

Introduzione agli IPSAS

Seminario n. 3: IPSAS 9, IPSAS 23 e IPSAS 31

intellera
consulting

Roma, 04 febbraio 2022



Agenda

Introduzione agli IPSAS – Seminario n. 3: IPSAS 9, IPSAS 23 e IPSAS 31

Pagina

3.1 Focus: IPSAS 9 - Revenue from exchange transactions	3
3.2 Focus: IPSAS 23 - Revenue from non-exchange transactions (taxes and transfers)	14
3.3 Focus: IPSAS 31 - Intangible Assets	31
Q&A	





IPSAS 9

Revenue from exchange transactions

intellera
consulting

Roma, 04 febbraio 2022



3.1 Focus: IPSAS 9 – Revenue from exchange transactions

Finalità

Lo standard definisce il trattamento contabile dei ricavi (**derivanti da operazioni di scambio**).

Il problema principale nella contabilizzazione dei ricavi è determinare il **momento della rilevazione**.

I ricavi sono **rilevati** quando è probabile che i futuri benefici economici o il potenziale di servizio fluiranno all'amministrazione e tali benefici possono essere valutati attendibilmente.

Ambito di applicazione

I ricavi possono emergere nelle seguenti **operazioni**:

- prestazione di servizi;
- vendita di beni;
- utilizzo da parte di altri di attività dell'amministrazione che producono interassi, *royalty*, dividendi o remunerazioni similari.

Lo standard **non si applica** ad alcune tipologie di ricavi, tra cui:

- contratti di locazione;
- plusvalenze da alienazione di immobilizzazioni materiali;
- incrementi nel *fair value* di attività e passività finanziarie o plusvalenze derivanti dalla loro alienazione.



3.1 Focus: IPSAS 9 – Revenue from exchange transactions

Definizioni (1/2)

- “Revenue is the **gross inflow** of economic benefits or service potential during the reporting period when those inflows result in an **increase in net assets/equity**, other than increases relating to contributions from owners” (IPSAS 9, par. 11).
- “**Increases in the net financial position** of the entity, other than increases arising from ownership contributions [...]” (IPSASB Conceptual Framework, par. 29).

Le **operazioni di scambio** sono transazioni in cui un'amministrazione riceve attività o servizi, o ottiene l'estinzione di passività, e direttamente dà in cambio un valore approssimativamente uguale (principalmente sotto forma di denaro, beni, servizi, o uso di attività) a un soggetto terzo.



I ricavi comprendono solo gli afflussi lordi di **benefici economici o potenziale di servizio** ricevuti e ricevibili dall'amministrazione **per proprio conto**. Pertanto, gli importi riscossi come agente di un'altra amministrazione o per conto di terzi non sono considerati ricavi.



3.1 Focus: IPSAS 9 – Revenue from exchange transactions

Definizioni (2/2)

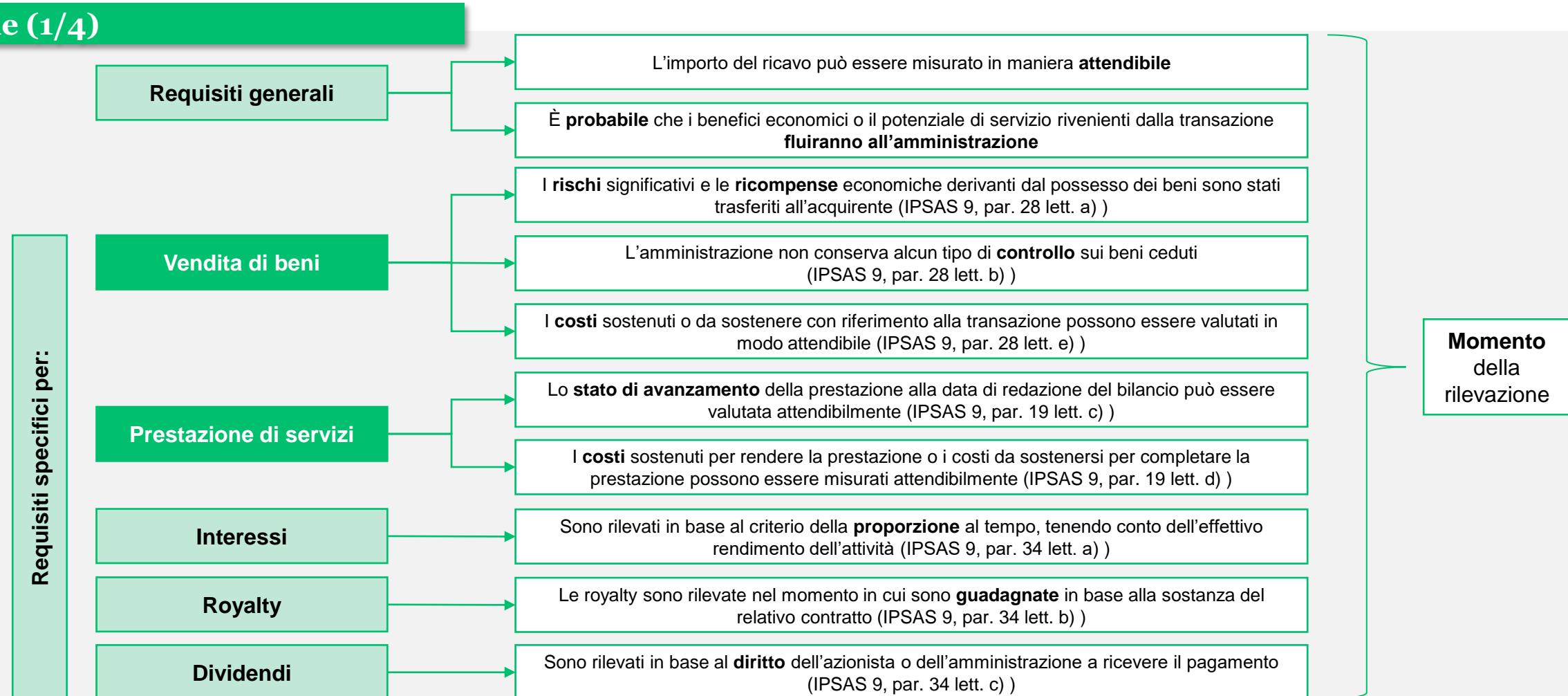
Le **operazioni di scambio** si distinguono tipicamente in:

	Prestazione di servizi	Vendita di beni
Definizione	Consiste principalmente nell'esecuzione, da parte dell'amministrazione, di una prestazione concordata con l'utente in un periodo di tempo definito.	Vendita di beni prodotti o acquistati per la rivendita da parte dell'amministrazione.
Esempi	Fornitura di alloggio sociale dietro pagamento di canone di locazione per un periodo di 10 anni.	Farmacia comunale.



