

N. 38

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

95. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° luglio 1999 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata. Se l'impresa applica il presente Principio in esercizi con inizio precedente al 1° luglio 1999, deve evidenziare tale fatto.***
96. Il presente Principio sostituisce le parti dello IAS 10, Sopravvenienze e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio ⁽⁴⁾, che trattano le sopravvenienze.

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 38**Attività immateriali**

Il presente Principio contabile internazionale è stato approvato dal Board dello IASC nel luglio 1998 ed è entrato in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° luglio 1999 o da data successiva.

Il presente Principio sostituisce:

- (a) lo IAS 4, Contabilizzazione degli ammortamenti, con riguardo all'ammortamento (svalutazione) delle attività immateriali; e
- (b) lo IAS 9, Costi di ricerca e sviluppo.

Nell'ottobre 1998, lo staff dello IASC ha pubblicato separatamente una Motivazione per le conclusioni riferita allo IAS 38 e allo IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998). Le copie del documento sono disponibili presso l'Ufficio commerciale dello IASC.

Nel 1998, lo IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione, ha emendato il paragrafo 2 (f) dello IAS 38 per sostituire il riferimento allo IAS 25, Contabilizzazione degli investimenti finanziari, con il riferimento allo IAS 39. La nota 1 è stata, inoltre, eliminata.

Le seguenti Interpretazioni SIC si riferiscono allo IAS 38:

- SIC-6: Costi per la modifica del software esistente;
- SIC-32: Attività immateriali, Costi connessi a siti web.

INTRODUZIONE

1. Lo IAS 38 statuisce i criteri di contabilizzazione e l'informativa di bilancio relativi alle attività immateriali che non sono specificatamente trattate da altri Principi contabili internazionali. Lo IAS 38 non si applica alle attività finanziarie, ai diritti minerari e ai costi di esplorazione e di sviluppo, per l'estrazione di minerali, gas naturale e risorse naturali simili non rigenerabili e alle attività immateriali delle imprese assicurative derivanti da contratti con i propri titolari di polizza. Lo IAS 38 si applica, fra l'altro, alle spese di pubblicità, formazione del personale, costi d'impianto, attività di ricerca e sviluppo.
2. Un'attività immateriale è un'attività non monetaria identificabile priva di consistenza fisica utilizzata nell'attività produttiva o nella fornitura di beni o servizi, per essere affittata a terzi, o per fini amministrativi. Un'attività è una risorsa:
 - (a) controllata dall'impresa come risultato di fatti passati; e
 - (b) grazie alla quale si suppone che benefici economici futuri affluiranno all'impresa.

⁽⁴⁾ Lo IAS 10: Sopravvenienze e fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio, è stato sostituito dallo IAS 10, (rivisto nella sostanza nel 1999), Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio, entrato in vigore a partire dal 1° gennaio 2000.

3. Lo IAS 38 richiede che l'impresa rilevi un'attività immateriale (al costo) se, e solo se:
- (a) è probabile che i futuri benefici economici che sono attribuibili all'attività affluiranno all'impresa; e
 - (b) il costo dell'attività può essere determinato attendibilmente.

Questa disposizione si applica sia se un'attività immateriale è acquistata sia se è generata internamente. Lo IAS 38 prevede criteri aggiuntivi di rilevazione per le attività immateriali generate internamente.

4. Lo IAS 38 specifica che l'avviamento generato internamente, i marchi, le testate giornalistiche, i diritti di utilizzazione di titoli editoriali, gli elenchi di clienti e tutti i beni nella sostanza simili non devono essere rilevati come attività.
5. Se un bene immateriale non soddisfa né la definizione né le condizioni per la rilevazione di un'attività immateriale, lo IAS 38 richiede che la spesa di questa voce sia rilevata nell'esercizio in cui è stata sostenuta. Tuttavia, se l'elemento viene acquisito attraverso un'aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione, tale spesa (inclusa nel costo di acquisizione) deve costituire parte del valore attribuito all'avviamento positivo (avviamento negativo) alla data della sua acquisizione.
6. Lo IAS 38 richiede che tutte le spese di ricerca siano rilevate come costo quando sostenute. Esempi di altre spese che non daranno luogo a un'attività immateriale che possono essere iscritte in bilancio sono:
- (a) spese di avviamento di un'attività o di un'azienda (costi di avviamento);
 - (b) spese di formazione del personale;
 - (c) spese di pubblicità e/o di promozione; e
 - (d) spese di ricollocamento o di riorganizzazione di parte o di tutta l'impresa.

Le spese connesse a queste voci sono rilevate come costo nell'esercizio in cui sono sostenute.

7. Lo IAS 38 richiede che le spese attribuibili all'attività immateriale sostenute dopo il suo acquisto o completamento siano rilevate come un costo quando sostenute a meno che:
- (a) sia probabile che questa spesa renderà l'attività in grado di generare benefici economici futuri superiori al suo livello di rendimento originariamente accertato; e
 - (b) la spesa possa essere determinata e attribuita all'attività attendibilmente.

Se queste condizioni sono soddisfatte, la spesa sostenuta successivamente deve essere aggiunta al costo dell'attività immateriale.

8. Se la spesa sostenuta per un'attività immateriale è stata inizialmente rilevata dall'impresa che redige il bilancio come un costo nei precedenti bilanci annuali o bilanci intermedi, lo IAS 38 vieta all'impresa di rilevare tale spesa come parte del costo di un'attività immateriale a una data successiva.
9. Dopo la rilevazione iniziale, lo IAS 38 richiede che il valore di un'attività immateriale sia determinato seguendo uno dei due seguenti trattamenti contabili:
- (a) trattamento contabile di riferimento: costo al netto degli ammontari complessivi degli ammortamenti e delle perdite durevoli di valori accumulati; o
 - (b) trattamento contabile alternativo consentito: valore rivalutato al netto degli ammontari complessivi degli ammortamenti e delle perdite durevoli di valori accumulati. Il valore rivalutato rappresenta il fair value (valore equo) dell'attività. Tuttavia, questo trattamento è permesso se, e solo se, il fair value (valore equo) può essere determinato con riferimento a un mercato attivo dell'attività immateriale. In aggiunta, una volta che l'impresa ha optato per questo trattamento, lo IAS 38 richiede che le rivalutazioni vengano

N. 38

effettuate con sufficiente regolarità, in maniera tale che il valore contabile dell'attività immateriale non risulti significativamente differente dal valore che, invece, sarebbe stato determinato alla data di riferimento di bilancio facendo uso del fair value (valore equo). Lo IAS 38, inoltre, specifica come le attività immateriali debbano essere rivalutate e se un aumento (diminuzione) derivante dalla rivalutazione debba essere rilevato in conto economico o direttamente in patrimonio netto.

10. Lo IAS 38 richiede che un'attività immateriale debba essere ammortizzata in base a un criterio sistematico lungo la migliore stima della sua vita utile. Vi è la presunzione relativa che la vita utile di un'attività immateriale non supererà venti anni dal momento in cui il bene è disponibile per l'uso. Lo IAS 38 non permette alle imprese di attribuire a un'attività immateriale una vita utile non limitata nel tempo. L'ammortamento deve decorrere dal momento in cui il bene è disponibile per l'uso.
11. In rare circostanze, vi può essere una convincente indicazione che la vita utile di un'attività immateriale possa essere uno specifico periodo temporale superiore ai venti anni. In queste circostanze, lo IAS 38 richiede che le imprese:
 - (a) ammortizzino l'attività immateriale lungo il corso della migliore stima della sua vita utile;
 - (b) stimino il valore recuperabile dell'attività immateriale almeno una volta l'anno al fine di identificare se si è verificata una perdita durevole di valore; e
 - (c) indichino le motivazioni per cui la presunzione che la vita utile di un'attività immateriale non supererà i venti anni viene confutata e il fattore (fattori) che ha svolto un ruolo rilevante nella determinazione della vita utile dell'attività immateriale.
12. Lo IAS 38 richiede che il metodo di ammortamento utilizzato debba riflettere il modo in cui i benefici economici dell'attività sono utilizzati da parte dell'impresa. Se tale modello non può essere determinato attendibilmente, deve essere usato il metodo a quote costanti. La quota di ammortamento deve essere rilevata come un costo, a meno che un altro Principio contabile internazionale permetta o richieda che questa sia inclusa nel valore contabile di un'altra attività.
13. Lo IAS 38 richiede che il valore residuo di un'attività immateriale debba essere ritenuto pari a zero a meno che:
 - (a) vi sia un impegno da parte di terzi ad acquistare l'attività alla fine della sua vita utile; o
 - (b) esista un mercato attivo per quel tipo di attività e sia probabile che tale mercato esisterà ancora alla fine della vita utile dell'attività.
14. Per stabilire se un'attività immateriale possa aver subito una perdita durevole di valore, l'impresa applica lo IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività. Egualmente, lo IAS 38 richiede che l'impresa stimi il valore recuperabile di un'attività immateriale non ancora disponibile per l'uso almeno una volta l'anno.
15. Lo IAS 38 entra in vigore a partire dal 1° luglio 1999 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata.
16. In sede di prima applicazione, lo IAS 38 include disposizioni transitorie che richiedono un'applicazione retrospettiva:
 - (a) ogni qualvolta ciò risulti necessario per eliminare una voce che non risulta più rilevabile secondo le disposizioni dello IAS 38; o
 - (b) se la precedente valutazione di un'attività immateriale confliggeva con i principi previsti dallo IAS 38 (per esempio, se un'attività immateriale non era stata ammortizzata o era stata oggetto di rivalutazione ma senza riferimento a un mercato attivo).

