercato esisterà alla fine della vita utile dell'attività.

Il valore da ammortizzare di un'attività è calcolato una volta dedotto il valore residuo.

Un valore residuo diverso da zero implica che un'impresa si aspetti di cedere l'attività prima della fine della sua vita economica.

Se viene utilizzato il **trattamento contabile di riferimento**, il valore residuo è stimato utilizzando i prezzi prevalenti alla data di acquisizione dell'attività, considerando il valore di vendita di un'attività simile che ha raggiunto la fine della vita utile stimata e che ha operato secondo condizioni simili a quelle in cui l'attività verrà utilizzata.

Il valore residuo non viene successivamente aumentato a seguito di cambiamenti di prezzo o valore.

Se viene utilizzato il **trattamento contabile alternativo consentito**, è effettuata una nuova stima del valore residuo alla data di ciascuna rivalutazione dell'attività utilizzando i prezzi prevalenti a quella data.

8.4 REVISIONE DEL PERIODO E DEL METODO DI AMMORTAMENTO

Il periodo ed il metodo di ammortamento devono essere riesaminati almeno a ogni chiusura di periodo amministrativo.

Se la vita utile attesa dell'attività si rivela significativamente differente rispetto alle stime precedentemente effettuate, il periodo di ammortamento deve essere conseguentemente modificato.

Se vi è stato un significativo cambiamento nelle modalità di ottenimento dei benefici economici derivanti dall'attività, il metodo di ammortamento deve essere modificato al fine di poter riflettere il cambiamento avvenuto.

Tali cambiamenti devono essere contabilizzati come cambiamenti di stime contabili secondo le disposizioni dello IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili, tramite rettifica delle quote di ammortamento dell'esercizio in corso e degli esercizi a venire.

Nel corso della vita di un'attività immateriale, può divenire palese che la stima della vita utile risulti non appropriata. Per esempio, può essere prolungata in seguito al sostenimento di spese successive che migliorano la condizione dell'attività oltre il normale livello di rendimento originariamente valutato.

Inoltre, la rilevazione di una perdita durevole di valore può indicare che il periodo di ammortamento deve essere modificato.

Nel corso della vita utile dell'attività immateriale le modalità con cui i benefici economici futuri che si suppone affluiranno all'impresa possono cambiare. Per esempio, potrebbe divenire più appropriato il metodo scalare decrescente piuttosto che il metodo a quote costanti.

9 RICUPERABILITA' DEL VALORE CONTABILE – PERDITE DUREVOLI DI VALORE

Per determinare se un'attività immateriale ha subito una perdita durevole di valore si applica lo IAS 36, Riduzione durevole di valore della attività, che indica:

- come un'impresa riesamina il valore contabile delle proprie attività;
- come determina il valore recuperabile di un'attività;
- quando rilevare o ripristinare il valore originario di un'attività.

Lo IAS 36 definisce i principi che un'impresa deve seguire per assicurarsi che le proprie attività siano iscritte ad un valore non superiore a quello recuperabile.

Un'attività è iscritta in bilancio ad un valore superiore a quello recuperabile se il suo valore contabile eccede l'importo che può essere ottenuto dall'utilizzo o dalla vendita dell'attività.

Quando si è in una circostanza simile, l'attività ha subito una perdita durevole di valore ed il Principio richiede che l'impresa la rilevi contabilmente.

Il Principio inoltre specifica anche quando un'impresa deve ripristinare una perdita durevole di valore e prescrive anche alcune informazioni integrative da fornire in merito alle attività che hanno subito una riduzione durevole di valore.

In aggiunta alle disposizioni dello IAS 36, un'impresa deve stimare il valore recuperabile delle seguenti attività immateriali almeno alla conclusione di ogni periodo amministrativo, anche se non vi è nessuna indicazione che l'attività abbia subito una riduzione durevole di valore:

a) un'attività immateriale che non è ancora disponibile all'uso:

infatti la capacità di un'attività immateriale di generare benefici economici futuri sufficienti a recuperare il costo sostenuto è solitamente soggetta a grande incertezza sino al momento in cui l'attività non è disponibile all'uso; da ciò discende la necessità di provvedere alla verifica, almeno annualmente, che il valore contabile non abbia subito una riduzione durevole di valore;

b) un'attività immateriale ammortizzata lungo un arco temporale che supera i venti anni dalla data in cui l'attività è disponibile per l'uso:

in questi casi talvolta è difficile identificare se un'attività immateriale può aver subito una riduzione durevole di valore poiché non necessariamente emergono prove evidenti di obsolescenza.