3.1 Focus: IPSAS 9 – Revenue from exchange transactions

Rilevazione (1/4)



3.1 Focus: IPSAS 9 – Revenue from exchange transactions

Rilevazione (2/4)

Vendita di beni

I ricavi derivanti dalla **vendita di beni** sono rilevati solo quando:

- l'amministrazione ha trasferito all'acquirente i **rischi significativi** e le **ricompense** derivanti dal possesso dei beni;
- l'amministrazione non mantiene alcun tipo di **controllo** sui beni ceduti;
- è **probabile** che i benefici economici o il potenziale di servizio **fluiscano all'amministrazione**;
- l'ammontare dei ricavi e dei costi sostenuti o da sostenere può essere valutato con **attendibilità**.

I criteri di rilevazione dei ricavi sono applicati **separatamente per ogni transazione**.

In alcune circostanze la **sostanza della transazione** indica che essa include **ricavi rilevabili separatamente** in quanto il bene scambiato si sostanzia di più componenti (facendo riferimento al loro *fair value*).

Un esempio si ha quando il prezzo di un prodotto include un importo identificabile per la successiva assistenza, tale importo è differito e rilevato come ricavo nel periodo in cui il servizio viene erogato.



3.1 Focus: IPSAS 9 – Revenue from exchange transactions

Rilevazione (3/4)

Prestazione di servizi

Quando il risultato di una transazione che prevede la **prestazione di servizi** può essere stimato con attendibilità, i **ricavi** associati alla transazione sono rilevati tenendo conto dello **stadio di completamento della prestazione** alla data di riferimento del bilancio.

Il risultato di una transazione può essere valutato attendibilmente quando:

- è probabile che i **benefici economici** o il **potenziale di servizio** associati alla transazione **affluiscano all'ente**; e
- possono essere **valutati attendibilmente**:
 - l'ammontare dei ricavi;
 - lo stadio di completamento della prestazione alla data di riferimento del bilancio;
 - i costi sostenuti per la transazione;
 - i costi di completamento.

Esiste una varietà di metodi per determinare lo **stadio di completamento** di una prestazione, tra cui:

- la verifica del **lavoro svolto**;
- il calcolo dei **servizi prestati** come percentuale del totale dei servizi da fornire;
- il costo già sostenuto rispetto ai costi totali della prestazione.

Quando il risultato di un'operazione non può essere valutato in modo attendibile, i ricavi sono rilevati solo nella misura dei **costi rilevati che sono recuperabili**.



3.1 Focus: IPSAS 9 – Revenue from exchange transactions

Rilevazione (4/4)

Analogamente ai ricavi dalla vendita di beni e alla prestazione di servizi, anche i ricavi derivanti dall'utilizzo di **attività di altri soggetti**, inclusi:

- **interessi**
- **royalty**
- **dividendi**

sono **rilevati** quando è probabile che i benefici economici o il potenziale di servizio associato alla transazione fluiranno all'amministrazione e l'importo del ricavo può essere valutato in modo **attendibile**.

Tuttavia, per essere rilevati come ricavi essi devono soddisfare **specifici requisiti**:

- gli **interessi** sono rilevati in **proporzione** ad un arco temporale che tenga conto dell'effettivo **rendimento** dell'attività;
- le **royalty** sono rilevate nel momento in cui sono **guadagnate** in base a quanto previsto dal relativo contratto;
- i **dividendi** (o i loro equivalenti) sono rilevati quando è **stabilito** il diritto degli azionisti o dell'amministrazione a riceverli.



3.1 Focus: IPSAS 9 – Revenue from exchange transactions

Valutazione

I ricavi sono valutati al ***fair value*** del corrispettivo ricevuto, o da ricevere, tenendo conto dell'importo di eventuali sconti commerciali e riduzioni di volume concessi dall'amministrazione.

Quando l'incasso di denaro è differito



fair value
del corrispettivo

importo nominale del credito
in denaro



Ciò rappresenta un accordo di finanziamento, e l'importo del ricavo (così come quello del credito corrispondente) è determinato attualizzando tutti i futuri incassi utilizzando un **tasso di interesse figurativo**.

La **differenza tra il *fair value* e l'importo nominale** del corrispettivo è rilevato come un ricavo derivante da **interessi** (cfr. IPSAS 9, par. 33 e 34).



3.1 Focus: IPSAS 9 – Revenue from exchange transactions

Informazioni integrative

Le informazioni integrative chiave includono:

- le **pratiche contabili adottate**, compresi i metodi applicati per determinare lo stadio di completamento dei servizi resi;
- l'ammontare di **ciascuna categoria** significativa di ricavi, suddivisa tra:
 - prestazione di servizi
 - vendita di beni
 - interessi
 - royalty
 - dividendi (o distribuzioni simili)
- l'ammontare dei **ricavi derivanti dallo scambio di beni** o dalla **prestazione di servizi** in ciascuna categoria significativa di ricavi.



3.1 Focus: IPSAS 9 – Revenue from exchange transactions

Esempi

- **Tariffa di installazione**

I costi di installazione sono rilevati come ricavi tenendo conto della fase di completamento dell'installazione, a meno che non siano accessori alla vendita di un prodotto, nel cui caso sono rilevati nel momento in cui il prodotto stesso viene venduto. (IG 9)

- **Locazione**

Un'amministrazione concede in locazione un immobile a partire dal 1/10/N con pagamento semestrale posticipato, previsto per l'1/03/N+1. L'amministrazione dunque al 31/12/N rileva un rateo attivo per i primi 3 mesi in cui il servizio di locazione viene reso.

- **Vendite a intermediari per la rivendita come distributori, rivenditori o simili**

I ricavi di tali vendite sono generalmente rilevati quando sono trasferiti i rischi e i benefici connessi alla proprietà. Tuttavia, quando l'acquirente agisce sostanzialmente come un rappresentante, la vendita viene trattata come una vendita in conto terzi. (IG 23)





IPSAS 23

Revenue from non-exchange transactions (taxes and transfers)

intellera
consulting

Roma, 04 febbraio 2022



3.2 Focus: IPSAS 23 – Revenue from non-exchange transactions

Finalità

Lo standard definisce i requisiti per la contabilizzazione dei proventi (**operazioni non di scambio**).

