
Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

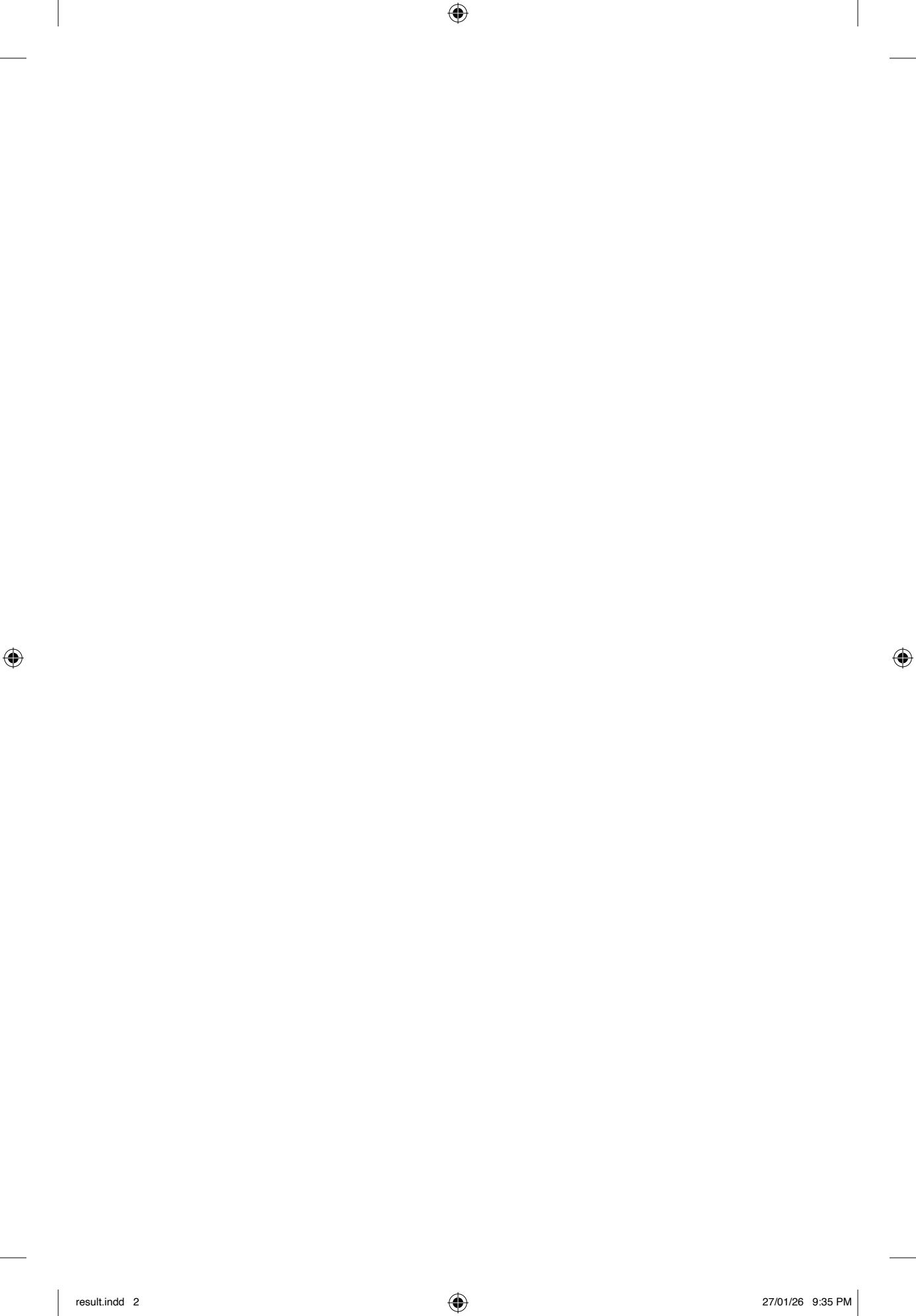
Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer

1. **LA TRANSIZIONE AI PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI**



1.1. DAGLI OIC AGLI IFRS

Il cambio di *framework* contabile per la redazione del bilancio è il processo di adozione di nuovi Principi contabili che richiede un'attenta pianificazione per evitare anomalie fiscali o una difficile interpretazione dei bilanci. Oggi i Principi contabili internazionali emanati dallo IASB (gli IAS/IFRS) rappresentano "la stella polare" per la redazione dei bilanci delle imprese italiane, anche per quelle che non sono obbligate al loro utilizzo. Questo per la sempre più avvertita esigenza di un miglioramento delle informazioni economico-finanziarie, di una maggiore comparabilità delle stesse su scala internazionale e di un linguaggio contabile comune. E nonostante la riforma di bilancio apportata dal D.Lgs. n. 139/2015 abbia in molti punti avvicinato gli ITA GAAP agli IAS/IFRS, permangono delle differenze teoriche, culturali e concettuali, le quali spiegano in grande misura tutti gli *efforts* e i fattori che un'azienda, qualora decidesse di cambiare il proprio set di Principi contabili di riferimento ad appannaggio di quelli internazionali, dovrebbe considerare. La transizione dal *set* dei Principi contabili nazionali a quelli IAS/IFRS è dunque un processo lungo, non certo banale, e "oneroso", che deve seguire i dettami enunciati dall'IFRS 1 (First Time Adoption of International Financial Reporting Standards). Nel corpo dei Principi contabili internazionali, infatti, è previsto uno specifico documento (l'IFRS 1, First time adoption of International Reporting Standard), che tratta delle tecniche contabili da utilizzare nel momento di prima adozione degli IFRS (cioè dei Principi contabili internazionali). Il Principio contabile internazionale IFRS 1 si applica per la redazione di un bilancio (civilistico, consolidato o intermedio) di un'entità in funzionamento che decide di abbandonare il set di Principi contabili locali (in Italia gli OIC) e adottare le disposizioni contenute nei Principi contabili internazionali. Prima dell'approvazione del Principio contabile IFRS n. 1, esisteva già un Documento interpretativo che trattava la materia (SIC-8), ma che aveva dato numerosi problemi applicativi alle imprese che effettuavano la transizione agli IFRS.

Considerazioni – Anche nei Principi contabili nazionali esiste uno *standard* che tratta l'argomento. L'Organismo Italiano di Contabilità ha pubblicato l'**OIC 33**, il Principio contabile che tratta i casi di una società che, dopo aver adottato i Principi contabili internazionali, torna ad adottare i Principi contabili nazionali (vedi Capitolo 2).