In altre circostanze, l'applicazione prospettica delle disposizioni di rilevazione e ammortamento è o richiesta (per esempio, lo IAS 38 vieta la rilevazione delle attività immateriali generate internamente non precedentemente rilevate) o permessa (per esempio, lo IAS 38 incoraggia la rilevazione di un'attività immateriale acquisita in un'aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione e non precedentemente rilevata).

SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-6
Definizioni	7-17
Attività immateriali	8-17
Identificabilità	10-12
Controllo	13-16
Benefici economici futuri	17
Rilevazione e valutazione iniziale di un'attività immateriale	18-55
Acquisizioni distinte	23-26
Acquisizioni come parte di un'aggregazione di imprese	27-32
Acquisizioni attraverso contributi pubblici	33
Permuta di attività	34-35
Avviamento generato internamente	36-38
Attività immateriali generate internamente	39-55
Fase di ricerca	42-44
Fase di sviluppo	45-52
Costo di un'attività immateriale generata internamente	53-55
Rilevazione di un costo	56-59
Costi sostenuti in passato che non devono essere rilevati come attività	59
Spese successive	60-62
Valutazione successiva alla rilevazione iniziale	63-78
Trattamento contabile di riferimento	63
Trattamento contabile alternativo consentito	64-78
Ammortamento	79-96
Periodo di ammortamento	79-87
Metodi di ammortamento	88-90
Valore residuo	91-93
Revisione del periodo e del metodo di ammortamento	94-96

N. 38

Recuperabilità del valore contabile — Perdite durevoli di valore	97-102
Cessazioni e dismissioni	103-106
Informazioni integrative	107-117
Generali	107-112
Attività immateriali iscritte in bilancio con il trattamento contabile alternativo consentito	113-114
Spese di ricerca e sviluppo	115-116
Informazioni aggiuntive	117
Disposizioni transitorie	118-121
Data di entrata in vigore	122-123

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

FINALITÀ

La finalità del presente Principio è quella di definire il trattamento contabile delle attività immateriali non specificatamente trattate in un altro Principio contabile internazionale. Il presente Principio richiede che le imprese rilevino un'attività immateriale se, e solo se, vengono soddisfatte determinate condizioni. Il Principio specifica, inoltre, come determinare il valore contabile delle attività immateriali e richiede alcune informazioni integrative in merito sempre alle attività immateriali.

AMBITO DI APPLICAZIONE

- 1. Il presente Principio deve essere applicato da tutte le imprese nella contabilizzazione delle attività immateriali, eccetto che per:**
 - (a) le attività immateriali che sono considerate da un altro Principio contabile internazionale;**
 - (b) le attività finanziarie, come definite nello IAS 32, Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio e informazioni integrative;**
 - (c) i diritti minerari e le spese di esplorazione o sviluppo ed estrazione di minerali, gas naturale e risorse naturali simili non rigenerabili; e**
 - (d) le attività immateriali delle imprese assicurative derivanti da contratti con i titolari di polizza.**
- 2. Se un altro Principio contabile internazionale tratta una specifica tipologia di attività immateriale, l'impresa applica quel Principio, invece che il presente. Per esempio, il presente Principio non si applica a:**
 - attività immateriali possedute da un'impresa e destinate a essere alienate nella gestione ordinaria dell'attività (vedere IAS 2, Rimanenze, e IAS 11, Commesse a lungo termine);
 - attività fiscali differite (vedere IAS 12, Imposte sul reddito);
 - contratti di locazione che rientrano nell'ambito di applicazione dello IAS 17, Leasing;
 - attività derivanti da benefici per i dipendenti (vedere IAS 19, Benefici per i dipendenti);

- (e) avviamento derivante da un'aggregazione di imprese (vedere IAS 22, Aggregazioni di imprese); e
- (f) attività finanziarie come definite nello IAS 32, Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio e informazioni integrative. La rilevazione e la determinazione del valore di alcune attività finanziarie sono già previste dagli IAS: 27, Bilancio consolidato e contabilizzazione delle partecipazioni in controllate; 28, Contabilizzazione delle partecipazioni in collegate; 31, Informazioni contabili relative alle partecipazioni in joint venture; e 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione.
3. Alcune attività immateriali possono essere contenute in oggetti di consistenza fisica quali per esempio possono essere un compact disk (nel caso di un software per computer), una documentazione legale (nel caso di una licenza o di un brevetto) o un filmato. Per determinare se un'attività che incorpora elementi sia immateriali sia materiali debba essere trattata secondo le disposizioni dello IAS 16, Immobili, impianti e macchinari, o come un'attività immateriale secondo, invece, le disposizioni del presente Principio, bisogna esercitare un giudizio critico per valutare quale sia l'elemento più significativo. Per esempio, un software per il controllo computerizzato di una macchina utensile che non può funzionare senza quello specifico software è una parte integrante dell'hardware cui è collegato e, quindi, deve essere trattato come un immobile, un impianto o un macchinario. Nello stesso modo deve essere trattato il sistema operativo di un computer. Qualora il software non sia parte integrante dell'hardware cui è collegato, il software viene trattato come un'attività immateriale.
4. Il presente Principio si applica, fra l'altro, anche alle spese di pubblicità, formazione, avviamento, attività di ricerca e sviluppo. Le attività di ricerca e sviluppo sono rivolte allo sviluppo di conoscenze. Perciò, sebbene tali attività possano concretizzarsi in beni di consistenza fisica (per esempio, un prototipo), la componente fisica dell'attività risulta secondaria rispetto alla sua componente immateriale, che è la conoscenza in esso contenuta.
5. Nel caso di un leasing finanziario, l'attività oggetto del contratto può essere sia materiale sia immateriale. Dopo l'iniziale rilevazione, il locatario tratta contabilmente l'attività immateriale posseduta tramite leasing finanziario in base alle disposizioni del presente Principio. Diritti derivanti da accordi di licenze per oggetti quali film cinematografici, videocassette, opere letterarie, brevetti e diritti d'autore sono esclusi dall'ambito di applicazione dello IAS 17 e rientrano nell'ambito di applicazione del presente Principio.
6. Possono esulare dall'ambito di applicazione di un Principio contabile internazionale talune attività od operazioni così specifiche da dar luogo a problematiche contabili che potrebbero necessitare di un diverso trattamento. Tali problemi sorgono nella disciplina delle spese di esplorazione, o sviluppo ed estrazione dei giacimenti di petrolio, gas e minerali per le industrie estrattive e nel caso di contratti tra società assicuratrici e titolari di polizza. Perciò, il presente Principio non si applica alle spese sostenute in tali attività. Tuttavia, si applica ad altre attività immateriali utilizzate (quali, per esempio, software per computer), e altre spese (quali, per esempio, costi di avviamento), in industrie estrattive o imprese assicurative.

DEFINIZIONI

7. ***I seguenti termini vengono utilizzati nel presente Principio con i seguenti significati:***

L'attività immateriale è un'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, o per fini amministrativi.

L'attività è una risorsa:

- (a) ***controllata dall'impresa in conseguenza di eventi passati;***
- (b) ***dalla quale sono attesi benefici economici futuri per l'impresa.***

Le attività monetarie sono il denaro posseduto e le attività che devono essere incassate in ammontari di denaro prefissati o determinabili.

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

N. 38

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 avanzati, precedente all'avvio della produzione commerciale o dell'utilizzazione.

L'ammortamento è la ripartizione sistematica delle quote di ammortamento di un'attività immateriale durante la sua vita utile.

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

La vita utile è alternativamente:

- (a) **il periodo di tempo nel quale ci si attende che un'attività sarà utilizzata dall'impresa; o**
- (b) **il numero delle unità prodotte o altrimenti ricavabili che l'impresa si aspetta di ottenere dall'utilizzo dell'attività.**

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

Il un bene al termine della sua vita utile dopo aver dedotto i costi attesi di cessione.

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

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

- (a) **gli elementi commercializzati sul mercato risultano omogenei;**
- (b) **compratori e venditori disponibili possono essere normalmente trovati in qualsiasi momento; e**
- (c) **i prezzi sono disponibili al pubblico.**

La perdita durevole di valore è l'importo per il quale il valore contabile di un'attività supera il suo valore recuperabile.

Il valore contabile è l'ammontare al quale un'attività è rilevata nello stato patrimoniale dopo aver dedotto l'ammortamento accumulato e le connesse perdite durevoli di valori accumulate.