Ambito di applicazione

Non rientrano nell'oggetto dello standard i ricavi derivanti da operazioni non di scambio che danno origine a aggregazioni o disaggregazioni di amministrazioni pubbliche (*entity combination*).



3.2 Focus: IPSAS 23 – Revenue from non-exchange transactions

Definizione (1/2)

I proventi rappresentano flussi lordi di **benefici economici o di potenziale di servizio**, ricevuti o da ricevere, che costituiscono **incrementi del patrimonio netto**, diversi da quelli derivanti da conferimenti di mezzi propri.

I proventi differiscono dai ricavi in quanto derivano da **operazioni non di scambio**.

Le operazioni non di scambio sono transazioni in cui un'amministrazione riceve attività o servizi, o ottiene l'estinzione di passività **senza restituire direttamente un valore approssimativamente equivalente in cambio**, o fornisce valore a un soggetto terzo senza ricevere direttamente un valore approssimativamente equivalente in cambio.

Alcune transazioni si sostanziano di una componente **di scambio** e di una componente **non di scambio**. In tali casi:

- l'amministrazione dovrebbe **separare** la componente di scambio dalla componente non di scambio;
- ciascuna componente dovrebbe essere contabilizzata utilizzando lo specifico **criterio di rilevazione**.

La **discrezionalità tecnica** è applicata nel determinare se un'operazione ha componenti di scambio e non di scambio identificabili.

! Analogamente ai ricavi, i proventi comprendono solo i flussi lordi di **benefici economici o potenziale di servizio** ricevuti e ricevibili dall'amministrazione per proprio conto. Pertanto, gli importi riscossi come agente di un'altra amministrazione o per conto di terzi non sono considerati proventi.



3.2 Focus: IPSAS 23 – Revenue from non-exchange transactions

Definizione (2/2)

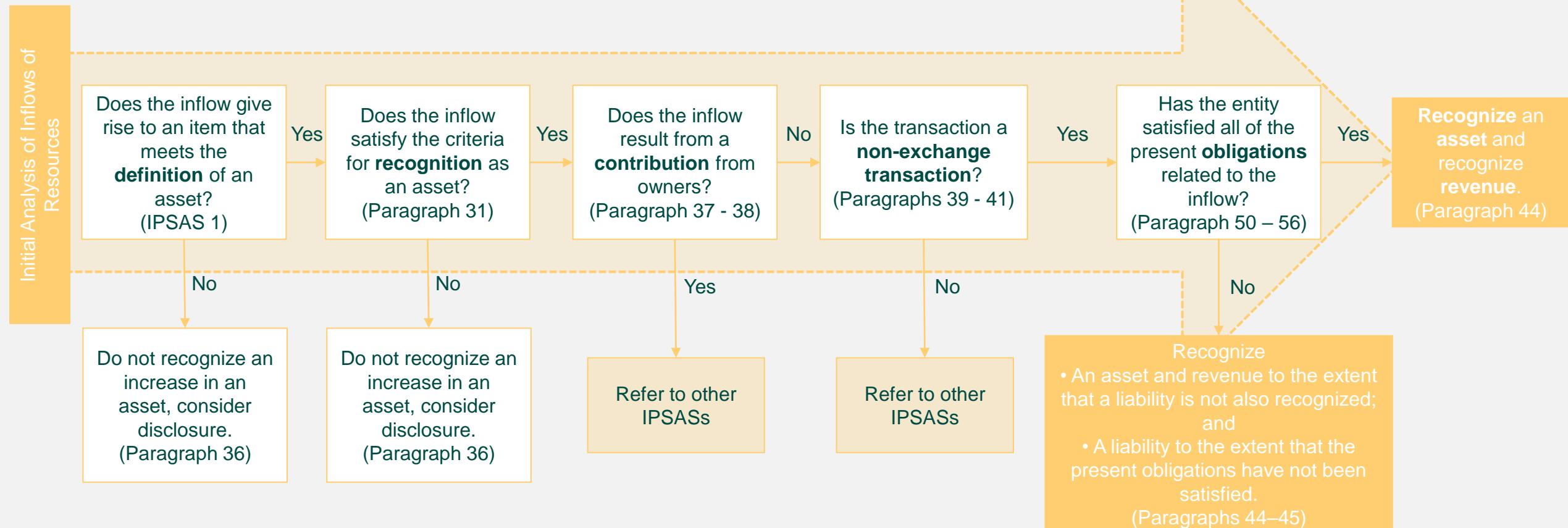
Le principali tipologie di proventi sono le **tributi (taxes)** e i **trasferimenti (transfers)**.

	Tributi (taxes)	Trasferimenti (transfers)
Descrizione	I tributi sono proventi corrisposti o da corrispondersi obbligatoriamente alle amministrazioni pubbliche in base a leggi o regolamenti. Non includono le multe e altre sanzioni.	I trasferimenti sono tutti i proventi diversi dai tributi.
Esempi	Imposte sul reddito delle persone e delle società, imposte sul valore aggiunto, imposte immobiliari, dazi doganali, etc.	Contributi e sovvenzioni in denaro da parte di altri soggetti, lasciti, donazioni, etc.



3.2 Focus: IPSAS 23 – Revenue from non-exchange transactions

Rilevazione (1/4)



3.2 Focus: IPSAS 23 – Revenue from non-exchange transactions

Rilevazione (2/4)

Rilevazione delle attività

Le attività sono **risorse controllate** da un'amministrazione come risultato di eventi passati, e dalle quali ci si aspetta che i relativi benefici economici futuri o il potenziale di servizio affluiscano all'amministrazione.

Un afflusso di risorse da una transazione non di scambio (diversa dalla fornitura di servizi in natura), che soddisfa la definizione di attività è rilevato come un'attività quando, e **solo quando**:

- è **probabile** che i futuri benefici economici o il potenziale di servizio associati all'attività **affluiscano all'amministrazione**;
- il **fair value** dell'attività può essere **attendibilmente valutato**.

La capacità di escludere o regolare l'**accesso** di altri ai benefici di un bene è un elemento essenziale del **controllo** sul bene. L'evento passato che dà origine al controllo dell'attività potrebbe essere:

- un acquisto;
- un evento imponibile; o
- un trasferimento.