Se un'azienda che redige il bilancio utilizzando i Principi contabili nazionali decidesse di cambiare il proprio *framework* contabile e adottare gli IFRS dovrà necessariamente utilizzare l'**IFRS 1** per gestire questo cambiamento. La decisione di cambiare il *framework* contabile per la redazione del bilancio comporta una serie di cambiamenti contabili rilevanti che hanno effetto sui macro-aggregati di bilancio.

Un concetto cardine nei Principi internazionali che condiziona l'adozione degli IFRS è contenuta nel par. 16 dello IAS 1 "Presentazione del bilancio": il bilancio (civilistico o consolidato) non può essere presentato come "conforme ai Principi contabili internazionali" a meno che non siano stati applicati integralmente tutti i Principi contabili internazionali e tutte le relative interpretazioni in vigore alla data di bilancio. In pratica non si può affermare di aver redatto un bilancio in conformità ai Principi contabili in-

1. La transizione ai Principi contabili internazionali

1.1. Dagli OIC agli IFRS

ternazionali se non sono state adottate tutte le disposizioni di ogni specifico Principio IAS (IFRS) e tutte le interpretazioni SIC (IFRIC) in vigore.

Lo stesso paragrafo dello IAS 1 inoltre specifica che un'entità i cui bilanci vengono redatti in conformità ai Principi contabili internazionali deve evidenziare questo fatto in modo esplicito nelle note, in modo che gli *stakeholders* siano informati adeguatamente. Tale “**dichiarazione di conformità**” generalmente è rilasciata dagli amministratori e riportata all'inizio del bilancio stesso, oppure nelle note.

L'obiettivo dell'IFRS 1 è quello di permettere ad un'entità che adotta per la prima volta gli IFRS nella redazione del bilancio la dichiarazione della completa conformità a tutti i principi internazionali, assicurando che le informazioni fornite in tale bilancio siano di alta qualità nell'informare gli utenti circa i dati contenuti e nel rendere comparabili gli esercizi presentati. L'IFRS 1 inoltre consente di determinare un patrimonio netto di apertura conforme agli IFRS.

1.1.1. IFRS 1 - First time adoption of IFRS: sintesi

Un'impresa applica l'IFRS n. 1:

- quando presenta per la prima volta un bilancio conforme ai principi internazionali;
- per ogni bilancio intermedio che sia presentato nel rispetto dello IAS 34 (Interim Financial Reporting) per la parte di periodo compresa nel suo primo bilancio conforme agli IFRS.

Per la **transizione ai Principi contabili internazionali**, l'IFRS 1 “Prima applicazione dei Principi contabili internazionali” richiede:

1. la selezione di politiche contabili conformi agli IFRS;
2. la preparazione dei saldi d'apertura dello Stato patrimoniale conformi agli IFRS (con una valutazione degli impatti contabili e fiscali);
3. il riconoscimento o lo storno di attività e passività che siano conformi a quanto richiesto da ogni specifico Principio contabile internazionale e dalle interpretazioni (generando in questo modo la “riserva di transizione”);
4. la preparazione del primo bilancio conforme agli IFRS (con rielaborazione anche dei dati comparativi);
5. l'applicazione dell'ultima versione di ogni IFRS in vigore alla data di presentazione del primo bilancio redatto con i Principi contabili internazionali.

L'IFRS 1 consente alle entità che adottano per la prima volta gli IFRS delle “facilitazioni” per la riapertura di alcune operazioni e il divieto di applicare in modo retrospettivo gli IFRS per talune altre operazioni: l'applicazione dell'IFRS 1 dunque dovrebbe facilitare il passaggio ai Principi contabili internazionali.

Un aspetto da non sottovalutare è la rielaborazione dei dati comparativi, cioè quelli pubblicati nell'ultimo bilancio redatto con gli OIC. In conformità alle disposizioni contenute nello IAS 1 un primo bilancio IFRS deve presentare almeno un anno di dati comparativi (che siano ovviamente anch'essi redatti in conformità agli IFRS), anche se

in alcuni casi i Principi internazionali richiedono, nelle note, i dati comparativi che si riferiscono a periodi precedenti superiori ad un anno.

La **data di transizione** è la data di apertura del primo esercizio nel quale l'entità presenta una completa informativa comparativa in base a quanto previsto dagli IFRS nel primo bilancio conforme ai Principi contabili internazionali.

L'IFRS 1 dispone che l'entità predisponga e presenti un prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria d'apertura in conformità agli IFRS alla data di transizione. Questo è il punto di partenza per la contabilizzazione delle operazioni in conformità ai Principi contabili internazionali.

Esempio n. 1

Si supponga che il bilancio al 31 dicembre 20X1 sia il primo pubblicato in conformità agli IFRS. La società deve presentare i dati comparativi dell'esercizio precedente per tutti gli schemi di bilancio e le note. La data di prima applicazione degli IFRS è dunque il 1° gennaio 20X0 perché da tale data il Conto economico, il prospetto delle variazioni del patrimonio e il Rendiconto finanziario del 20X0 devono mostrare le operazioni intervenute dal 1° gennaio 20X0 in modo conforme ai Principi contabili internazionali.

Nell'esempio, inoltre, per rispettare le disposizioni dei principi internazionali l'impresa deve adottare gli IFRS applicabili ai bilanci che chiudono al 31 dicembre 20X1:

- 1) nella preparazione del bilancio di apertura al 1° gennaio 20X0; e
- 2) nella preparazione del bilancio conforme agli IFRS al 31 dicembre 20X1, compresi i dati comparativi al 31 dicembre X0: Stato patrimoniale, Conto economico complessivo, Prospetto dei movimenti dei conti di patrimonio netto e del *cash flow* e Note al bilancio (con le adeguate note comparative al 20X0). L'impresa in questo caso deve predisporre un bilancio IFRS di apertura al 1° gennaio 20X0. Tale bilancio di apertura ha la funzione di essere il "punto di partenza" per le successive rilevazioni contabili secondo quanto disposto dagli IFRS. Questo bilancio di "apertura" non deve essere pubblicato.

Esempio n. 2

Domanda

L'entità, l'esercizio precedente, ha redatto il proprio bilancio in conformità agli OIC ma ha anche predisposto i prospetti in conformità agli IFRS **solo per uso interno**, senza metterli a disposizione della proprietà o di utilizzatori esterni. Dato che il patrimonio è pienamente coerente con gli IFRS è possibile considerare la data del primo bilancio IFRS quella dell'esercizio precedente?