Attività immateriali

8. Le imprese frequentemente consumano risorse o contraggono debiti per l'acquisizione, lo sviluppo, il mantenimento o il miglioramento di risorse immateriali quali, per esempio, le conoscenze scientifiche o tecniche, la progettazione e l'attuazione di nuovi processi o sistemi, le licenze, il patrimonio intellettuale, le conoscenze di mercato e i marchi (inclusi i nomi del prodotto e i titoli editoriali). Esempi comuni di elementi compresi in queste ampie voci sono i software per computer, i brevetti, i diritti d'autore, i filmati cinematografici, le anagrafiche clienti, i diritti ipotecari, le licenze di pesca, le quote di importazioni, le concessioni in *franchising*, le relazioni commerciali con clienti o fornitori, la fidelizzazione della clientela, le quote di mercato e i diritti di marketing.
9. Non tutti gli elementi elencati nel paragrafo 8 soddisferranno la definizione di attività immateriale, cioè l'identificabilità, il controllo della risorsa in oggetto e l'esistenza di benefici economici futuri. Se uno degli elementi disciplinati dal presente Principio non soddisfa la definizione data di attività immateriale, la spesa per acquisire o generare la stessa internamente è rilevata come un costo nell'esercizio in cui è stata sostenuta. Tuttavia, se l'elemento è acquisito tramite un'aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione, esso costituisce parte integrante dell'avviamento rilevato alla data dell'acquisizione (vedere paragrafo 56).

Identificabilità

10. La definizione di un'attività immateriale richiede che questa sia identificabile per poter essere distinta chiaramente dall'avviamento. L'avviamento derivante da un'aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione rappresenta un pagamento effettuato dall'acquirente quale anticipazione di futuri benefici economici. Questi possono risultare dalla sinergia tra attività identificabili acquisite o da attività che, singolarmente, non hanno le caratteristiche per poter essere rilevate in bilancio ma per le quali l'acquirente è pronto a sostenere egualmente un pagamento nell'ambito dell'acquisizione.
11. Un'attività immateriale può essere chiaramente distinta dall'avviamento se l'attività è separabile. Un'attività è separabile se l'impresa è in grado di affittare, vendere, scambiare o distribuire gli specifici benefici economici futuri attribuibili all'attività senza dover anche privarsi dei benefici economici futuri che derivino da altri beni utilizzati nella stessa attività generatrice di ricavo.
12. La separabilità non è una condizione necessaria per l'identificabilità poiché l'impresa potrebbe essere in grado di identificare un'attività in qualche altro modo. Per esempio, se un'attività immateriale viene acquisita in quanto parte di un gruppo di attività, l'operazione può comprendere il trasferimento di diritti legali che mettono l'impresa in grado di identificare l'attività immateriale. Analogamente, se un programma interno mira a creare diritti legali per l'impresa, la natura di questi diritti può agevolare l'impresa nell'identificazione di una sottostante attività immateriale generata internamente. Inoltre, anche se un'attività genera benefici economici futuri solo in concomitanza con altre attività, l'attività è identificabile se l'impresa può identificare i benefici economici futuri che origineranno dall'attività.

Controllo

13. L'impresa ha il controllo di un'attività se ha la potestà di usufruire dei benefici economici futuri derivanti dalla risorsa in oggetto e può, inoltre, limitare l'accesso a tali benefici da parte di terzi. La capacità dell'impresa di controllare i benefici economici futuri derivanti da un'attività immateriale trae origine, in genere, da diritti legali che sono tutelabili in tribunale. In assenza di diritti legali, è più difficile dimostrare che esiste controllo. Tuttavia, la tutela giuridica di un diritto non è una condizione necessaria per il controllo poiché l'impresa può essere in grado di controllare i benefici economici futuri in qualche altra maniera.
14. La conoscenza del mercato e la conoscenza tecnica possono dar luogo a benefici economici futuri. L'impresa controlla questi benefici se, per esempio, tali conoscenze sono protette da diritti legali quali diritti di autore, restrizioni ad accordi commerciali (qualora permessi) o un obbligo legale da parte dei dipendenti di rispettare obblighi di riservatezza.
15. L'impresa può disporre di personale dotato di particolari competenze e può essere in grado di identificare ulteriori miglioramenti delle competenze attraverso programmi di formazione. Tuttavia, solitamente l'impresa non ha un controllo sufficiente sui benefici economici futuri attesi che derivano da un gruppo di dipendenti con particolari competenze e dalla formazione tale da poter ritenere che questi elementi soddisfino la definizione di un'attività immateriale. 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.
16. L'impresa può avere un portafoglio di clienti o una quota di mercato e ci si aspetta che, grazie agli sforzi compiuti nel costruire le relazioni e la fedeltà commerciale con la clientela, i clienti continueranno a intrattenere rapporti commerciali con l'impresa medesima. Tuttavia, in assenza di diritti legali a tutela, o altri mezzi di controllo, della fedeltà commerciale della clientela, l'impresa 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.

N. 38

Benefici economici futuri

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

RILEVAZIONE E VALUTAZIONE INIZIALE DI UN'ATTIVITÀ IMMATERIALE

18. La rilevazione di un elemento come attività immateriale richiede che l'impresa dimostri che detto elemento soddisfa:
- (a) la definizione di attività immateriale (vedere paragrafi 7-17); e
 - (b) i criteri concernenti la rilevazione contenuti nel presente Principio (vedere paragrafi 19-55).
19. **Un'attività immateriale deve essere rilevata come tale se, e solo se:**
- (a) **è probabile che affluiranno all'impresa benefici economici futuri attribuibili all'attività considerata;**
 - (b) **il costo dell'attività può essere valutato attendibilmente.**
20. **L'impresa deve valutare la probabilità che si verifichino benefici economici futuri usando presupposti ragionevoli e sostenibili che rappresentano la migliore stima della direzione aziendale sull'insieme di condizioni economiche che esisteranno nel corso della vita utile dell'attività.**
21. L'impresa si comporta con discernimento nel valutare il grado di probabilità connesso al flusso di benefici economici attribuibili all'utilizzo dell'attività sulla base delle conoscenze disponibili al tempo della rilevazione iniziale, dando un maggior peso alle conoscenze esterne.
22. **Un'attività immateriale deve essere rilevata inizialmente al costo.**

Acquisizioni distinte

23. Se un'attività immateriale viene acquisita separatamente, il costo dell'attività immateriale può solitamente essere determinato con attendibilità. Ciò è particolarmente vero nel caso in cui il corrispettivo dell'acquisto sia denaro liquido o altre attività monetarie.
24. Il costo di un'attività immateriale comprende il costo sostenuto per l'acquisto, inclusi qualsiasi dazio doganale e imposte sugli acquisti non rimborsabili e qualsiasi spesa direttamente attribuibile alla fase di preparazione dell'attività per il suo scopo prestabilito. Spese direttamente attribuibili sono, per esempio, gli onorari per assistenza legale. Viene dedotto nel calcolo del costo qualsiasi sconto o riduzione commerciale.
25. 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 sia capitalizzata secondo le disposizioni del trattamento contabile alternativo dello IAS 23, Oneri finanziari.
26. Se un'attività immateriale viene acquisita tramite permuta con strumenti rappresentativi di capitale della società che redige il bilancio, il costo dell'attività è determinato dal fair value (valore equo) degli strumenti rappresentativi di capitale emessi, che corrisponde al fair value (valore equo) dell'attività.

Acquisizioni come parte di un'aggregazione di imprese

27. Secondo le disposizioni dello IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998), Aggregazioni di imprese, se un'attività immateriale è acquisita in un'aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione, il costo dell'attività immateriale è rappresentato dal suo fair value (valore equo) alla data dell'acquisizione.
28. Bisogna usare discernimento per determinare se il costo (cioè il fair value (valore equo)) di un'attività immateriale acquisita in un'aggregazione di imprese può essere valutato con sufficiente attendibilità. I prezzi quotati in un mercato attivo forniscono la più attendibile valutazione del fair value (valore equo) (vedere anche paragrafo 67). Il prezzo di mercato corretto è solitamente il prezzo dell'offerta attuale. Se i prezzi di offerta attuale non sono disponibili, il prezzo della più recente operazione simile può fornire una base da cui partire per stimare il valore attuale, purché non vi sia stato alcun rilevante cambiamento nelle circostanze economiche tra la data dell'operazione e la data alla quale è stimato il fair value (valore equo) dell'attività.
29. Se non esiste alcun mercato attivo per un'attività, i suoi costi riflettono l'importo che l'impresa avrebbe pagato, alla data dell'acquisizione, per l'attività in una transazione normale tra parti consapevoli e disponibili, basandosi sulle migliori informazioni disponibili. Nel determinare tale importo, l'impresa considera il risultato di operazioni su attività simili.
30. Alcune imprese che sono regolarmente coinvolte nell'acquisto e nella vendita di specifiche attività immateriali hanno sviluppato tecniche per stimare i loro fair value (valore equo) in via indiretta. Queste tecniche possono essere usate per la valutazione iniziale di un'attività immateriale acquisita in un'aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione se la loro finalità è quella di stimare il fair value (valore equo) come definito nel presente Principio e se queste riflettono le operazioni e le prassi correntemente utilizzate nel settore industriale cui appartiene l'attività. Tali tecniche comprendono anche, laddove appropriata, l'applicazione di multipli in grado di ricondurre le operazioni correnti di mercato a certi indicatori guida della redditività dell'attività (quali ricavi, quote di mercato, utile operativo ecc.) oppure l'attualizzazione dei flussi finanziari netti futuri attesi derivanti dall'attività.
31. In conformità alle disposizioni del presente Principio e alle disposizioni previste dallo IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998) per la rilevazione di attività e passività identificabili:
- (a) un acquirente rileva un'attività immateriale che soddisfa le condizioni previste per la rilevazione dai paragrafi 19 e 20, anche nel caso in cui la stessa attività immateriale non fosse stata rilevata nel bilancio dell'acquisita; e
- (b) se il costo (cioè il fair value (valore equo)) di un'attività immateriale acquisita come parte di un'aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione non può essere valutato attendibilmente, la medesima attività non è rilevata come una distinta attività immateriale ma è inclusa nell'avviamento (vedere paragrafo 56).
32. A meno che non esista un mercato attivo per l'attività immateriale acquisita in un'aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione, lo IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998) limita il costo dell'attività immateriale inizialmente rilevato a un valore che né genera né incrementa alcun avviamento negativo che si origina alla data dell'acquisizione.