3.2 Focus: IPSAS 23 – Revenue from non-exchange transactions

Rilevazione (3/4)

Rilevazione delle passività

“An inflow of resources from a non-exchange transaction recognized as an asset shall be recognized as revenue, except to the extent that a liability is also recognized in respect of the same inflow” (IPSAS 23, par. 44)

Un'**obbligazione attuale** derivante da una **operazione non di scambio** che soddisfa la definizione di passività è rilevata come una **passività** quando, e solo quando:

- è probabile che per estinguere l'obbligazione sia necessario l'impiego di risorse che includa futuri benefici economici o un potenziale di servizi; e
- è possibile effettuare una stima attendibile dell'ammontare dell'obbligazione.



3.2 Focus: IPSAS 23 – Revenue from non-exchange transactions

Rilevazione (4/4)

Clausole

Le **clausole** (*stipulations*) **sulle attività trasferite** sono condizioni (legali o contrattuali) imposte sull'uso di un'attività trasferita da una parte esterna. Le clausole si distinguono condizioni o restrizioni:

- le **condizioni** richiedono la restituzione dell'attività trasferita o di futuri benefici economici/potenziale di servizio al trasferente nel caso in cui siano violate;
- le **restrizioni** non richiedono che l'attività trasferita, o altro beneficio economico futuro/potenziale di servizio, sia restituito al trasferente se il destinatario viola la restrizione.

Le **condizioni** sulle attività trasferite danno luogo alla rilevazione di una passività fino a quando non sono soddisfatte (fino ad allora, il destinatario ha un'obbligazione di risultato). Le **restrizioni** sulle attività trasferite non producono lo stesso effetto. Ogni volta, deve essere considerata la sostanza dell'accordo.



3.2 Focus: IPSAS 23 – Revenue from non-exchange transactions

Valutazione

I **proventi da operazioni non di scambio** sono valutati in misura corrispondente all'**incremento di Patrimonio Netto** rilevato dall'amministrazione.

Un'attività acquisita attraverso un'operazione non di scambio è valutata al suo **fair value** alla data di acquisizione e rilevata a fronte di un provento di pari importo, a meno che non sia necessario rilevare una passività.

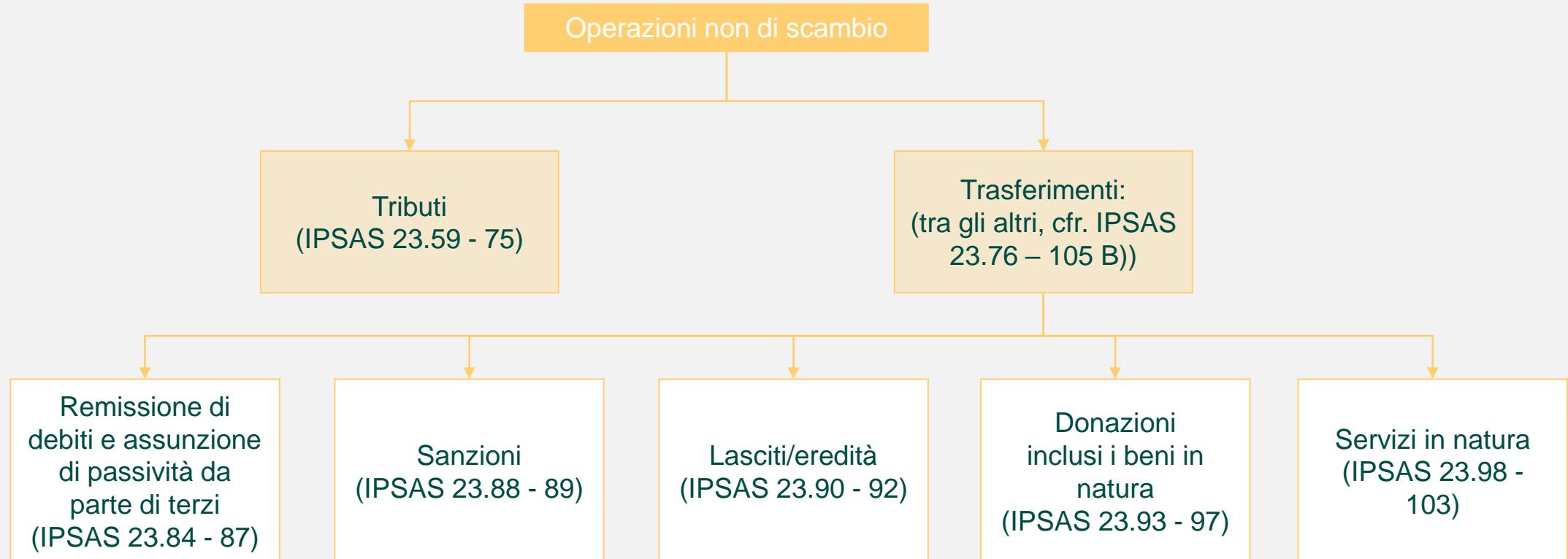
La **passività** è valutata come la migliore stima dell'importo richiesto per estinguere l'obbligazione attuale alla data di riferimento del bilancio. È l'eventuale incremento del Patrimonio Netto che viene contabilizzato come provento.

È solo l'eventuale **incremento del Patrimonio Netto** che viene contabilizzato come provento.



3.2 Focus: IPSAS 23 – Revenue from non-exchange transactions

Applicazione dei criteri di rilevazione e di valutazione (1/6)



3.2 Focus: IPSAS 23 – Revenue from non-exchange transactions

Applicazione dei criteri di rilevazione e di valutazione (2/6)

Tributi (Taxes)

Un'attività relativa ai tributi viene rilevata insieme a un provento di pari importo quando si verifica l'**evento imponibile**. L'amministrazione che redige il bilancio analizza le leggi tributarie per determinare quale sia l'evento imponibile per ogni tipologia di tributo. A meno che non venga diversamente specificato dalle norme, è **probabile** che, per le seguenti tipologie di tributo, l'evento imponibile sia:

Tipologia	Evento imponibile
Imposta sul reddito	Guadagno di reddito imponibile durante il periodo di tassazione.
Imposta sul valore aggiunto	Svolgimento di un'attività oggetto di imposizione durante il periodo d'imposta.
Tassa su beni e servizi	Acquisto o vendita di beni o servizi oggetto di imposizione durante il periodo d'imposta.
Dazio doganale	Movimentazione di beni e servizi oggetto di imposizione attraverso il confine doganale.
Imposta di successione	Decesso di una persona detentrice di proprietà tassabile.
Tassa sulla proprietà	Decorrenza della data di riscossione dell'imposta o del periodo per il quale l'imposta viene riscossa, se la tassa è imposta su base periodica.