Risposta

Sì, a condizione che la società abbia applicato l'IFRS 1 la prima volta che ha utilizzato gli IFRS, per adeguare il valore patrimoniale di apertura. L'IFRS 1 precisa che il primo bilancio di un'entità redatto in conformità agli IFRS è il primo bilancio annuale in cui la medesima entità adotta gli IFRS con una dichiarazione di conformità agli IFRS esplicita e senza riserve posta all'interno di tale bilancio.

Il Principio contabile IFRS 1 consente dunque di determinare il valore e la composizione del **patrimonio netto di apertura**, cioè conforme agli IFRS alla data di transizione utilizzando un approccio retrospettivo all'applicazione degli IFRS, con alcune limitate eccezioni. In questo modo il bilancio redatto in piena conformità agli IFRS può fornire informazioni che:

- a) siano comparabili nel tempo;
- b) forniscano una rappresentazione veritiera e corretta di tutte le operazioni svolte dall'entità;

1. La transizione ai Principi contabili internazionali

1.1. Dagli OIC agli IFRS

- c) rappresentino la sostanza delle operazioni, cioè la realtà economica delle transazioni e non rappresentino solo gli aspetti formali delle operazioni;
- d) siano neutrali, cioè libere da distorsioni;
- e) siano complete.

Esempio n. 3

Domanda

Nel rielaborare i dati comparativi e nella predisposizione del primo bilancio di apertura conforme agli IFRS dove devono essere imputate le rettifiche derivanti dalla transizione?

Risposta

L'IFRS 1 prescrive di effettuare le rettifiche derivanti dall'applicazione degli IFRS con imputazione nel patrimonio netto, in una voce intestata agli utili portati a nuovo o alle riserve. Tale previsione impone alle imprese di fornire, nel primo bilancio redatto in base agli IAS/IFRS, adeguata informazione nella redazione della Nota integrativa, con riferimento alle movimentazioni delle poste di patrimonio netto. In sostanza, deve essere redatto un prospetto che illustra tali movimentazioni, fornendo un adeguato commento delle stesse.

In particolare, il paragrafo 39 dell'IFRS 1 prevede che nel primo bilancio secondo gli IAS/IFRS siano incluse le seguenti riconciliazioni:

- del patrimonio netto secondo i precedenti Principi contabili con il patrimonio netto rilevato in conformità agli IAS/IFRS per entrambe le seguenti date:
 1. data di passaggio agli IAS/IFRS; e
 2. data di chiusura dell'ultimo esercizio per il quale l'impresa ha redatto il bilancio in conformità ai precedenti Principi contabili;
- del risultato economico riportato nell'ultimo bilancio d'esercizio redatto in base ai precedenti Principi contabili con il risultato economico derivante dall'applicazione degli IFRS per il medesimo esercizio;
- nel caso in cui l'impresa ha rilevato eventuali perdite di valore di un'attività, o ne ha ripristinato il valore originario per la prima volta quando redige lo Stato patrimoniale d'apertura in conformità agli IAS/IFRS, l'informativa che sarebbe stata richiesta dallo IAS 36, Riduzione di valore delle attività, se avesse rilevato tali perdite durevoli di valore delle attività, o ne avesse ripristinato il valore originario, nel periodo che ha inizio alla data di passaggio agli IFRS.

1.1.2. Utilizzo degli IFRS in Italia

Il Regolamento europeo CE n. 1606/2002 del 19 luglio 2002 (approvato in data 11 settembre 2002) prevede l'applicazione dei Principi contabili internazionali e obbliga tutte le società della UE quotate in un mercato regolamentato a redigere, al più tardi a partire dal 2005, il bilancio consolidato in conformità ai Principi contabili internazionali (IFRS). L'approvazione dei Principi contabili internazionali è stata formalizzata dalla UE con il Regolamento n. 1725 del 29 settembre 2003, che adotta taluni Principi contabili internazionali conformemente al regolamento (Ce) n. 1606/02; il regolamento è stato pubblicato sulla G.U.U.E. n. L 261 del 13 ottobre 2003.

La transizione ai Principi contabili internazionali 1.

Dagli OIC agli IFRS 1.1.

Considerazioni – Nella gerarchia delle fonti, la Costituzione prevede (art. 10) che l'ordinamento giuridico italiano si conformi alle norme del diritto internazionale, e l'art. 189 del Trattato di Roma sancisce che un Regolamento è obbligatorio nei suoi elementi e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri. Una Direttiva europea, al contrario, vincola gli stati membri ma deve successivamente essere recepita nell'ordinamento nazionale per mezzo di apposite leggi. Di conseguenza il Regolamento europeo CE n. 1606/2002 è stato immediatamente applicabile in Italia ed è quindi legge a tutti gli effetti.

La Legge comunitaria 2003 (Legge n. 306/2003) conteneva all'art. 25 una delega al governo per un Decreto legislativo che ha esteso l'utilizzo dei Principi contabili internazionali alle altre società. La delega è stata esercitata con il D.Lgs. n. 38/2005 che ha disciplinato l'utilizzo degli IFRS in Italia. Il D.Lgs. n. 38/2005 è stato modificato dalla Legge di Bilancio 2019 (Legge n. 145/2018) che ha previsto l'applicazione facoltativa degli IFRS per le società non quotate. La tavola seguente contiene in sintesi le previsioni normative di uso degli IFRS in Italia, suddivisi per tipologia di emittente.