Un'impresa applica la verifica della riduzione durevole di valore su base almeno annuale se la vita utile fu stimata inferiore ai venti anni in sede di rilevazione iniziale, ma in seguito al sostenimento di spese incrementative, essa è divenuta superiore ai venti anni da quando l'attività venne ad essere disponibile all'uso,

Il valore recuperabile deve essere determinato in conformità alle disposizioni dello IAS 36 e in relazione a esse devono essere rilevate le perdite durevoli di valore.

Nelle Motivazioni per le conclusioni allo IAS 38, si sottolinea come le verifiche per perdite durevoli di valore non debbano essere usate come una sostituzione dell'ammortamento, che invece corrisponde alla sistematica ripartizione del costo.

Da un lato, una periodica verifica per perdite durevoli potrebbe essere preferibile in luogo dell'ammortamento delle attività immateriali per le seguenti ragioni:

- a) le attività immateriali possono avere una vita utile infinita (o molto lunga); si potrebbe dunque ritenere che:
 - il valore di alcune attività immateriali non decresca nel corso del tempo. Laddove la storia dimostri che un'attività immateriale può essere mantenuta nel lungo periodo, l'ammortamento perderebbe di significato; la finalità dell'ammortamento è di riflettere il consumo dei servizi potenziali ed alcune attività immateriali potrebbero non essere soggette a consumo, ad esempio marchi che esistono per più di 150 anni ed il cui valore si è incrementato;

CORSO IFRS – International Financial Reporting Standards
IFRS 38 – Attività immateriali

- è virtualmente impossibile determinare una vita utile che risulti significativa;
- b) poiché l'ammortamento delle attività immateriali può essere determinato solo discrezionalmente, l'applicazione della verifica per perdita durevole di valore:
- riflettere in modo migliore qualsiasi logoramento di attività immateriali;
 - fornire un'informazione più rilevante sul fatto che il valore di un'attività immateriale sia mantenuto.

Tuttavia, nelle Motivazioni si argomenta che lo IAS 38, stabilisce:

- a) che il valore ammortizzabile di tutte le attività immateriali deve essere ripartito sistematicamente attraverso l'ammortamento, per riflettere il logoramento di tali attività nel corso della loro vita utile, anche se esse sono a lungo termine. I benefici economici futuri incorporati sono sempre soggetti a consumo e, sebbene possano non esistere limiti al logoramento fisico di alcune attività immateriali, non esistono vite utili infinite;
- b) che se il valore di un'attività immateriale non decresce nel corso del tempo, ciò avviene in quanto il potenziale di benefici economici acquisito inizialmente è stato progressivamente sostituito dal potenziale di benefici economici derivanti dai successivi miglioramenti apportati all'attività;
- c) l'approccio della riduzione durevole di valore rappresenta un concetto valutativo piuttosto che un criterio di ripartizione dei costi. La finalità della verifica per la riduzione durevole del valore è di assicurare che il valore contabile di un'attività sarà recuperato tramite l'uso o la vendita dell'attività. Ciò non ha il fine di riflettere il logoramento dei benefici economici incorporati nell'attività.

10 CESSAZIONI E DISMISSIONI.

Un'attività immateriale deve essere eliminata dal bilancio al verificarsi dei seguenti casi:

- Dismissione
 - Se dall'uso o dalla successiva dismissione non è atteso alcun beneficio economico
- Con la conseguenza che

Utili o perdite derivanti dalla cessazione o dalla dismissione di un'attività immateriale devono essere determinati come differenza tra i proventi netti derivanti dalla dismissione e il valore contabile dell'attività e devono essere rilevati come provento o costo in conto economico.