Acquisizioni attraverso contributi pubblici

33. In alcune circostanze, un'attività immateriale può essere acquisita senza dover sostenere oneri, o per corrispettivo nominale, 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. In conformità allo IAS 20, Contabilizzazione dei contributi pubblici e illustrazione dell'assistenza pubblica, l'impresa può scegliere se rilevare inizialmente sia l'attività immateriale sia il contributo al fair value (valore equo). Se l'impresa opta per non rilevare inizialmente l'attività al fair value (valore equo), essa rileva inizialmente l'attività al valore nominale (secondo l'altro trattamento permesso dallo IAS 20) maggiorato di qualsiasi spesa direttamente attribuibile per rendere l'attività pronta per il suo fine prestabilito.

N. 38*Permuta di attività*

34. Un'attività immateriale può essere acquisita attraverso permuta o parziale permuta di un'attività immateriale diversa o di un'altra attività. Il costo di tale elemento è valutato al fair value (valore equo) dell'attività ricevuta, che è l'equivalente del fair value (valore equo) dell'attività scambiata rettificato dall'importo di denaro o altra disponibilità liquida equivalente ceduta.
35. Un'attività immateriale può essere acquisita tramite permuta di un'attività simile che ha un uso simile nella stessa linea di attività e che ha un simile fair value (valore equo). Un'attività immateriale può anche essere venduta in cambio di una partecipazione azionaria in un'attività simile. In entrambe le circostanze, in considerazione del fatto che il processo economico non è completo, non viene rilevato alcun provento od onere connesso all'operazione. Al contrario, il costo della nuova attività è il valore contabile dell'attività scambiata. Tuttavia, il fair value (valore equo) dell'attività ricevuta può fornire evidenza che l'attività scambiata ha subito una perdita durevole di valore. In tali circostanze, viene rilevata una perdita durevole di valore per l'attività scambiata e alla nuova attività viene attribuito il valore contabile dopo la riduzione durevole di valore.

Avviamento generato internamente

36. **L'avviamento generato internamente non deve essere rilevato come un'attività.**
37. In alcune circostanze, viene sostenuta una spesa con il proposito di generare benefici economici futuri, ma ciò non si concretizza nella creazione di un'attività immateriale che soddisfa i criteri di rilevazione previsti nel presente Principio. Tale spesa è spesso descritta come un contributo all'avviamento creato internamente. L'avviamento generato internamente non è rilevato come attività perché non è una risorsa identificabile controllata dall'impresa che può essere attendibilmente valutata al costo.
38. Le differenze tra il valore di mercato dell'impresa e il valore contabile dell'attivo netto identificabile in un qualsiasi specifico momento possono individuare una serie di fattori che condizionano il valore dell'impresa. Tuttavia, tali differenze non possono essere considerate rappresentative del costo delle attività immateriali controllate dall'impresa.

Attività immateriali generate internamente

39. Alcune volte è difficile valutare se un'attività immateriale internamente generata abbia le caratteristiche richieste per essere rilevata. Spesso è difficile:
- (a) identificare se, e il momento in cui, vi sia un'attività identificabile che genererà probabili benefici economici futuri; e
 - (b) determinare il costo dell'attività in modo attendibile. In alcune circostanze, il costo per generare internamente un'attività immateriale non può essere distinto dal costo per mantenere o migliorare l'avviamento generato internamente dall'impresa o dal costo delle operazioni giornaliere ricorrenti.

Di conseguenza, oltre a conformarsi alle disposizioni generali previste per la rilevazione e per la valutazione iniziale di un'attività immateriale, l'impresa applica le disposizioni e le istruzioni contenute nei paragrafi da 40 a 55 a tutte le attività immateriali generate internamente.

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

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

41. Se l'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, tratta contabilmente il costo derivante da questo progetto come se fosse esclusivamente sostenuto nella fase di ricerca.

Fase di ricerca

42. **Nessuna attività immateriale derivante dalla ricerca (o dalla fase di ricerca di un progetto interno) deve essere rilevata. Le spese di ricerca (o della fase di ricerca di un progetto interno) devono essere rilevate come un costo nel momento in cui sono sostenute.**
43. Il presente Principio parte dal presupposto 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.
44. Esempi di attività di ricerca sono:
- (a) l'attività finalizzata all'ottenimento di nuove conoscenze;
 - (b) l'indagine, la valutazione e la selezione finale delle applicazioni dei risultati della ricerca o di altre conoscenze;
 - (c) la ricerca di alternative per materiali, progetti, processi, sistemi o servizi; e
 - (d) l'ideazione, la progettazione, la valutazione e la selezione finale di alternative possibili per materiali, progetti, prodotti, processi, sistemi o servizi nuovi o migliorati.

Fase di sviluppo

45. **Un'attività immateriale derivante dallo sviluppo (o dalla fase di sviluppo di un progetto interno) deve essere rilevata 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 a completare l'attività immateriale per usarla o venderla;**
 - (c) **la sua capacità a 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.**
46. 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.
47. 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.

N. 38

48. 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, Riduzione durevole di valore delle attività. 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.
49. La disponibilità di risorse per completare, usare e ottenere benefici da un'attività immateriale può essere dimostrata, per esempio, da un progetto aziendale che illustra le necessarie risorse tecniche, finanziarie e di altro tipo e la capacità dell'impresa di procurarsi tali risorse. In alcune circostanze, l'impresa dimostra la disponibilità di finanziamenti esterni ottenendo da un finanziatore indicazioni circa l'effettiva volontà di finanziamento del programma.
50. I sistemi di contabilità analitica dell'impresa possono spesso determinare in modo attendibile il costo da sostenere per creare un'attività immateriale generata internamente, quale, per esempio, i costi del personale e altre spese sostenute per garantirsi diritti d'autore o licenze o per sviluppare software.
51. ***Marchi, testate giornalistiche, diritti di utilizzazione di diritti editoriali, anagrafiche clienti ed elementi simili nella sostanza non devono essere rilevati come attività immateriali.***
52. Il presente Principio 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.

Costo di un'attività immateriale generata internamente

53. Per l'applicazione del paragrafo 22 il costo di un'attività immateriale generata internamente è rappresentato dalla somma delle spese sostenute dalla data in cui per la prima volta l'attività immateriale soddisfa le condizioni previste per la rilevazione contabile contenute nei paragrafi 19-20 e 45. Il paragrafo 59 vieta la successiva iscrizione di spese già rilevate in bilancio come costi in bilanci annuali o intermedi precedenti.
54. 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 e l'ammortamento di brevetti e licenze utilizzati per generare l'attività; e
 - (d) spese generali che sono necessarie per generare l'attività e che possono essere ripartite in base a un criterio ragionevole e coerente all'attività (per esempio, una ripartizione dell'ammortamento di immobili, impianti e macchinari, premi di assicurazione e affitto). Le ripartizioni delle spese generali sono effettuate in base a criteri simili a quelli utilizzati per ripartire le spese generali alle rimanenze (vedere IAS 2, Rimanenze). Lo IAS 23, Oneri finanziari, stabilisce i criteri per poter rilevare gli interessi come componenti di costo di un'attività immateriale generata internamente.
55. I seguenti non sono componenti del costo di un'attività immateriale generata internamente:
- (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 illustrativo del paragrafo 53

Un'impresa sta sviluppando un nuovo processo produttivo. Nel corso del 20X5, le spese sostenute erano 1 000, di cui 900 sostenute prima del 1° dicembre 20X5 e 100 tra il 1° ed il 31 dicembre 20X5. 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 a 500.

Alla fine del 20X5, il processo produttivo è rilevato come attività immateriale a un costo di 100 (spesa sostenuta dalla data in cui le condizioni per la rilevazione sono state per la prima volta soddisfatte, ossia al 1° dicembre 20X5). La spesa di 900 sostenuta prima del 1° dicembre 20X5 è rilevata come un costo in considerazione del fatto che le condizioni poste per la rilevazione non erano soddisfatte prima del 1° dicembre 20X5. Questa spesa non formerà mai parte del costo del processo produttivo rilevato in stato patrimoniale.

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

Alla fine del 20X6, il costo del processo di produzione è 2 100 (100 spesa rilevata alla fine del 20X5 più 2 000 spesa rilevata nel 20X6). L'impresa rileva una perdita durevole di valore di 200, equivalente alla rettifica necessaria per riportare il valore contabile del processo (2 100) al valore recuperabile (1 900). Tale perdita durevole di valore sarà ripristinata in un esercizio successivo se sono soddisfatte le disposizioni previste per lo storno di una perdita durevole di valore contenute nello IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività.