	Bilancio consolidato	Bilancio individuale
a) Società emittenti strumenti finanziari ammessi alla negoziazione in mercati regolamentati di qualsiasi Stato membro dell'Unione Europea (escluso Assicurazioni)	Obbligo	Obbligo
b) Società aventi strumenti finanziari diffusi tra il pubblico di cui all'art. 11 TUF (escluso Assicurazioni)	Facoltà	Facoltà
c) Banche, finanziarie, intermediazione finanziaria, SIM, SGR	Facoltà	Facoltà
d) Imprese di Assicurazione e Riassicurazione (D.Lgs. n. 173/1997)	Obbligo	Obbligo/Divieto se presenta il bilancio consolidato
e) Società incluse, secondo i metodi di consolidamento integrale, proporzionale e del patrimonio netto, nel bilancio consolidato redatto dalle società indicate alle lettere da a) a d)	Non applicabile	Facoltà
f) Società che redige il bilancio consolidato	Facoltà	Facoltà
g) Società incluse, secondo i metodi di consolidamento integrale, proporzionale e del patrimonio netto, nel bilancio consolidato redatto dalle società indicate alla lettera f)	Non applicabile	Facoltà
h) Società che redigono il bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'art. 2435-bis c.c.	Divieto	Divieto

1.1.3. Data di transizione

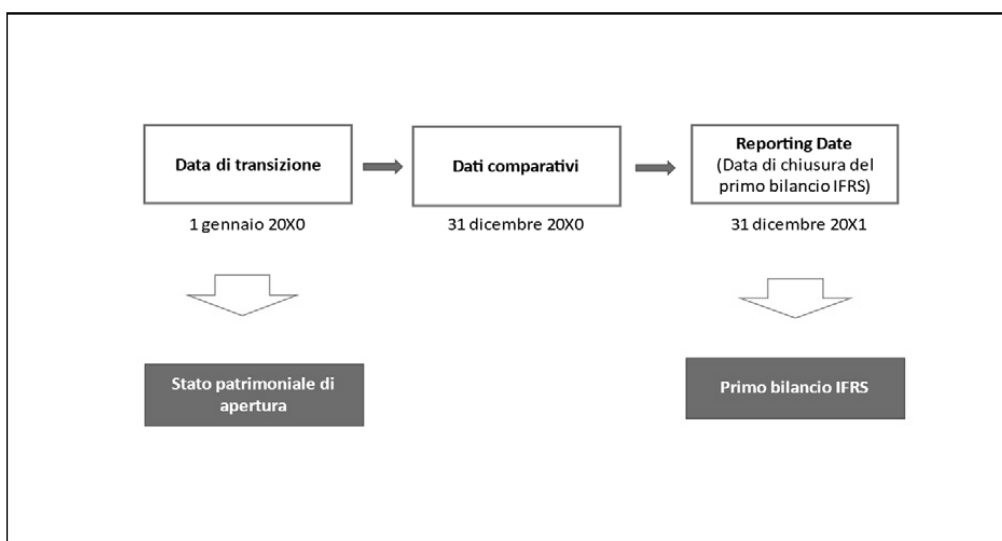
Il primo passo del processo di transizione agli IFRS è individuare la **data di transizione**, che, ai sensi dell'IFRS 1 è “la data di apertura del primo esercizio nel quale

1. La transizione ai Principi contabili internazionali

1.1. Dagli OIC agli IFRS

l'entità presenta una completa informativa comparativa in base a quanto previsto dai Principi contabili internazionali nel primo bilancio redatto in conformità agli IFRS". In pratica la data di transizione è la data di apertura del periodo comparativo del primo bilancio redatto con gli IFRS. Il momento in cui l'entità **decide** di abbandonare i principi locali per la redazione del bilancio e passare ai principi internazionali non è la data di transizione agli IFRS. La Tavola 1.1. illustra il processo di transizione.

Tavola 1.1. – Date rilevanti nel processo di transizione agli IFRS



In sostanza, la società che decidesse nel corso dell'esercizio X1 di cambiare i Principi contabili per la redazione del bilancio dovrà determinare in conformità ai nuovi principi i saldi del bilancio dell'anno prima, perché i dati contenuti nel bilancio dell'ultimo esercizio, approvati in assemblea, provengono dal bilancio civilistico redatto con gli OIC. Questi non sono dati comparabili in quanto redatti con i vecchi principi. Inoltre, in considerazione che anche l'anno X0 deve essere conforme ai Principi contabili internazionali, si rende necessario determinare il **"valore del patrimonio di apertura"**, cioè i saldi patrimoniali al 1° gennaio X0 determinati con gli IFRS. Essendo saldi patrimoniali formati in anni ancora precedenti si rende necessario un **processo di ricostruzione saldi**. L'IFRS 1 facilita questa ricostruzione.

Considerazioni: non è necessario contabilizzare in contabilità generale le operazioni dell'anno precedente secondo IFRS: le differenze sono gestite come variazioni complessive.

Esempio n. 4 – Data di transizione

Se una società decidesse di cambiare il proprio *framework* contabile e adottare gli IFRS nel bilancio dell'anno X1, le operazioni che si rilevano in contabilità generale a partire dal 1° gennaio X1 devono essere conformi ai Principi contabili internazionali e conseguentemente il bilancio al 31/12/X1 è conforme agli IFRS.

Si consideri che i dati comparativi relativi all'anno precedente desumibili dal bilancio dell'anno scorso non sono conformi agli IFRS, perché la società aveva redatto il suo ultimo bilancio conforme agli OIC. In virtù del principio generale contenuto nei Principi contabili internazionali di “completa comparabilità dei dati di bilancio” risulterà necessario rielaborare i dati comparativi al 31/12/X0 in conformità agli IFRS. In pratica significa che gli schemi di bilancio al 31/12/X0 (Stato patrimoniale, Conto economico complessivo, Rendiconto finanziario e Prospetto delle variazioni del patrimonio netto) devono essere rielaborati imputando gli effetti delle differenze di misurazione/valutazione sulle operazioni dell'anno X0.

La conseguenza è che la data nella quale si effettua il vero passaggio alle norme IFRS è il 1° gennaio dell'anno X0.

Nell'esempio, inoltre, per rispettare le disposizioni dei Principi internazionali (IFRS 1) l'entità deve adottare gli IFRS applicabili ai bilanci che chiudono al 31 dicembre 20X1:

- 1) nella preparazione del bilancio di apertura la 1° gennaio 20X0; e
- 2) nella preparazione e presentazione dello Stato patrimoniale al 31 dicembre 20X1 (compresi i dati comparativi al 31 dicembre 20X0), del Conto economico complessivo, del Prospetto dei movimenti dei conti di patrimonio netto e del *cash-flow* (anche per i dati comparativi al 20X0) e per le note al bilancio (con le adeguate note comparative al 20X0).

L'entità in questo caso deve predisporre un bilancio IFRS di apertura al 1° gennaio 20X0. Tale bilancio di apertura ha la funzione di essere il “punto di partenza” per le successive rilevazioni contabili secondo quanto disposto dagli IFRS. Questo bilancio di “apertura” non deve essere pubblicato.