11 INFORMAZIONI INTEGRATIVE

11.1 INFORMAZIONI GENERALI

Per ciascuna **classe di attività immateriali il bilancio deve evidenziare** le seguenti informazioni:

- la vita utile o il tasso di ammortamento utilizzato
- i metodi di ammortamento utilizzati
- l'ammortamento accumulato
- la/e voce/i in conto economico in cui è incluso l'ammortamento
- la riconciliazione del valore contabile ad inizio e fine esercizio che mostri:
 - le variazioni (additions) con separata indicazione di quelle sviluppate internamente e di quelle derivanti da aggregazioni di imprese
 - le cessazioni o dismissioni
 - gli aumenti/diminuzioni derivanti da rivalutazioni o da perdite durevoli di valore
 - le perdite durevoli di valore rilevate in conto economico nel corso dell'esercizio

CORSO IFRS – International Financial Reporting Standards
IFRS 38 – Attività immateriali

- le perdite durevoli di valore stornate in conto economico nel corso dell'esercizio
- l'ammortamento rilevato nell'esercizio
- le differenze di cambio
- le altre variazioni intervenute

Non è richiesta alcuna informazione comparativa per periodi.

Con classe di attività immateriale lo IAS 38 intende un gruppo di attività di natura ed uso simile per l'attività aziendale

Classi separate possono essere, a titolo esemplificativo:

- (a) i marchi
- (b) le testate giornalistiche
- (c) il software
- (d) le licenze e i diritti di franchising
- (e) i diritti di autore, i brevetti e gli altri diritti industriali
- (f) ricette, formule, modelli, ecc...
- (g) attività immateriali in via di sviluppo

Il bilancio deve inoltre evidenziare:

- le **ragioni** per cui si è proceduto ad ammortizzare la attività immateriale per un periodo superiore a venti anni, confutando la presunzione dello IAS
- per ciascuna attività immateriale, una **descrizione**, il **valore contabile**, nonché il **periodo di ammortamento residuo**
- per le sole **attività immateriali acquisite tramite concessioni governative**, ed inizialmente rilevate al *fair value*:
 - il **fair value inizialmente rilevato** per queste attività;
 - il **valore contabile** e
 - se sono iscritte facendo riferimento al **trattamento contabile di riferimento** o al **trattamento contabile alternativo consentito** per le successive valutazioni
- l'**esistenza** e i **valori contabili** delle **attività immateriali il cui diritto di utilizzo è limitato**
- gli **impegni** assunti **a fronte dell'acquisizione** di attività immateriali.

11.2 ATTIVITÀ IMMATERIALI ISCRITTE IN BILANCIO CON TRATTAMENTO CONTABILE ALTERNATIVO CONSENTITO

Nel caso in cui le attività immateriali siano **iscritte a valori rivalutati** devono essere evidenziate le seguenti informazioni:

- per ogni **classe di attività immateriale**:
 - la data della rivalutazione
 - il valore contabile delle attività immateriali oggetto di rivalutazione
 - il valore contabile che sarebbe stato iscritto in bilancio nel caso in cui fosse stato applicato quanto disposto dal trattamento contabile di riferimento
- l'importo **dell'eccedenza (surplus) di rivalutazione** risultato della differenza fra il valore delle attività immateriali ad inizio ed a fine esercizio.

11.3 SPESE DI RICERCA E SVILUPPO

Per quanto attiene le **spese di ricerca e sviluppo** (*cfr. paragrafo xs per definizione*), il bilancio deve evidenziare gli **importi complessivi** di dette spese che vengono **imputati a conto economico** nel corso dell'esercizio.

11.4 INFORMAZIONI AGGIUNTIVE

E' consigliato, ma non richiesto obbligatoriamente dallo IAS 38, di fornire:

- (a) una descrizione delle attività immateriali totalmente ammortizzate che sono ancora in uso, e
- (b) una sintetica descrizione delle attività immateriali controllate dall'impresa che, pur se significative, non soddisfacevano le condizioni per la rilevazione nel Principio.

12 DISPOSIZIONI TRANSITORIE

Alla data in cui entra in vigore il Principio deve essere applicato come disposto nei quadri sinottici riportati nel Principio stesso³. L'applicazione deve essere retrospettiva, fatta eccezione per alcune casistiche specificatamente descritte nel prospetto sinottico.

³ Cfr. pag. 1098 e seguenti, "Principi Contabili Internazionali 2001", Ed. Il Sole 24 ORE.