RILEVAZIONE DI UN COSTO

56. **Le spese sostenute per un elemento immateriale devono essere rilevate come un costo nell'esercizio in cui sono state sostenute a meno che:**
- (a) **siano parte del costo di un'attività immateriale che soddisfa le condizioni previste per la rilevazione in bilancio (vedere paragrafi 18-55); o**
 - (b) **l'elemento sia acquisito in un'aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione e non può essere rilevato come attività immateriale. Se ci troviamo in questa circostanza, tale spesa (inclusa nel costo di acquisizione) deve costituire parte del valore attribuito all'avviamento positivo (avviamento negativo) alla data di acquisizione (vedere IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998), Aggregazioni di imprese).**
57. In alcune circostanze, la spesa viene sostenuta per procurare futuri benefici economici all'impresa, ma nessuna attività immateriale o altra attività che può essere rilevata viene acquistata o creata. In queste circostanze, la spesa è rilevata come costo nell'esercizio in cui è stata sostenuta. Per esempio, spese sostenute per la ricerca sono sempre rilevate come costo quando sono sostenute (vedere paragrafo 42). Esempi di altre spese che vengono rilevate come costo nel momento in cui sono sostenute sono:
- (a) spese di avviamento di attività (costi di avviamento), 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 avviamento 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) spese per la formazione del personale;
 - (c) spese pubblicitarie e attività promozionali; e
 - (d) spese di ricollocazione o riorganizzazione parziale o integrale dell'impresa.
58. Il paragrafo 56 non preclude la rilevazione contabile di un pagamento anticipato tra le poste dell'attivo nel caso in cui il pagamento per la consegna di beni o per la prestazione di servizi sia avvenuto prima della consegna dei beni o della prestazione dei servizi.

N. 38

Costi sostenuti in passato che non devono essere rilevati come attività

59. **Le spese sostenute per un elemento immateriale inizialmente rilevate dall'impresa che redige il bilancio come un costo in bilanci annuali o intermedi precedenti non devono essere rilevate come parte del costo di un'attività immateriale in data successiva.**

SPESE SUCCESSIVE

60. **Una spesa successiva sostenuta per un'attività immateriale dopo il suo acquisto o completamento deve essere rilevata come una spesa nell'esercizio in cui si è verificata a meno che:**
- (a) **sia probabile che questa spesa porrà l'attività nelle condizioni di generare benefici economici futuri superiori al suo normale livello di rendimento originariamente valutato; e**
 - (b) **questa spesa possa essere valutata e attribuita all'attività in modo attendibile.**

Se si verificano tali condizioni, la spesa successiva deve essere aggiunta al costo dell'attività immateriale ⁽¹⁾.

61. Le spese successive sostenute per un'attività immateriale rilevata sono contabilizzate tra i costi se la spesa risulta necessaria per mantenere l'attività al suo normale livello di rendimento originariamente accertato. La natura dell'attività immateriale è tale che, in molte circostanze, non è possibile determinare se è verosimile che la spesa successiva migliori o conservi i benefici economici che affluiranno all'impresa da queste attività. In aggiunta, è spesso difficile attribuire tali spese direttamente a una specifica attività immateriale piuttosto che all'attività aziendale nel suo complesso. Perciò, solo raramente una spesa sostenuta dopo l'iniziale rilevazione di un'attività immateriale acquisita o dopo il completamento di un'attività immateriale generata internamente è da iscriverne in aggiunta al costo dell'attività immateriale.
62. Coerentemente con le disposizioni del paragrafo 51, le spese successive per marchi, testate giornalistiche, diritti di utilizzazione di titoli editoriali, anagrafiche clienti, e altri elementi simili nella sostanza (sia acquistati o generati internamente) sono sempre rilevate come un costo per evitare la rilevazione di un avviamento generato internamente.

VALUTAZIONE SUCCESSIVA ALLA RILEVAZIONE INIZIALE

Trattamento contabile di riferimento

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

Trattamento contabile alternativo consentito

64. **Dopo la rilevazione iniziale, un'attività immateriale deve essere iscritta in bilancio all'importo rivalutato, rappresentato dal fair value (valore equo) alla data di rivalutazione al netto degli ammontari complessivi degli ammortamenti e delle perdite durevoli di valore accumulati. Per l'applicazione delle rivalutazioni in conformità alle disposizioni del presente Principio, il fair value (valore equo) deve essere determinato facendo riferimento a un mercato attivo. Le rivalutazioni devono essere effettuate con sufficiente regolarità in maniera tale che il valore contabile non differisca in maniera rilevante da quello che sarebbe determinato utilizzando il fair value (valore equo) alla data di riferimento del bilancio.**
65. 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.

⁽¹⁾ Si veda anche l'Interpretazione SIC-6: Costi per la modifica del software esistente.

66. Si applica il trattamento contabile alternativo consentito dopo che un'attività è stata inizialmente rilevata al costo. Tuttavia, se solo parte del costo di un'attività immateriale è rilevata come attività poiché questa non soddisfaceva le condizioni previste per la rilevazione fino a un certo punto del processo (vedere paragrafo 53), il trattamento contabile alternativo consentito può essere applicato all'intera attività. Inoltre, il trattamento contabile alternativo consentito può essere applicato a un'attività immateriale ottenuta tramite contributo pubblico e rilevata a un valore nominale (vedere paragrafo 33).
67. Non è usuale che esista un mercato attivo con le caratteristiche descritte nel paragrafo 7 per un'attività immateriale, sebbene ciò si possa verificare. Per esempio, in certe giurisdizioni, possono esistere mercati attivi per il libero trasferimento di licenze per taxi, licenze di pesca o quote di produzione. Tuttavia, non possono esistere mercati attivi per marchi, giornali, testate giornalistiche, diritti editoriali di musica e film, brevetti o marchi di fabbrica, perché ognuna di queste attività è unica nel suo genere. Inoltre, sebbene attività immateriali siano acquistate e vendute, i contratti sono negoziati tra compratori e venditori individuali, e le transazioni sono relativamente infrequenti. Per le citate motivazioni, il prezzo pagato per un'attività potrebbe non fornire prova sufficiente del fair value (valore equo) di un'altra attività. Infine, i prezzi sono spesso non disponibili al pubblico.
68. La frequenza delle rivalutazioni dipende dalla volatilità dei fair value (valore equo) delle attività immateriali oggetto di rivalutazione. Se i fair value (valore equo) di un'attività differiscono in maniera rilevante dal valore contabile, si rende necessaria una ulteriore rivalutazione. Alcune attività immateriali possono subire movimentazioni significative e volatili nel fair value (valore equo) e perciò necessitano di rivalutazioni annuali. Rivalutazioni così frequenti non sono, invece, necessarie per le attività immateriali con variazioni di fair value (valore equo) non significative.
69. Se un'attività immateriale è rivalutata, ogni ammortamento accumulato alla data della rivalutazione è alternativamente:
- (a) nuovamente iscritto in bilancio in proporzione al cambiamento nel valore contabile lordo dell'attività così che il valore contabile dell'attività dopo la rivalutazione equivalga al suo valore rivalutato; oppure
 - (b) eliminato a fronte del valore contabile lordo dell'attività e il valore netto dell'attività è nuovamente iscritto in bilancio in base al valore rivalutato dell'attività.
70. ***Se un'attività immateriale è rivalutata, anche tutte le altre attività comprese nella sua classe di appartenenza devono essere rivalutate, a meno che non esista alcun mercato attivo per tali attività.***
71. Una classe di attività immateriali è un raggruppamento di attività che hanno natura e uso simile nelle operazioni aziendali. Gli elementi contenuti nella classe di attività immateriali sono rivalutati simultaneamente per evitare rivalutazioni selettive di attività ed evitare che gli importi esposti in bilancio siano composti da una combinazione di costi e valori riferiti a date differenti.
72. ***Se un'attività immateriale compresa in una classe di attività immateriali rivalutate non può essere rivalutata poiché non vi è alcun mercato attivo dell'attività in questione, essa deve essere iscritta in bilancio al costo al netto degli ammortamenti e delle perdite durevoli di valore accumulati.***
73. ***Se il fair value (valore equo) di un'attività immateriale rivalutata non può più essere determinato facendo 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.***
74. Il fatto che un mercato attivo di un'attività immateriale rivalutata non esista più può indicare che l'attività ha subito una riduzione durevole di valore e che ciò deve essere verificato applicando lo IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività.
75. Se il fair value (valore equo) dell'attività può essere determinato facendo riferimento a un mercato attivo a una successiva data di valutazione, il trattamento contabile alternativo consentito viene applicato a partire da quella data.

N. 38

76. *Se il valore contabile di un'attività immateriale è aumentato a seguito di una rivalutazione, l'incremento deve essere accreditato direttamente a patrimonio netto sotto la voce eccedenza (surplus) di rivalutazione. Tuttavia, un aumento di valore dovuto 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.*
77. *Se il valore contabile di un'attività è diminuito 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.*
78. L'ammontare complessivo dell'eccedenza (surplus) di rivalutazione inclusa nel patrimonio netto può essere trasferito direttamente alla voce utili portati a nuovo quando l'eccedenza (surplus) viene realizzata. L'intera eccedenza (surplus) può essere realizzata quando l'attività è dismessa o ceduta. Tuttavia, parte dell'eccedenza (surplus) può essere realizzata anche in quanto l'attività è utilizzata dall'impresa; in tal caso, l'importo dell'eccedenza (surplus) realizzato è rappresentato dalla differenza tra l'ammortamento basato sul valore contabile rivalutato dell'attività e l'ammortamento che sarebbe stato rilevato nel caso in cui fosse stato preso quale parametro il costo storico dell'attività. Il giroconto dall'eccedenza di rivalutazione (surplus) agli utili portati a nuovo non transita dal conto economico.

