

**Attività immateriali**

## SOMMARIO

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

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

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

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

E' incoraggiata una applicazione anticipata.

#### FINALITÀ

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

#### AMBITO DI APPLICAZIONE

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

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

## IAS 38

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

e

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

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

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

#### DEFINIZIONI

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

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

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

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

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

*L'attività è una risorsa:*

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

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

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

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

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

## IAS 38

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

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

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

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

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

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

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

**La vita utile è alternativamente:**

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

**o**

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

#### Attività immateriali

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

#### Identificabilità

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

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

#### Controllo

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

#### Benefici economici futuri

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

## RILEVAZIONE E VALUTAZIONE

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

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

e

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

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

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

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

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

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

e

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

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

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

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

*Acquisizioni distinte*

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



## IAS 38

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

*Attività acquisita come parte di un'aggregazione aziendale*

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

(a) soddisfa la definizione di attività;

e

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

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

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

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

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

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

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

e

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

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

## IAS 38

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

*Acquisizioni per mezzo di contributi pubblici*

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

*Permute di attività*

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

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

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

*Avviamento generato internamente*

**48. L'avviamento generato internamente non deve essere rilevato come un'attività.**

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

*Attività immateriali generate internamente*

51. Talvolta, è difficile valutare se un'attività immateriale generata internamente abbia le caratteristiche richieste per essere rilevata a causa di problemi nel:

(a) identificare se e quando vi sia un'attività identificabile che genererà benefici economici futuri attesi;

e

(b) determinare il costo dell'attività in modo attendibile. In alcune circostanze, il costo per generare internamente un'attività immateriale non può essere distinto dal costo per mantenere o migliorare l'avviamento generato internamente dall'entità o dal costo delle operazioni di gestione ricorrenti.

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

52. Per valutare se un'attività immateriale generata internamente soddisfa le condizioni necessarie per essere rilevata in bilancio, l'entità classifica il processo di formazione dell'attività in:

(a) una fase di ricerca;

e

(b) una fase di sviluppo.

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

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

## IAS 38

## Fase di ricerca

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

## Fase di sviluppo

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

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

#### Costo di un'attività immateriale generata internamente

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

## IAS 38

(c) imposte per registrare un diritto legale;

e

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

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

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

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

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

e

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

#### Esempio illustrativo del paragrafo 65

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

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

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

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

#### RILEVAZIONE DI UN COSTO

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

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

o

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

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

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

*Costi sostenuti in passato che non devono essere rilevati come attività*

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

#### VALUTAZIONE DOPO LA RILEVAZIONE INIZIALE

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

*Modello del costo*

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

*Modello della rideterminazione del valore*

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



## IAS 38

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

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

#### VITA UTILE

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

## IAS 38

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

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

## ATTIVITÀ IMMATERIALI CON VITA UTILE FINITA

*Periodo e metodo di ammortamento*

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

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

Valore residuo

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

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

**o**

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

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

**e**

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

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

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

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

Revisione del periodo e del metodo di ammortamento

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

## IAS 38

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

## ATTIVITÀ IMMATERIALI CON VITA UTILE INDEFINITA

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

*Revisione della stima della vita utile*

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

## RECUPERABILITÀ DEL VALORE CONTABILE – PERDITE PER RIDUZIONE DUREVOLE DI VALORE

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

## CESSAZIONI E DISMISSIONI

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

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

#### INFORMAZIONI INTEGRATIVE

##### Generale

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

## IAS 38

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

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

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

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

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

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

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

122. *Un'entità deve inoltre indicare:*

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

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

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

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

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

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



## IAS 38

*Spese di ricerca e sviluppo*

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

*Informazioni aggiuntive*

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

**DISPOSIZIONI TRANSITORIE E DATA DI ENTRATA IN VIGORE**

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

*Permuta di attività similari*

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

Applicazione anticipata

IAS 38

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

**SOSTITUZIONE DELLO IAS 38 (EMESSO NEL 1998)**

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