Esempio: *Income Tax*

Un'amministrazione controlla la risorsa (il credito per l'imposta sul reddito) quando si verifica l'**evento tassabile** (se non diversamente previsto dalla giurisdizione del singolo paese), che corrisponde al guadagno di un reddito misurabile da parte dei contribuenti. Alla fine dell'esercizio, l'amministrazione rileva le attività ed i proventi relativi all'imposta sul reddito personale sulla base del reddito percepito dal contribuente nella misura in cui questo è misurabile.

(IPSAS 23, par. 65)



3.2 Focus: IPSAS 23 – Revenue from non-exchange transactions

Applicazione dei criteri di rilevazione e di valutazione (3/6)

Le **attività derivanti da tributi e da trasferimenti** sono misurate al loro ***fair value***, cioè alla migliore stima dell'afflusso di risorse all'amministrazione.

Giungere alla migliore stima possibile non è sempre facile. Per esempio, per misurare il gettito dell'**imposta sul reddito delle persone fisiche**, possono essere necessari **modelli statistici** che utilizzano stime macroeconomiche, dato che le dichiarazioni dei redditi vengono presentate solo l'anno successivo al periodo di imposizione. Ciò può richiedere la presentazione di informazioni integrative sull'incertezza della stima dei proventi iscritti in bilancio. Le revisioni delle stime sono effettuate conformemente a IPSAS 3 «*Accounting policies, changes in accounting estimates and errors*».

In alcuni casi, fare una **stima attendibile** potrebbe **non essere possibile** (e.g. perché la base imponibile è volatile o non sono disponibili dati affidabili per effettuare la stima). In tali casi, l'attività è rilevata solo allorquando siano soddisfatti i criteri per la rilevazione di un'attività.



3.2 Focus: IPSAS 23 – Revenue from non-exchange transactions

Applicazione dei criteri di rilevazione e di valutazione (4/6)

Trasferimenti

Un'attività relativa ai trasferimenti è rilevata quando le risorse trasferite soddisfano la definizione e i criteri di rilevazione di un'attività.

Tipologia di trasferimento	Evento significativo per la rilevazione
Contributo	Ricezione del contributo o decisione esecutiva/diritto a riceverlo
Sovvenzione	Ricezione della sovvenzione o diritto esecutivo a riceverla
Sanzione	Violazione della legge o del regolamento che dà origine alla sanzione
Lascito testamentario	Decesso del testatore
Donazioni (inclusi i beni in natura)	Ricezione della donazione e trasferimento del titolo legale. Per i beni in natura, ricevimento dei beni o accordo vincolante per riceverli.

I proventi derivanti dai trasferimenti sono rilevati quando c'è un **incremento del Patrimonio Netto**. Questo accade quando non viene rilevata alcuna passività in relazione al trasferimento, o quando la passività che era stata rilevata viene eliminata in quanto l'ente adempie alla sua obbligazione di prestazione.



3.2 Focus: IPSAS 23 – Revenue from non-exchange transactions

Applicazione dei criteri di rilevazione e di valutazione (5/6)

Le **sanzioni**, i **lasciti** e le **donazioni** sono rilevati come proventi nel momento in cui viene riconosciuta l'attività relativa al trasferimento, perché sono normalmente liberi da vincoli.

Allo stesso modo, la **cancellazione del debito** è rilevata come provento al valore contabile del debito cancellato quando la passività precedentemente rilevata è estinta.

In assenza di uno specifico obbligo di prestazione, i **beni in natura** dovrebbero essere rilevati come **proventi** e valutati al **fair value** del bene ricevuto alla data di ricezione.

I **servizi in natura** sono servizi forniti da individui ad amministrazioni pubbliche in una operazione senza scambio:

- un'amministrazione può, ma non è tenuta a farlo, rilevare i servizi in natura nel suo bilancio;
- se l'amministrazione sceglie (scelta di politica contabile) di farlo, rileva un provento e una spesa corrispondente al **fair value** del servizio ricevuto durante l'esercizio in cui il servizio è stato ricevuto.



3.2 Focus: IPSAS 23 – Revenue from non-exchange transactions

Applicazione dei criteri di rilevazione e di valutazione (6/6)

Le **organizzazioni pubbliche internazionali** sono spesso destinate a ricevere **servizi in natura**. Possono ricevere:

- assistenza tecnica gratuita dai governi;
- aiuto da volontari;
- spazi gratuiti per gli uffici, etc.

L'IPSAS permette ma **non richiede** il riconoscimento di questi servizi perché, tipicamente, sorgono una serie di problemi di applicazione pratica. Infatti, dato che questi servizi possono essere offerti occasionalmente o anche informalmente si potrebbero riscontrare le seguenti **criticità**:

- potrebbero non esistere contratti o accordi formali;
- potrebbe essere difficile identificare tutti i servizi ricevuti e valutare il loro *fair value*.



3.2 Focus: IPSAS 23 – Revenue from non-exchange transactions

Informazioni integrative

Le seguenti **informazioni integrative** dovrebbero essere riportate:

- ammontare dei proventi da operazioni non di scambio **per classi principali**, mostrando separatamente i tributi (suddivisi in classi principali) e i trasferimenti (suddivisi in classi principali);
- importo dei **crediti** rilevati in relazione ai proventi da operazioni non di scambio ;
- importo delle **passività** rilevate con riferimento a:
 - attività trasferite soggette a condizioni; e
 - prestiti agevolati che sono soggetti a condizioni sulle attività trasferite;
- importo delle **attività** rilevate che sono **soggette a restrizioni**, e la natura di tali restrizioni;
- esistenza e importi di qualsiasi **incasso anticipato** in relazione a operazioni non di scambio; e
- ammontare di qualsiasi **passività rimessa**.



3.2 Focus: IPSAS 23 – Revenue from non-exchange transactions

Esempi

- **Sanzione amministrativa**

Un'azienda è tenuta a pagare una multa (e.g. per aver inquinato un fiume). L'amministrazione che redige il bilancio è tenuta a rilevare il credito ed il provento nel *reporting period* in cui viene imposta la sanzione.

- **Trasferimento soggetto a restrizioni**

Un'amministrazione centrale opera un trasferimento di un terreno a favore di un'Università ai fini della costruzione di un campus universitario. L'accordo prevede che venga costruito un campus, ma non prevede che il terreno venga restituito nel caso in cui questo non venga edificato. L'Università rileva il terreno come un'attività dello Stato Patrimoniale dell'esercizio in cui ottiene il controllo del terreno, che peraltro va rilevato sulla base del suo *fair value* come da IPSAS 17. Si ha la corrispondente rilevazione di un provento.