AMMORTAMENTO

Periodo di ammortamento

79. *Il valore da ammortizzare di un'attività immateriale deve essere ripartito sistematicamente lungo il corso della migliore stima della vita utile. Vi è la presunzione relativa che la vita utile di un'attività immateriale non supererà i venti anni dalla data in cui l'attività è disponibile per l'uso. Il processo di ammortamento deve avere inizio nel momento in cui l'attività è disponibile per l'uso.*
80. Considerato che i benefici economici connessi a un'attività immateriale si esauriscono nel corso del tempo, il valore contabile dell'attività viene ridotto per riflettere tale consumo. Ciò viene ottenuto tramite una ripartizione sistematica del costo o dell'importo rivalutato dell'attività, al netto di qualsiasi valore residuo, lungo la vita utile dell'attività. L'ammortamento è rilevato sia che si sia verificato sia che non si sia verificato un aumento, per esempio, del fair value (valore equo) o del valore recuperabile dell'attività. Devono essere presi in considerazione molti fattori nel determinare la vita utile di un'attività immateriale, incluso:
- (a) 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;
 - (b) 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;
 - (c) l'obsolescenza tecnica, tecnologica o di altro tipo;
 - (d) la stabilità del settore economico in cui l'attività opera e i cambiamenti di domanda nel mercato dei prodotti o servizi originati dall'attività;
 - (e) le azioni che si suppone i concorrenti effettivi o potenziali effettueranno;
 - (f) il livello delle spese di mantenimento necessarie per ottenere i benefici economici futuri attesi dall'attività e la capacità e l'intenzione della società di raggiungere tale livello;
 - (g) 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; e
 - (h) se la vita utile dell'attività dipenda dalla vita utile di altre attività dell'impresa.

81. 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.
82. Le stime della vita utile di un'attività immateriale generalmente divengono meno attendibili quando la loro vita utile diviene più lunga. Il presente Principio presume non verosimile che la vita utile delle attività immateriali superi i venti anni.
83. In rare circostanze, vi può essere una convincente indicazione che la vita utile di un'attività immateriale sarà uno specifico periodo superiore ai venti anni. In questi casi, la presunzione che la vita utile non superi i venti anni è confutata e l'impresa:
- (a) ammortizza l'attività immateriale lungo il corso della migliore stima della vita utile;
 - (b) stima il valore recuperabile dell'attività immateriale almeno una volta l'anno al fine di identificare qualsiasi perdita durevole di valore (vedere paragrafo 99); e
 - (c) evidenzia in bilancio le motivazioni per cui la presunzione è confutata e il fattore (fattori) che ha svolto un significativo ruolo nel calcolare la vita utile dell'attività (vedere paragrafo 111 (a)).

E s e m p i

- A. L'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 ammortizza il diritto a generare energia lungo i prossimi sessant'anni, a meno che vi sia evidenza che la vita utile è più breve.
- B. L'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.
84. La vita utile di un'attività immateriale può essere molto lunga ma è sempre 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 è irrealisticamente breve.
85. ***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; e***
 - (b) ***il rinnovo sia virtualmente certo.***
86. Vi possono essere sia fattori economici sia legali che influenzano la vita utile di un'attività immateriale: i fattori economici determinano il periodo per il quale i benefici economici futuri saranno percepiti; i fattori legali possono restringere il periodo per il quale l'impresa controlla l'accesso a tali benefici. La vita utile è più breve dei periodi determinati da questi fattori.
87. I seguenti fattori, tra gli altri, indicano che il rinnovo di un diritto legale è virtualmente certo:
- (a) il fair value (valore equo) 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;

N. 38

- (b) vi è evidenza (possibilmente basata su esperienze passate) che i diritti legali saranno rinnovati; e
- (c) vi è evidenza che (qualora esistano) le condizioni necessarie per ottenere il rinnovo dei diritti legali saranno soddisfatte.

Metodi di ammortamento

88. ***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.***
89. Possono essere utilizzati più metodi di ammortamento per imputare il valore ammortizzato di un'attività sistematicamente lungo il corso della vita utile. Tali metodi includono il metodo a quote costanti, il metodo scalare decrescente e il metodo per unità di prodotto. Il metodo utilizzato 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. Raramente, se non addirittura mai, vi sarà una convincente evidenza a sostegno di un metodo di ammortamento delle attività immateriali che si concretizzano in un ammortamento accumulato di importo inferiore rispetto a quello derivante dall'applicazione del metodo a quote costanti.
90. L'ammortamento è solitamente rilevato come un costo. Tuttavia, alcune volte i benefici economici connessi a un'attività sono assorbiti dall'impresa nella produzione di altre attività piuttosto che nel sostenimento di un costo. In queste circostanze, la quota di ammortamento costituisce parte del costo dell'altra attività ed è inclusa nel suo valore contabile. Per esempio, l'ammortamento delle attività immateriali utilizzate in un processo produttivo è incluso nel valore contabile delle rimanenze (vedere IAS 2, Rimanenze).

Valore residuo

91. ***Il valore residuo di un'attività immateriale deve essere assunto pari a zero, a meno che:***
- (a) ***vi sia un impegno da parte di terzi ad acquistare l'attività alla fine della vita utile dell'attività; o***
 - (b) ***vi sia un mercato attivo dell'attività e:***
 - (i) ***il valore residuo può essere determinato facendo riferimento a tale mercato; e***
 - (ii) ***è probabile che tale mercato esisterà alla fine della vita utile dell'attività.***
92. Il valore da ammortizzare di un'attività è calcolato una volta dedotto il valore residuo. Un valore residuo diverso da zero implica che l'impresa si aspetti di cedere l'attività immateriale prima della fine della sua vita economica.
93. Se viene adottato il trattamento contabile di riferimento, il valore residuo è stimato utilizzando i prezzi prevalenti alla data di acquisizione dell'attività, per la 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 è successivamente aumentato a seguito di cambiamenti di prezzo o valore. Se viene adottato 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.

Revisione del periodo e del metodo di ammortamento

94. ***Il periodo e il metodo di ammortamento devono essere riesaminati almeno a ogni chiusura di esercizio. Se la vita utile attesa dell'attività si rivela significativamente differente rispetto alle stime precedentemente effettuate, il periodo di ammortamento deve essere conseguentemente modificato. Se vi è stato un significativo cambiamento nelle modalità attese 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.***

95. Nel corso della vita di un'attività immateriale, può divenire palese che la stima della vita utile risulti non appropriata. Per esempio, la vita utile può essere prolungata in seguito a spese successive che migliorano la condizione dell'attività oltre il normale livello di rendimento originariamente accertato. Inoltre, la rilevazione di una perdita durevole di valore può indicare che il periodo di ammortamento deve essere modificato.
96. Con il passare del tempo, le modalità con cui i benefici economici futuri che si suppone affluiranno all'impresa da un'attività immateriale possono cambiare. Per esempio, può divenire evidente che il metodo scalare decrescente sia più appropriato del metodo a quote costanti. Un altro esempio riguarda il caso in cui l'utilizzo dei diritti contenuti in una licenza sia differito in attesa dell'attuazione di altre fasi del piano aziendale. In questa circostanza, i benefici economici che affluiscono dall'attività possono essere ricevuti solo in esercizi successivi.

RECUPERABILITÀ DEL VALORE CONTABILE — PERDITE DUREVOLI DI VALORE

97. Per determinare se un'attività immateriale ha subito una perdita durevole di valore, l'impresa applica lo IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività. Il presente Principio spiega come l'impresa riesamina il valore contabile delle proprie attività, come determina il valore recuperabile di un'attività e quando rilevare o ripristinare il valore originario di un'attività.
98. In base alle disposizioni dello IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998), Aggregazioni di imprese, se una perdita durevole di valore si verifica prima della fine del primo esercizio annuale successivo all'acquisto dell'attività immateriale acquistata in un'aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione, la perdita durevole di valore è rilevata come una rettifica sia del valore attribuito all'attività immateriale e sia all'avviamento positivo (avviamento negativo) rilevato in bilancio alla data di acquisizione. Tuttavia, se la perdita durevole di valore è connessa a specifici eventi o cambiamenti in circostanze che si verificano dopo la data di acquisizione, la perdita durevole di valore è rilevata in base alle disposizioni dello IAS 36 e non come rettifica del valore attribuito all'avviamento positivo (avviamento negativo) alla data di acquisizione.
99. ***In aggiunta alle seguenti disposizioni contenute nello IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività, l'impresa deve stimare il valore recuperabile delle seguenti attività immateriali almeno a 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 per l'uso; e***
- (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.***

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.