1.1.4. Bilanci intermedi

Le disposizioni contenute nell'IFRS 1 si applicano anche ai bilanci intermedi, se esistenti.

Le imprese che, nel corso dell'esercizio di prima applicazione dei Principi internazionali, presentano il bilancio intermedio, secondo quanto previsto dallo **IAS n. 34**, devono presentare le riconciliazioni con utile e patrimonio netto comparativi calcolati applicando i Principi contabili utilizzati in precedenza.

A livello di note al bilancio, se una società presenta un bilancio intermedio in conformità allo IAS 34 per la parte dell'esercizio in cui redige il primo bilancio d'esercizio redatto in conformità agli IFRS, la stessa deve rispettare anche le disposizioni contenute nell'IFRS 1.

Nel caso in cui l'entità abbia presentato un bilancio intermedio per il corrispondente periodo dell'esercizio precedente, ciascun bilancio intermedio deve contenere le riconciliazioni del:

1. patrimonio netto determinato in base ai precedenti Principi contabili alla fine di tale analogo periodo intermedio con il patrimonio netto determinato in conformità agli IFRS a tale data; e
2. il risultato economico determinato secondo i precedenti Principi contabili per tale analogo periodo intermedio (per tale periodo intermedio e quello dall'inizio dell'e-

1. La transizione ai Principi contabili internazionali

1.1. Dagli OIC agli IFRS

esercizio) con il risultato economico determinato in base all'applicazione degli IFRS per lo stesso periodo.

Inoltre, oltre alle riconciliazioni descritte nei paragrafi precedenti il primo bilancio intermedio redatto dall'entità in conformità allo IAS 34 deve comprendere, per la parte dell'esercizio di riferimento del primo bilancio redatto in conformità agli IFRS, le riconciliazioni del patrimonio netto e del risultato economico alla data di passaggio agli IFRS e alla data di chiusura dell'ultimo esercizio in cui sono stati utilizzati i principi locali, o un rinvio a un altro documento pubblicato contenente tali riconciliazioni.

Lo IAS 34 prevede un **livello minimo di informativa**, in base all'assunto che gli utilizzatori del bilancio intermedio abbiano accesso anche all'ultimo bilancio d'esercizio. Tuttavia, lo IAS 34 prevede anche che l'entità debba rendere noto "ogni ulteriore evento o operazione che sia rilevante per la comprensione del periodo intermedio di riferimento". Pertanto, se il neo-utilizzatore non ha fornito informazioni di significativa importanza per la comprensione del corrente periodo intermedio nel più recente bilancio redatto in base ai precedenti Principi contabili, lo stesso deve, nel proprio bilancio intermedio, fornire tali informazioni o rinviare a un altro documento pubblicato che contenga tali informazioni.

1.1.5. Primo bilancio IFRS

Il primo bilancio che una società redige in conformità ai Principi contabili internazionali è il primo bilancio annuale in cui nelle note esplicative vi sia una **dichiarazione esplicita di conformità** a tali principi, senza alcuna riserva. Tale bilancio deve contenere i dati contabili relativi almeno all'esercizio precedente che siano pienamente conformi ai Principi contabili internazionali. L'IFRS 1 infatti richiede che per rispettare quanto richiesto dalle norme dello IAS 1, il primo bilancio che l'entità redige in conformità ai Principi contabili internazionali deve contenere almeno un anno di informazioni comparative elaborate in base agli IFRS.

Il primo bilancio redatto in conformità agli IFRS è il primo bilancio redatto secondo tali principi se, ad esempio, l'impresa:

- ha presentato il bilancio precedente secondo la disciplina contabile nazionale, che non è conforme agli IFRS per tutti gli aspetti. È il caso in cui una società italiana ha presentato il bilancio precedente conforme al Codice civile e agli OIC;
- ha redatto il proprio bilancio in conformità ai Principi contabili internazionali per l'uso interno, senza metterlo a disposizione della proprietà o di altri utilizzatori esterni;
- ha preparato un'informativa contabile conforme ai Principi contabili internazionali ai soli fini del consolidamento senza però redigere il bilancio completo secondo quanto previsto dallo IAS 1 "Presentazione del bilancio".

Esempio n. 5 – Prima applicazione

Si ipotizzi la seguente situazione.

L'impresa presenta il bilancio di esercizio al 31 dicembre di ogni anno in conformità alla disciplina contabile nazionale (Codice civile e Principi contabili nazionali). L'ultimo redatto con i Principi contabili nazionali è stato quello chiuso al 31 dicembre X3.

L'impresa decide di cambiare Principi contabili durante l'anno X4 e di conseguenza di presentare il primo bilancio in conformità agli IFRS per l'esercizio chiuso al 31/12/X4 (data di riferimento del primo bilancio IFRS).

L'impresa deve presentare un anno di informazioni comparative nel primo bilancio conforme agli IFRS: il bilancio al 31/12/X3 non è conforme agli IFRS.

Il "passaggio agli IFRS" avviene al 1/1/X3. A tale data deve essere redatto lo Stato patrimoniale di apertura conforme agli IFRS.

Applicazione degli IFRS

L'impresa X è tenuta ad applicare gli IFRS in vigore al 31/12/X4 (data di riferimento del primo bilancio IFRS) per le seguenti aree:

- la preparazione dello Stato patrimoniale di apertura al 1° gennaio X3 in conformità agli IFRS. Per redigere lo Stato patrimoniale di apertura al 1° gennaio X3, l'impresa deve identificare i dati presentati nel bilancio chiuso al 31 dicembre X2, redatto secondo la disciplina contabile nazionale, sulla base delle indicazioni contenute nell'IFRS 1. Le rettifiche riflettono i diversi trattamenti contabili contenuti nella disciplina nazionale e nei Principi contabili internazionali;
- la preparazione di un bilancio al 31 dicembre X3 in conformità agli IFRS;
- la preparazione e la presentazione:
 - dello Stato patrimoniale al 31 dicembre X4 (compresi gli importi comparativi per il X3);
 - del Conto economico al 31 dicembre X4 (compresi gli importi comparativi per il X3);
 - del prospetto delle variazioni delle Poste di patrimonio netto al 31 dicembre X4 (compresi gli importi comparativi per il X3);
 - del Rendiconto finanziario al 31 dicembre X4 (compresi gli importi comparativi per il X3);
 - delle note esplicative, comprese le informazioni comparative per il X3.