IPSAS 31

Intangible assets

intellera
consulting

Roma, 04 febbraio 2022



3.3 Focus: IPSAS 31 – Intangible assets

Definizione

Un'attività immateriale è un'attività non monetaria **identificabile**, senza sostanza fisica.

Le attività immateriali possono essere **acquisite da terzi o generate internamente**.

Esempi

- software;
- marchi;
- licenze;
- costi di sviluppo (e.g. il costo per sviluppare un sistema ERP o una certa tecnologia).

Ambito di applicazione

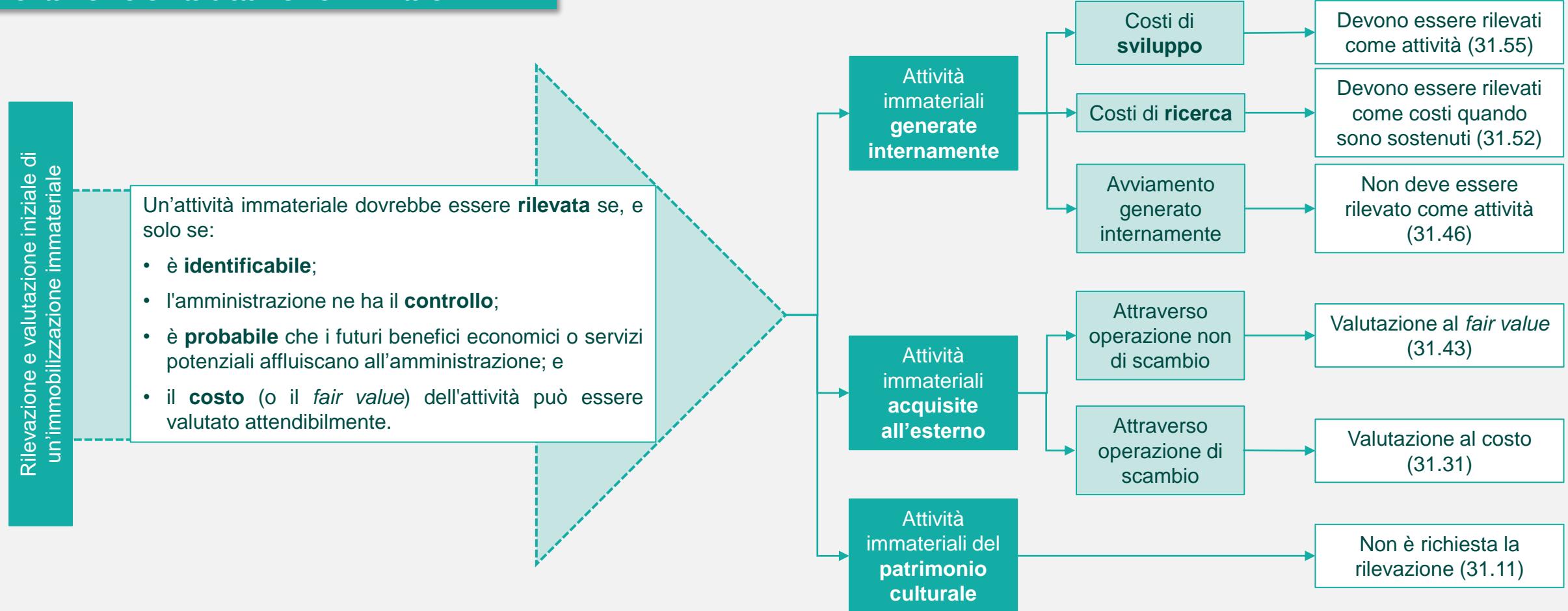
Sono **esclusi** dall'ambito di applicazione:

- attività immateriali che ricadono nello scope di un altro standard;
- attività immateriali non correnti classificate come possedute per la vendita;
- poteri e diritti conferiti da una legge, una costituzione o mezzi equivalenti;
- attività fiscali differite.



3.3 Focus: IPSAS 31 – Intangible assets

Rilevazione e valutazione iniziale



3.3 Focus: IPSAS 31 – Intangible assets

Rilevazione e valutazione iniziale (1/5)

Un elemento immateriale dovrebbe essere rilevato come un'**attività immateriale** se, e solo se, tutti i seguenti **criteri** sono soddisfatti:

- è **identificabile**;
- l'amministrazione ne ha il controllo, cioè ha il potere di ottenere i futuri benefici economici o il potenziale di servizio derivanti dall'attività o di limitare l'accesso di altri a tali benefici o al potenziale di servizio;
- è probabile che i futuri benefici economici o servizi potenziali affluiscano all'amministrazione; e
- il costo (o il *fair value*) dell'attività può essere valutato attendibilmente.

Identificabilità

Un'immobilizzazione immateriale è **identificabile** se:

- a) è **separabile**, ossia è possibile scorporarla dal patrimonio dell'amministrazione che redige il bilancio e venderla, darla in licenza, locarla o scambiarla, singolarmente o unitamente a un contratto, a un'attività o una passività identificabile ad essa correlati, indipendentemente dal fatto che l'amministrazione intenda effettivamente procedere in tal senso; o
- b) si **origina da accordi vincolanti** che attribuiscono diritti contrattuali o altri diritti giuridicamente rilevanti, indipendentemente dal fatto che tali diritti siano trasferibili o scorporabili dall'amministrazione che redige il bilancio, ovvero separabili da altri suoi diritti e obbligazioni.



3.3 Focus: IPSAS 31 – Intangible assets

Rilevazione e valutazione iniziale (2/5)

Un'immobilizzazione immateriale deve essere inizialmente valutata:

- al **costo**;
- al ***fair value*** (alla data di acquisizione) quando è acquisita attraverso un'operazione **non di scambio**.

Immobilizzazioni immateriali acquisite separatamente

Per le immobilizzazioni immateriali acquisite separatamente, il criterio di rilevazione basato sulla probabilità dei benefici economici o del potenziale di servizio attesi si ritiene sempre soddisfatto.

Il **costo** di un'immobilizzazione immateriale acquisita separatamente include:

- a) il suo **prezzo di acquisto**, inclusi eventuali dazi all'importazione e oneri fiscali di acquisto non recuperabili, al netto di sconti commerciali e abbuoni; e
- b) qualsiasi **costo direttamente attribuibile** all'immobilizzazione e sostenuto per predisporre la stessa per l'utilizzo cui è destinata.

La rilevazione dei costi nel valore contabile dell'immobilizzazione cessa quando questa è in grado di operare secondo i programmi dell'amministrazione.