100. La capacità di un'attività immateriale di generare benefici economici futuri sufficienti a recuperare il costo sostenuto è solitamente soggetta a grande incertezza sino a che l'attività non è disponibile per l'uso. Perciò, il presente Principio richiede che l'impresa verifichi almeno annualmente se il valore contabile di un'attività immateriale che non è ancora disponibile per l'uso abbia subito una riduzione durevole di valore.
101. Alcune volte è difficile identificare se un'attività immateriale può aver subito una riduzione durevole di valore poiché, tra le altre cose, non vi è necessariamente alcuna evidente prova di obsolescenza. Tale difficoltà risulta evidente se l'attività ha una lunga vita utile. Come conseguenza, il presente Principio richiede, come minimo, un calcolo annuale del valore recuperabile di un'attività immateriale se la vita utile supera i venti anni dalla data in cui l'attività diviene disponibile per l'uso.
102. La disposizione della verifica annuale della perdita durevole di valore di un'attività immateriale si applica ogniqualvolta la complessiva vita utile corrente stimata dell'attività supera i venti anni da quando diviene disponibile per l'uso. Perciò, se la vita utile di un'attività immateriale fu stimata inferiore ai venti anni in sede di iniziale rilevazione, ma la vita utile, a seguito di spese incrementative, è divenuta più lunga di venti anni da quando l'attività venne disponibile per l'uso, l'impresa applica la verifica della riduzione durevole di valore del paragrafo 99 (b) e, in aggiunta, espone l'informativa richiesta dal paragrafo 111 (a).

N. 38

CESSAZIONI E DISMISSIONI

103. *Un'attività immateriale non deve più essere trattata in bilancio come tale (eliminata dal bilancio) in caso di dismissione o nel caso in cui dall'uso o dalla successiva dismissione non è atteso alcun beneficio economico.*
104. *Utili e 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.*
105. Se un'attività immateriale viene permutata con un'attività simile in base alle circostanze descritte nel paragrafo 35, il costo dell'attività acquisita è uguale al valore contabile dell'attività dismessa e conseguentemente non vi è alcun utile o perdita.
106. Un'attività immateriale che viene tolta dall'uso attivo e destinata alla cessione è iscritta al valore contabile alla data in cui l'attività è tolta dall'uso attivo. Come minimo a ogni chiusura di esercizio, l'impresa verifica se l'attività ha subito una perdita durevole di valore secondo le disposizioni dello IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività, e, in relazione a ciò, rileva qualsiasi perdita durevole di valore.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

Generali

107. *Il bilancio deve, distinguendo tra le attività immateriali generate internamente e le altre attività immateriali, evidenziare le seguenti informazioni per ciascuna classe di attività immateriali:*
- (a) *le vite utili o i tassi di ammortamento utilizzati;*
 - (b) *i metodi di ammortamento utilizzati;*
 - (c) *il valore contabile lordo e l'ammortamento accumulato (insieme alle perdite durevoli di valore accumulate) all'inizio e alla fine dell'esercizio;*
 - (d) *la voce (voci) di conto economico in cui è incluso l'ammortamento delle attività immateriali;*
 - (e) *una riconciliazione del valore contabile all'inizio e alla fine dell'esercizio che mostri:*
 - (i) *le variazioni, indicando separatamente quelle derivanti dallo sviluppo interno e quelle da aggregazioni di imprese;*
 - (ii) *le cessazioni e le dismissioni;*
 - (iii) *gli aumenti o le diminuzioni avvenute nel corso dell'esercizio dovute a rivalutazioni così come previsto dai paragrafi 64, 76 e 77 e (qualora esistano) dalle perdite durevoli di valore rilevate o stornate direttamente in patrimonio netto secondo le disposizioni dello IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività;*
 - (iv) *le perdite durevoli di valore rilevate in conto economico nel corso dell'esercizio (qualora esistano) secondo le disposizioni dello IAS 36;*
 - (v) *le perdite durevoli di valore stornate in conto economico nel corso dell'esercizio (qualora esistano) secondo le disposizioni dello IAS 36;*
 - (vi) *l'ammortamento rilevato nel corso dell'esercizio;*
 - (vii) *le differenze nette di cambio derivanti dalla conversione del bilancio di una società estera; e*
 - (viii) *le altre variazioni di valore contabile avvenute nel corso dell'esercizio.*

L'informazione comparativa non è richiesta.

108. Una classe di attività immateriali è un gruppo di attività di natura e uso simile per l'attività aziendale. Esempi di classi separate possono includere:

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

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

109. L'impresa evidenzia l'informazione sulle attività immateriali che hanno subito una riduzione durevole di valore secondo le disposizioni dello IAS 36 in aggiunta alle informazioni richieste dal paragrafo 107 (e)(iii) a (v).

110. L'impresa evidenzia la natura e l'effetto di un cambiamento in una stima contabile che ha un effetto rilevante nell'esercizio in corso o che si suppone abbia un rilevante effetto negli esercizi successivi, secondo le disposizioni dello IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili. Tale informativa può originare da cambiamenti avvenuti nel:

- (a) periodo di ammortamento;
- (b) metodo di ammortamento; o
- (c) valori residui.

111. **Il bilancio deve, inoltre, evidenziare:**

- (a) ***se un'attività immateriale è ammortizzata per un periodo superiore ai venti anni, le ragioni per cui la presunzione che la vita utile di un'attività immateriale non supererà i venti anni dalla data in cui l'attività è disponibile per l'uso viene confutata. Nel fornire queste motivazioni, l'impresa deve descrivere il fattore (fattori) che hanno svolto un ruolo significativo nel determinare la vita utile dell'attività;***
- (b) ***una descrizione, il valore contabile e il periodo di ammortamento residuo di ciascuna singola attività immateriale che risulta rilevante per l'impresa nel suo complesso;***
- (c) ***per le attività immateriali acquisite tramite concessione governativa e inizialmente rilevate al fair value (valore equo) (vedere paragrafo 33):***
 - (i) ***il fair value (valore equo) inizialmente rilevato per queste attività;***
 - (ii) ***il valore contabile; e***
 - (iii) ***se esse sono iscritte facendo riferimento al trattamento contabile di riferimento o a quello alternativo consentito per le successive valutazioni;***
- (d) ***l'esistenza e i valori contabili delle attività immateriali il cui diritto di utilizzo è limitato e i valori contabili delle attività immateriali date in garanzia a fronte di passività; e***
- (e) ***l'importo degli impegni assunti per l'acquisizione di attività immateriali.***

112. Quando l'impresa descrive il fattore (fattori) che ha svolto un ruolo significativo nel determinare la vita utile di un'attività immateriale che è stata ammortizzata per più di venti anni, l'impresa considera la lista di fattori contenuti nel paragrafo 80.

N. 38

Attività immateriali iscritte in bilancio con il trattamento contabile alternativo consentito

113. ***Se le attività immateriali sono iscritte a valori rivalutati, devono essere evidenziate le seguenti informazioni:***

(a) ***per classe di attività immateriali:***

(i) ***la data effettiva della rivalutazione;***

(ii) ***il valore contabile delle attività immateriali rivalutate; e***

(iii) ***il valore contabile che sarebbe stato incluso nel bilancio se le attività immateriali rivalutate fossero state iscritte secondo le disposizioni del trattamento contabile di riferimento esposto nel paragrafo 63; e***

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

114. Può essere necessario aggregare le classi delle attività rivalutate in classi più ampie per finalità informative. Tuttavia, le classi non possono essere aggregate se ciò provoca una combinazione di una classe di attività immateriali che include gli importi valutati secondo il trattamento contabile di riferimento e quello alternativo consentito per le valutazioni successive.

Spese di ricerca e sviluppo

115. ***Il bilancio deve evidenziare gli importi complessivi delle spese di ricerca e sviluppo imputate a conto economico nel corso dell'esercizio.***

116. I costi per la ricerca e sviluppo comprendono tutte quelle spese che sono direttamente attribuibili ad attività di ricerca e sviluppo o che possono essere ripartite in base a un criterio ragionevole e coerente a tali attività (vedere paragrafi 54-55 per avere una guida sul tipo di spesa che deve essere inclusa al fine di soddisfare le disposizioni informative contenute nel paragrafo 115).

Informazioni aggiuntive

117. Si incoraggia, ma non si richiede, alle imprese di fornire le seguenti informazioni:

(a) una descrizione di tutte le attività immateriali totalmente ammortizzate che sono ancora in uso; e

(b) una breve descrizione delle attività immateriali significative controllate dall'impresa ma non rilevate come attività poiché non soddisfacevano le condizioni per la rilevazione nel presente Principio o perché sono state acquisite o generate prima che il Principio entrasse in vigore.

DISPOSIZIONI TRANSITORIE

118. ***Alla data in cui il Principio entra in vigore (o alla data di adozione, se precedente), questo deve essere applicato come disposto nei seguenti quadri sinottici. In tutte le circostanze, a eccezione di quelle descritte nei quadri sinottici che seguono, il presente Principio deve essere applicato retrospettivamente, a meno che non sia possibile fare altrimenti.***

119. I quadri sinottici di seguito riportati richiedono l'applicazione retrospettiva ogniqualvolta sia necessario eliminare una posta che non presenta più le condizioni necessarie per la rilevazione secondo le disposizioni del presente Principio o se una precedente valutazione di un'attività immateriale ha contraddetto i criteri contenuti nel presente Principio (per esempio, le attività immateriali che non sono mai state ammortizzate o che sono state rivalutate ma non facendo riferimento a un mercato attivo). In altre circostanze, l'applicazione prospettica delle disposizioni concernenti rilevazione e ammortamento è richiesta o, in alcuni casi, permessa.