Si sottolinea il fatto che i Principi contabili internazionali sono soggetti a periodiche variazioni. Per la redazione del primo bilancio IFRS al 31 dicembre X4 e per la redazione dello Stato patrimoniale di apertura al 1° gennaio X3 si applicano i Principi contabili IFRS in vigore alla data di riferimento del primo bilancio conforme agli IFRS e pertanto al 31 dicembre X4.

1.2. ASPETTI PRATICI DEL PASSAGGIO AGLI IFRS

1.2.1. Stato patrimoniale di apertura

Secondo le disposizioni contenute nell'IFRS 1 una società che sta effettuando la transizione ai principi internazionali, dopo aver individuato la data di transizione, deve redigere la situazione patrimoniale-finanziaria di apertura, in conformità agli IFRS e alle relative interpretazioni SIC/IFRIC. Tale situazione non deve essere pubblicata, né deve essere allegata al primo bilancio IFRS. Essa è il "punto di partenza" per le successive rappresentazioni contabili in conformità agli IFRS ed è il prospetto che permette anche di disporre dei dati per la riconciliazione del patrimonio netto e del risultato redatti in base ai Principi contabili precedenti e in base ai nuovi principi adottati.

1. La transizione ai Principi contabili internazionali

1.2. Aspetti pratici del passaggio agli IFRS

Si applicano una serie di principi generali per la redazione di un bilancio di apertura conforme agli IFRS. Con alcune specifiche e limitate eccezioni la valutazione e la contabilizzazione di ogni attività e passività è ri-effettuata in piena conformità alle disposizioni degli IFRS in vigore alla data del primo bilancio IFRS. La società che decide di effettuare la transizione agli IFRS dunque deve:

1. **contabilizzare** e riconoscere tutte le attività e le passività secondo i metodi di contabilizzazione previsti da ogni specifico IFRS od interpretazione applicabili alla fattispecie;
2. **stornare** le voci che non siano riconoscibili come attività e passività secondo le disposizioni IFRS (e quindi stornare le eventuali voci che erano iscritte nello Stato patrimoniale dell'esercizio precedente perché consentite dai precedenti principi e che invece non sono riconosciute secondo gli IFRS. Un esempio di questa fattispecie sono i costi di formazione del personale capitalizzati nelle immobilizzazioni immateriali secondo l'OIC 24, che al contrario non sono iscrivibili secondo lo IAS 38);
3. **riclassificare** le voci di bilancio nei macro-aggregati di Stato patrimoniale e Conto economico secondo le disposizioni IFRS, che talvolta non contengono le medesime regole contenute negli OIC in merito alle classificazioni di bilancio. Per svolgere questa attività di classificazione si utilizza lo IAS 1 "Presentazione del bilancio" per le attività, le passività e i componenti di patrimonio netto; e
4. **applicare** i Principi contabili internazionali in vigore alla data di bilancio nella valutazione delle proprie attività e passività.

Queste operazioni devono essere effettuate per tutte le voci dello Stato patrimoniale, a meno che un'esenzione o un'eccezione prevista dall'IFRS 1 permetta o richieda altri trattamenti. Trattandosi di uno stato patrimoniale di apertura alla data di transizione (ad esempio all'1/1/X0) i dati patrimoniali che devono essere esaminati per verificarne la conformità ai Principi contabili internazionali in merito a:

- la conferma della loro iscrizione o cancellazione;
- la misurazione e valutazione;
- la classificazione nei macro aggregati (*current/non current*)

sono quelli dello Stato patrimoniale al 31 dicembre X-1, cioè quelli del bilancio civilistico di due esercizi prima rispetto al 1° bilancio IFRS.

La redazione della situazione patrimoniale-finanziaria di apertura, dunque, consiste nella ri-determinazione dei valori del patrimonio netto alla data di transizione, applicando retrospettivamente alle attività e alle passività tutti i Principi contabili internazionali (e le interpretazioni) esistenti ed in vigore alla data del primo bilancio IFRS.

Nel Principio contabile IFRS 1 è specificato che non si devono utilizzare per la contabilizzazione delle operazioni effettuate in passato i Principi contabili vigenti in quelle date, ma si devono invece utilizzare quelli in vigore alla data di presentazione del primo bilancio conforme agli IFRS.

La transizione ai Principi contabili internazionali 1.

Aspetti pratici del passaggio agli IFRS 1.2.



1.2.2. L'approccio retroattivo

Per effettuare la transizione agli IFRS la norma generale è l'applicazione di un approccio retroattivo, cioè l'applicazione di un Principio contabile internazionale alle operazioni e agli altri eventi passati come se quel Principio contabile fosse sempre stato applicato fin dall'origine.

L'applicazione retroattiva ai fini della transizione a un nuovo set di regole contabili prevede che la società rettifichi il saldo d'apertura di ciascun componente del patrimonio netto esistente alla data di transizione applicando i nuovi principi come se questi fossero da sempre stati applicati. La **determinazione retroattiva** dei valori consiste dunque nel “**correggere**” i valori patrimoniali correnti (rilevazione, valutazione e informativa) applicando il nuovo criterio di misurazione, come se le determinazioni precedenti non fossero mai avvenute (ovvero come se il principio fosse da sempre stato applicato con computo degli effetti all'inizio del periodo comparativo).

Questi conteggi relativi alla rimisurazione degli eventi passati possono comportare degli importanti effetti sul patrimonio netto di apertura. Gli effetti sui dati patrimoniali derivano dal fatto che tra i diversi framework contabili esistono numerose differenze nella rappresentazione, misurazione e contabilizzazione delle voci di bilancio. Alla data di transizione queste differenze devono essere rilevate per consentire che il patrimonio netto di apertura sia conforme al nuovo framework contabile scelto dalla società. Per valutarne gli impatti è necessario individuare gli elementi che costituiscono il patrimonio netto a una certa data (attività e passività), misurarli con il nuovo set di Principi contabili adottati ed effettuare il confronto con i valori alla stessa data determinati con il vecchio set di regole. Gli impatti derivanti da queste ri-misurazioni sono imputati quindi, in una **specifica riserva** del patrimonio netto.

Considerazioni – Sia l'OIC 33 sia l'IFRS 1 prevedono un approccio retroattivo per la determinazione del patrimonio netto di apertura. Sono previste **deroghe** all'approccio retroattivo specificate in ogni Principio contabile che riguardano specifiche transazioni dello Stato patrimoniale.