Immobilizzazioni immateriali acquisite mediante un'operazione non di scambio

Il costo di un'immobilizzazione immateriale acquisita mediante un'operazione non di scambio è dato dal suo ***fair value*** alla data di acquisizione.



3.3 Focus: IPSAS 31 – Intangible assets

Rilevazione e valutazione iniziale (3/5)

Immobilizzazioni immateriali generate internamente

Per valutare se un'immobilizzazione immateriale generata internamente soddisfi le condizioni per la rilevazione iniziale, il processo che conduce alla sua generazione viene diviso in:

- a) fase di **ricerca**;
- b) fase di **sviluppo**.

Si fa riferimento alla fase di ricerca e alla fase di sviluppo di qualsiasi **progetto interno** finalizzato alla generazione di una o più immobilizzazioni immateriali (inclusi i progetti di ricerca scientifica e sviluppo di nuovi prodotti, servizi o processi in senso proprio).

Può essere difficile identificare il **punto di separazione** che distingue la fase di **ricerca** dalla fase di **sviluppo** di un progetto sviluppato internamente. Le procedure (per esempio i *timesheet* per ripartire il tempo impiegato dal personale su diversi progetti), i flussi di informazioni, nonché i controlli interni e i **sistemi contabili** possono dover essere adattati per raccogliere informazioni sui costi sostenuti in ogni fase.



3.3 Focus: IPSAS 31 – Intangible assets

Rilevazione e valutazione iniziale (4/5)

Fase di ricerca

Non è dimostrabile l'esistenza un'immobilizzazione immateriale capace di generare probabili benefici economici futuri o un probabile potenziale di servizio. I costi della fase di ricerca devono essere rilevati come **costi dell'esercizio** nel quale sono sostenuti.

Fase di sviluppo

I costi di sviluppo devono soddisfare i seguenti criteri per essere ammissibili alla **capitalizzazione**:

- **fattibilità tecnica** del completamento di un'attività immateriale in modo che essa sia disponibile per l'utilizzo e la vendita;
- intenzione di **completare** l'asset al fine di usarlo o venderlo;
- **capacità** di vendere o utilizzare l'asset;
- **modalità** con cui l'attività genererà probabili benefici economici futuri o potenziale di servizio;
- disponibilità di **adeguate risorse** tecniche, finanziarie o di altro tipo per completare lo sviluppo e per utilizzare o vendere l'attività;
- capacità di **valutare il costo** dell'attività in modo attendibile durante il suo sviluppo.

- Quando i costi di sviluppo sono capitalizzati è fondamentale **conservare gli elementi utilizzati per dimostrare** che i criteri di cui sopra sono soddisfatti.
- La **capacità di vendere** l'attività può, tra l'altro, essere dimostrata dall'esistenza di un mercato per il prodotto dell'attività immateriale, mentre la **capacità di utilizzarla** internamente può essere dimostrata dalla sua utilità per l'amministrazione.
- Non sono iscrivibili in bilancio quelle risorse immateriali i cui **costi di sviluppo non siano distinguibili** dai generali costi di gestione dell'amministrazione che redige il bilancio (e.g. marchi, testate giornistiche, diritti di editoria, anagrafiche degli utenti di un servizio etc.)



3.3 Focus: IPSAS 31 – Intangible assets

Rilevazione e valutazione iniziale (5/5)

Costo

Il costo di un'**immobilizzazione immateriale generata internamente** comprende tutti i costi ad essa direttamente imputabili, necessari per creare, produrre e predisporre l'immobilizzazione fino a che questa sia in grado di operare secondo i programmi dell'amministrazione.

È vietata la successiva capitalizzazione di costi precedentemente imputati al conto economico.

I **costi sostenuti per una risorsa immateriale** devono essere rilevati come **costi dell'esercizio** nel quale sono sostenuti, a meno che:

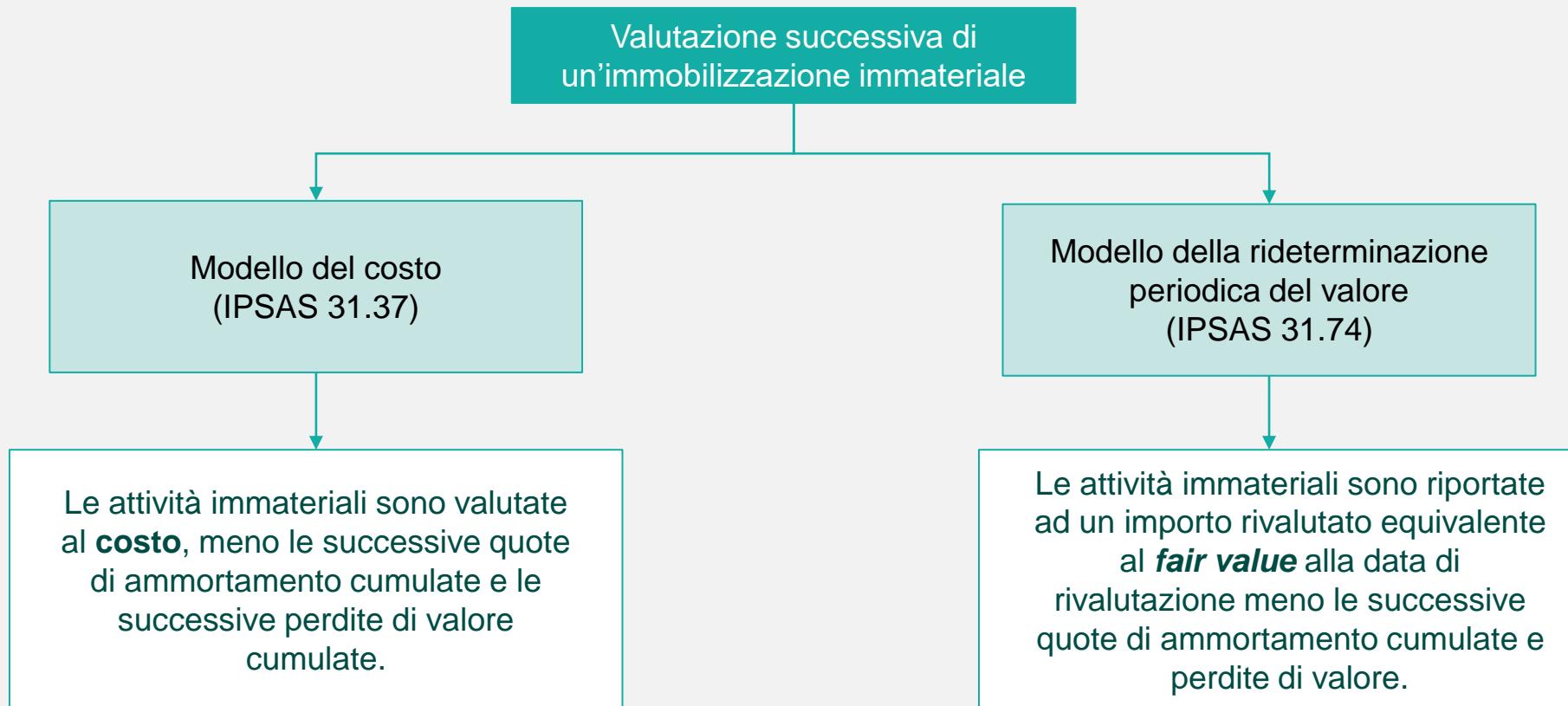
- essi siano parte del costo di un'immobilizzazione immateriale che soddisfa i **criteri per la rilevazione iniziale**;
- la risorsa è acquisita nell'ambito di un'operazione di **acquisizione di un complesso patrimoniale** e il suo costo sia parte indistinta dell'importo rilevato come avviamento alla data di acquisizione secondo lo Standard.