120. *L'effetto dell'adozione del Principio alla data in cui entra in vigore (o alla data di applicazione, se precedente) deve essere rilevato secondo le disposizioni dello IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili, o come una rettifica degli utili portati a nuovo all'apertura dell'ultimo bilancio precedente (IAS 8, trattamento contabile di riferimento) o come rettifica dell'utile o perdita netta dell'esercizio in corso (IAS 8, trattamento contabile alternativo consentito).*
121. *Nel primo bilancio pubblicato adottando le disposizioni contenute nel presente Principio, l'impresa deve evidenziare le disposizioni transitorie adottate in quelle situazioni in cui il presente Principio offra più opzioni.*

Disposizioni transitorie — Rilevazione contabile

Circostanze	Disposizioni
1. Un elemento immateriale è stato rilevato come una attività distinta — sia descritto o no come attività immateriale — e alla data di entrata in vigore di questo Principio (o alla data di adozione di questo Principio, se precedente), l'elemento non soddisfa la definizione, o le condizioni poste per la rilevazione, di una attività immateriale.	
(a) L'elemento è stato acquistato in una aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione.	(i) Ridistribuire l'elemento all'avviamento positivo (avviamento negativo) derivante dalla medesima acquisizione; e (ii) Rettificare il valore dell'avviamento positivo (avviamento negativo) rilevato alla data di acquisizione retrospettivamente, come se l'elemento fosse sempre stato incluso nell'avviamento positivo (avviamento negativo) rilevato alla data di acquisizione. Per esempio, se l'avviamento fu rilevato come un'attività ed ammortizzato, si stimi l'ammortamento accumulato che sarebbe stato rilevato, qualora la posta fosse stata inclusa nell'avviamento rilevato alla data di acquisizione, e si rettifichi di conseguenza il valore contabile dell'avviamento.
(b) L'elemento non è stato acquisito in una aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione (per esempio, era stato acquistato separatamente o generato internamente).	Non rilevare più l'elemento come attività (eliminare la voce dallo stato patrimoniale).
2. Un elemento immateriale è stato rilevato come una attività distinta — sia descritto o no come attività immateriale — e alla data di entrata in vigore di questo Principio (o alla data di adozione di questo Principio, se precedente), l'elemento non soddisfa la definizione, o le condizioni poste per la rilevazione, di una attività immateriale.	
(a) L'attività è stata inizialmente rilevata al costo storico.	Classificare l'attività come un'attività immateriale. Si ritiene che il costo iniziale dell'attività sia stato adeguatamente rilevato. Vedere le disposizioni transitorie per le successive valutazioni e l'ammortamento in base alle situazioni 4 e 5 di cui in seguito.
(b) L'attività è stata rilevata inizialmente con un metodo diverso da quello del costo.	(i) Classificare l'attività come un'attività immateriale; e (ii) Stimare nuovamente il valore contabile dell'attività al costo (o all'ammontare rivalutato, dopo l'iniziale rilevazione la costo) meno l'ammortamento accumulato, determinato secondo le disposizioni del presente Principio.
	Se il costo dell'attività immateriale non può essere determinato, se non rilevare più l'attività come tale (eliminare l'attività dallo stato patrimoniale).

N. 38

3. Alla data in cui questo Principio entra in vigore (o alla data di adozione di questo Principio, se precedente), un elemento soddisfa la definizione, e le condizioni per la rilevazione, di una attività immateriale ma non è stato precedentemente rilevato come attività.
- | | | |
|-----|---|--|
| (a) | L'attività immateriale è stata acquistata in una aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione e costituisce parte dell'avviamento rilevato. | Si incoraggia, ma non si richiede, la rilevazione dell'attività immateriale. Se viene rilevata l'attività immateriale: |
| | | (i) determinare il valore contabile dell'attività al costo (o al valore rivalutato) meno l'ammortamento accumulato in base alle disposizioni del presente Principio; e |
| | | (ii) rettificare l'avviamento rilevato alla data di acquisizione retrospettivamente, come se l'attività immateriale non fosse mai stata inclusa nell'avviamento rilevato alla data dell'acquisizione. Ad esempio, se l'avviamento fu rilevato come attività ed ammortizzato, stimare l'effetto sull'ammortamento accumulato dell'avviamento derivante dal distinguere l'attività immateriale separatamente e rettificare conseguentemente il valore contabile dell'avviamento. |
| (b) | L'attività immateriale non è stata acquisita in una aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione (ad esempio, era acquistata separatamente o generata internamente). | L'attività immateriale non deve essere rilevata. |

Disposizioni transitorie — Ammortamento di una attività immateriale iscritta in bilancio con il trattamento contabile di riferimento

- | Circostanze | Disposizioni |
|---|---|
| 4. L'attività non è stata ammortizzata in precedenza o si ritiene che la quota di ammortamento sia pari a zero. | Rideterminare il valore contabile dell'attività come se l'ammortamento accumulato fosse sempre stato determinato in base alle disposizioni di questo Principio. |
| 5. L'attività è stata ammortizzata in precedenza. L'ammortamento accumulato determinato in relazione alle disposizioni contenute in questo Principio è differente rispetto a quello precedentemente calcolato (perché il periodo di ammortamento e/o il metodo d'ammortamento sono differenti). | Non rideterminare il valore contabile dell'attività immateriale per ogni differenza tra l'ammortamento accumulato in anni precedenti e quello calcolato in base alle disposizioni contenute in questo Principio. Ammortizzare ogni valore contabile dell'attività lungo il corso della sua vita utile residua determinata in base alle disposizioni contenute in questo Principio (cioè qualsiasi cambiamento è trattato come un cambiamento di stima contabile — vedere paragrafo 94). |

Disposizioni transitorie — Attività immateriali rivalutate

- | Circostanze | Disposizioni |
|--|---|
| 6. Un'attività immateriale è stata iscritta ad un importo rivalutato non determinato facendo riferimento ad un mercato attivo: | |
| (a) Esiste un mercato attivo per l'attivo. | L'attività deve essere rivalutata facendo riferimento a questo mercato attivo alla data di entrata in vigore del Principio (o alla data di applicazione di questo Principio, se precedente). |
| (b) Non esiste alcun mercato attivo per l'attività. | (i) Eliminare l'effetto di qualsiasi rivalutazione; e
(ii) determinare il valore contabile dell'attività al costo meno l'ammortamento accumulato, determinato in base alle disposizioni di questo Principio. |

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

122. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci con inizio dal 1° luglio 1999 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata. Se l'impresa applica il presente Principio ai bilanci con inizio prima del 1° luglio 1999, l'impresa deve:***
- (a) ***indicare tale fatto; e***
 - (b) ***adottare congiuntamente lo IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998), Aggregazioni di imprese e lo IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività.***
123. Il presente Principio sostituisce:
- (a) lo IAS 4, Contabilizzazione degli ammortamenti, con riguardo all'ammortamento (svalutazione) delle attività immateriali; e
 - (b) lo IAS 9, Costi di ricerca e sviluppo.

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 40**Investimenti immobiliari**

Il presente Principio contabile internazionale è stato approvato dal Board dello IASC nel marzo 2000 ed è entrato in vigore per i bilanci annuali degli esercizi con inizio dal 1° gennaio 2001 o da data successiva.

Il presente Principio sostituisce lo IAS 25, Contabilizzazione degli investimenti finanziari, con riferimento alla contabilizzazione degli investimenti immobiliari. Lo IAS 25 viene sostituito nel momento in cui il presente Principio entra in vigore.

Nel gennaio 2001, lo IAS 41, Agricoltura, ha modificato il paragrafo 3. Il testo così come modificato entra in vigore a partire dai bilanci annuali con inizio dal 1° gennaio 2003 o da data successiva.

INTRODUZIONE

1. Lo IAS 40 disciplina il trattamento contabile da riservare agli investimenti immobiliari e alle connesse disposizioni informative. Il Principio entra in vigore a partire dai bilanci annuali degli esercizi con inizio dal 1° gennaio 2001 o da data successiva. È incoraggiata un'applicazione anticipata.
2. Il Principio sostituisce le precedenti disposizioni contenute nello IAS 25, Contabilizzazione degli investimenti finanziari. Nello IAS 25, alle imprese era consentito di scegliere tra più trattamenti contabili per la contabilizzazione degli investimenti immobiliari (costo ammortizzato secondo quanto previsto dal trattamento contabile di riferimento dello IAS 16, Immobili, impianti e macchinari, rivalutazione con ammortamento secondo le disposizioni del trattamento contabile alternativo dello IAS 16, costo al netto delle perdite durevoli di valore in base a quanto contenuto nello IAS 25 o rivalutazione in conformità a quanto previsto dallo IAS 25). Lo IAS 25 perde efficacia all'entrata in vigore del presente Principio.
3. Un investimento immobiliare è definito come proprietà immobiliare (terreno o edificio o parte di un edificio — o entrambi) posseduto (dal proprietario o dal locatario tramite un contratto di leasing finanziario) al fine di percepire canoni di locazione o per l'apprezzamento del capitale investito o per entrambi i motivi, piuttosto che per:
 - (a) l'uso strumentale del bene per la produzione o la fornitura di beni o servizi o nell'amministrazione aziendale, o
 - (b) la vendita nel normale svolgimento dell'attività imprenditoriale.