1. La transizione ai Principi contabili internazionali

1.2. Aspetti pratici del passaggio agli IFRS

Al contrario l'“**applicazione prospettica**” di un Principio contabile è l'applicazione di un Principio contabile (tra quelli che fanno parte del nuovo set di regole scelte dalla società) senza tenere conto degli effetti sui dati del passato. In pratica, l'approccio prospettico considera che il nuovo Principio contabile sia applicato a partire da una certa data, senza tenere conto degli effetti del cambiamento di principio.

Nel “passaggio” da OIC a IFRS sono concesse diverse deroghe all'approccio retroattivo, alcune obbligatorie altre facoltative.

1.2.3. Le esenzioni facoltative all'approccio retroattivo

L'IFRS 1 concede alcune deroghe nella applicazione retroattiva dei Principi contabili internazionali. In pratica, la società che sta effettuando la transizione agli IFRS può scegliere di utilizzare una o più delle seguenti esenzioni (le esenzioni facoltative contenute nelle **Appendici C e D** dell'IFRS 1):

- a) *business combination* (Appendice C);
- b) operazioni con pagamento basato su azioni (parr. D2, D3);
- c) sostituto del costo (par. D5-D8B);
- d) *leasing* (parr. D9 e D9B-D9E);
- e) passività per smantellamenti incluse nel costo di immobili, impianti e macchinari (parr. D21 e D21A);
- f) attività finanziarie o attività immateriali contabilizzate in conformità all'IFRIC 12 Accordi per servizi in concessione (par. D22);
- g) oneri finanziari (par. D23);
- h) trasferimenti di attività dai clienti (par. D24);
- i) estinguere passività finanziarie con strumenti rappresentativi di capitale (par. D25);
- j) grave iperinflazione (parr. D26-D30);
- k) accordi a controllo congiunto (par. D31);
- l) costi di sbancamento nella fase di produzione di una miniera a cielo aperto (par. D32);
- m) designazione dei contratti per l'acquisto o la vendita di elementi non finanziari (par. D33);
- n) ricavi (parr. D34 e D35);
- o) operazioni in valuta estera e anticipi (par. D36).

L'entità non deve applicare tali esenzioni ad altri elementi per analogia.

Business combination

Con il termine “*business combination*” si intendono tutte quelle operazioni di aggregazione aziendale attraverso le quali l'acquirente ottiene il controllo di uno o più *business*. Dunque, tale disciplina si applica solo a quelle operazioni che hanno ad oggetto il trasferimento del controllo di un *business* da un soggetto ad un altro. Restano fuori, o meglio sono escluse le operazioni che pur, determinando effetti di consolidamento dei

sistemi contabili inclusi precedentemente in bilanci distinti, non si traducono in un **sostanziale trasferimento del controllo**.

Se prima dell'adozione degli IFRS la società aveva effettuato delle operazioni di *business combination* i dati esposti nel bilancio dell'esercizio precedente, conformi alle disposizioni degli OIC, potrebbero contenere numerose differenze rispetto ai Principi contabili internazionali, perché i due framework contabili hanno approcci di misurazione differenti. Si tratta pertanto di "sistemare" le differenze contabili esistenti tra l'**OIC 17** e l'**IFRS 3** che si originano alla data di transizione.

Per gestire queste differenze nella rappresentazione delle operazioni di *business combination* l'IFRS 1 (**Appendice C**) stabilisce alcune **facilitazioni** facoltative all'approccio pienamente retroattivo: ogni impresa può gestire autonomamente le diverse facilitazioni concesse.

Il neo-utilizzatore può scegliere di non applicare retroattivamente l'IFRS 3 alle pregresse aggregazioni aziendali (aggregazioni aziendali avvenute prima della data di passaggio agli IFRS). Questo significa che l'impresa ha la possibilità di utilizzare solo l'IFRS 3 dalla *transition date* lasciando le precedenti operazioni contabilizzate con le regole locali (applicando però lo IAS 38 per la rilevazione delle attività immateriali e lo IAS 36 per l'impairment). Tuttavia, se il neo-utilizzatore ridetermina una qualsiasi aggregazione aziendale per uniformarsi all'IFRS 3, egli dovrà rideterminare tutte le aggregazioni aziendali successive in conformità all'IFRS 3 e dovrà anche applicare l'IFRS 10 a partire dalla stessa data.

Esempio n. 6

Se il neo-utilizzatore (data di transizione 1/1/X9) sceglie di rideterminare un'aggregazione aziendale verificatasi il 30 giugno X6, dovrà rideterminare tutte le aggregazioni aziendali che hanno avuto luogo tra il 30 giugno X6 e la data di passaggio agli IFRS (1/1/X9). Inoltre, dovrà applicare l'IFRS 10 a partire dal 30 giugno X6.

In via generale le facilitazioni connesse alla mancata applicazione del metodo retroattivo alle *business combination* riguardano:

- la classificazione dell'aggregazione;
- le attività e passività acquisite o assunte nell'aggregazione aziendale. Queste vengono rilevate nello Stato patrimoniale di apertura IFRS dell'acquirente, a meno che gli IFRS ne proibiscano il riconoscimento;
- la determinazione del costo delle attività e passività acquisite o assunte.

Dunque, è chiarito dai Principi contabili internazionali che il neo-utilizzatore può scegliere di non applicare retroattivamente l'IFRS 3 alle pregresse aggregazioni aziendali (aggregazioni aziendali avvenute prima della data di passaggio agli IFRS).

Questa esenzione si applica a tutte le transazioni che soddisfano la definizione di "*business combination*", indipendentemente da come era stata classificata secondo le regole contabili precedenti tale operazione. Se un'entità decidesse di applicare l'IFRS 3 a una *business combination* avvenuta prima della data di transizione deve applicare tale principio a tutte quelle intercorse successivamente. Questa facoltà non esclude la possibilità di adottare retrospettivamente i Principi contabili: l'IFRS 1 consente alcune facilita-

1. La transizione ai Principi contabili internazionali

1.2. Aspetti pratici del passaggio agli IFRS

zioni ma se l'impresa decide di non usufruirne, si possono “**riaprire**” le operazioni di *business combination* effettuate prima della data dell'operazione applicando i principi internazionali.

Esempio n. 7

L'impresa A sta predisponendo il primo bilancio redatto secondo IFRS per l'esercizio al 31 dicembre X1. La data di transizione agli IFRS è il 1° gennaio X0 e il bilancio di apertura IFRS è predisposto in quella data.