I costi sostenuti per una risorsa immateriale inizialmente rilevati come costi di esercizio non possono essere rilevati, a una data successiva, come parte del costo di un'immobilizzazione immateriale.



3.3 Focus: IPSAS 31 – Intangible assets

Valutazione successiva (1/2)



3.3 Focus: IPSAS 31 – Intangible assets

Valutazione successiva (2/2)

L'amministrazione che redige il bilancio deve scegliere come sua politica contabile per la valutazione successiva:

- il **modello del costo**; o
- il **modello della rideterminazione periodica del valore**.

Se un'immobilizzazione immateriale è contabilizzata secondo il modello della rideterminazione periodica del valore, tutte le altre immobilizzazioni nella sua **classe** devono essere contabilizzate utilizzando tale modello, salvo il caso in cui non esista un mercato attivo per tali attività.

Modello del costo: le attività immateriali sono valutate al costo, meno le successive quote di ammortamento cumulate e le successive perdite di valore cumulate.

Modello della rideterminazione periodica del valore: un'immobilizzazione immateriale, il cui ***fair value*** può essere determinato in un modo che rispetta i postulati e i vincoli dell'informazione di bilancio:

- può essere iscritta in bilancio al **valore rideterminato**, pari al suo *fair value* alla data della rideterminazione al netto dei successivi ammortamenti cumulati e delle successive perdite cumulate per riduzione di valore;
- ai fini della rideterminazione del valore, il *fair value* deve essere determinato facendo riferimento a un **mercato attivo**;
- le rideterminazioni di valore devono essere effettuate con **regolarità** tale da assicurare che il valore contabile dell'immobilizzazione non differisca in modo rilevante dal suo *fair value* alla data di riferimento del bilancio.



3.3 Focus: IPSAS 31 – Intangible assets

Ammortamento

L'amministrazione che redige il bilancio deve accertare se la **vita utile** di un'immobilizzazione immateriale sia:

- **limitata** (in questo caso deve determinare la sua durata); o
- **indefinita**.

La vita utile di un'immobilizzazione immateriale riflette soltanto il livello di spese di manutenzione future necessario per mantenere l'immobilizzazione al suo **rendimento standard**.

Il **valore ammortizzabile** (nella maggior parte dei casi il suo costo) di un'attività immateriale con una **vita utile definita** è ripartito su base sistematica nel corso della sua vita utile e rilevato nel conto economico secondo quanto indicato di seguito:

- l'ammortamento ha **inizio** quando l'attività è **disponibile** per l'uso e termina al momento dell'eliminazione contabile dell'attività;
- il **metodo di ammortamento** dovrebbe riflettere il modello in cui ci si attende che i **benefici economici futuri** o il **potenziale di servizio** dell'attività siano consumati dall'amministrazione;
- nella maggior parte dei casi, viene utilizzato il **metodo a quote costanti**.

Un'immobilizzazione immateriale con una **vita utile indefinita** non deve essere ammortizzata. Tali attività presentano le seguenti specifiche:

- sono valutate per la **riduzione di valore** almeno annualmente;
- la **vita utile**, che non è in corso di ammortamento, deve essere **riesaminata** in ogni esercizio per determinare se i fatti e le circostanze continuano a supportare la stima di una vita utile indefinita.



3.3 Focus: IPSAS 31 – Intangible assets

Riduzione di valore

Le attività immateriali che non sono ammortizzate sono testate **annualmente** con riferimento alla **riduzione di valore**. In tale fattispecie possono rientrare:

- **avviamento** (in quanto caratterizzato da una vita utile indefinita);
- attività immateriali **non ancora disponibili all'uso**;
- attività immateriali **con una vita utile indefinita**.

Le altre attività immateriali sono verificate ognqualvolta vi sia un'indicazione che l'attività potrebbe aver subito una riduzione di valore.

Informazioni Integrative

Le informazioni integrative fondamentali comprendono:

- la vita utile delle attività immateriali;
- i metodi di ammortamento utilizzati;
- il valore contabile lordo e gli ammortamenti accumulati all'inizio e alla fine dell'esercizio;
- una riconciliazione dei movimenti nel valore contabile delle attività nel corso dell'esercizio contabile;
- l'importo complessivo delle spese di ricerca e sviluppo;
- i motivi che giustificano la valutazione di una vita utile indefinita (se applicabile).



3.3 Focus: IPSAS 31 – Intangible assets

Esercizio

Nel periodo N, un'agenzia governativa ha sostenuto dei costi per lo sviluppo di un database ad uso interno. I **costi totali per il progetto** sono stimati a € **480.000** (€ 20.000 al mese per due anni da Gennaio N a Dicembre N + 1) più i **costi di formazione** relativi al futuro utilizzo della banca dati per € 25.000 alla fine di N e € 25.000 alla fine di N + 1. I criteri per riconoscere i costi totali come costi sviluppo sono soddisfatti all'inizio di Ottobre N. L'agenzia prevede di completare e utilizzare il database a partire dall'inizio di N + 2.

Qual è l'importo che dovrebbe essere rilevato come attività immateriale sviluppata internamente al 31 dicembre N?

- Esclusione dei costi di formazione
- Classificazione dei costi totali del progetto come «di sviluppo»

€ 60.000