L'impresa A ha acquistato l'entità B, un *business* russo, dai suoi soci fondatori. L'accordo fu firmato nel dicembre X-1 e il controllo è passato ad A nell'anno X0. Le informazioni necessarie per completare l'acquisizione richieste dai precedenti Principi contabili di A non furono disponibili a gennaio X0 e conseguentemente l'acquisizione fu contabilizzata in un primo tempo nel bilancio al 31 dicembre X0 dell'entità A secondo i precedenti Principi contabili. L'impatto dell'acquisizione è rilevante.

Soluzione

Questa operazione non era stata inclusa nel bilancio precedente secondo Principi contabili locali prima della data di transizione. L'acquisizione non era stata contabilizzata secondo le precedenti regole contabili e quindi deve essere contabilizzata in accordo con gli IFRS. Il *management* di A deve pertanto rettificare il valore contabile delle attività e delle passività di B ai valori richiesti dagli IFRS.

L'avviamento è la differenza alla data di transizione tra la quota della *holding* (entità A) nel valore contabile rettificato e il costo della partecipazione in B iscritta nel bilancio separato di A.

Se l'impresa adotta le semplificazioni previste, il valore contabile già contabilizzato secondo i vecchi principi nazionali delle attività e passività acquisite in quella specifica *business combination*, diventerà il costo stimato secondo i Principi contabili internazionali.

Per le attività e le passività misurate al *fair value*, il valore contabile deve essere rettificato alla data di transizione; l'effetto di tale cambiamento deve essere imputato a Patrimonio Netto.

L'impresa, secondo l'IFRS 1 può adottare le stesse classificazioni contabili che aveva utilizzato quando adottava i principi locali. Di conseguenza, la classificazione della *business combinations* non cambia e si mantiene quella utilizzata nei precedenti Principi contabili. Le attività e le passività non riconosciute al tempo dell'acquisizione in base ai precedenti Principi contabili sono però contabilizzate come se le società avessero adottato gli IFRS alla stessa data. Invece, le attività immateriali non ammissibili secondo lo IAS 38 dovranno essere aggiunte al *goodwill*.

L'esenzione concessa dall'IFRS 1 stabilisce che nello Stato patrimoniale IFRS di apertura l'**avviamento** deve essere iscritto al valore contabile esistente prima della data di transizione secondo precedenti Principi contabili, rettificato solo in questi casi:

1. attività immateriali che non qualificano ai fini IFRS per l'iscrizione in bilancio oppure attività immateriali non contabilizzate secondo le precedenti regole contabili che invece soddisfano i requisiti di iscrizione secondo lo IAS 38. Le rettifiche alle quote dei terzi e alle imposte differite si imputano contro l'avviamento;

2. perdita di valore: indipendentemente dalle eventuali indicazioni dell'esistenza di una perdita per riduzione di valore dell'avviamento, l'entità deve applicare lo IAS 36:
 - a) nel verificare se l'avviamento iscritto nello Stato patrimoniale di apertura abbia subito una perdita per riduzione di valore alla data di passaggio agli IFRS; e
 - b) nell'imputare eventuali perdite per riduzione di valore agli utili portati a nuovo (o, se così previsto dallo IAS 36, alla riserva di rivalutazione).

La verifica per riduzione di valore deve essere riferita alle condizioni esistenti alla data di passaggio agli IFRS.

Riepilogando, se il *First Time Adopter* decide di utilizzare l'esenzione il valore contabile del *goodwill*, nello Stato patrimoniale di apertura, deve essere quello determinato secondo i precedenti Principi contabili alla *transition date* dopo le seguenti **rettifiche**:

1. Riclassificazione di attività immateriali;
2. Rettifiche del prezzo di acquisto non considerate dai precedenti Principi contabili;
3. Eventuale effetto dell'*impairment test*, applicato obbligatoriamente alla data di transizione, indipendentemente dalla presenza o meno di indicatori.

L'avviamento non deve essere assoggettato ad alcuna altra rettifica alla data di transizione. Ad esempio, i precedenti ammortamenti dell'avviamento non devono essere ricalcolati per determinare il valore storico dell'avviamento.

Di conseguenza, qualsiasi attività immateriale derivante da una *business combination* iscritta secondo i precedenti Principi contabili che non soddisfa le condizioni previste dallo IAS 38 deve essere stornata contro l'avviamento. L'avviamento che include delle attività immateriali con una vita definita deve essere assoggettato ad *impairment test* annuale.

Riassumendo, per quanto riguarda la valutazione delle attività e delle passività derivanti da una *business combination* utilizzando l'esenzione:

- alcune attività e passività sono successivamente valutate al *fair value* secondo Principi contabili internazionali. Tali attività devono essere misurate al *fair value* alla data di transizione sia che derivino dalla *business combination* oppure no; le rettifiche derivanti dalla rimisurazione di tali voci si imputano a *retained earnings* oppure ad un'altra riserva del patrimonio netto;
- immediatamente dopo l'aggregazione aziendale, il valore contabile determinato in base ai precedenti Principi contabili delle attività acquisite e delle passività assunte in tale aggregazione aziendale costituirà il sostituto del costo in base agli IFRS a tale data. Se gli IFRS prevedono una valutazione di tali attività e passività in base al costo, il valore che rappresenta il sostituto del costo rappresenta la base per l'ammortamento a partire dalla data dell'aggregazione aziendale;
- le precedenti rivalutazioni (al *fair value*) non devono essere stornate o rideterminate. Il *fair value* registrato secondo precedenti Principi contabili derivanti dalla acquisizione diventano il sostituto del costo per gli IFRS, anche se i valori determinati non erano conformi agli IFRS;

1. La transizione ai Principi contabili internazionali

1.2. Aspetti pratici del passaggio agli IFRS

- se era stato applicato il metodo della continuità dei valori alla data di acquisizione il valore di libro dell'acquisito alla data di acquisizione diventa il sostituto del costo secondo IFRS.

Il valore contabile delle altre attività materiali o immateriali non deve essere rettificato a meno che:

- abbia subito una perdita di valore secondo le regole dello IAS 36;
- l'ammortamento dalla data di acquisizione sia significativamente diverso dal costo calcolato in accordo con gli IFRS.

Pagamenti basati su azioni

La deroga all'approccio retroattivo è contenuta nell'Appendice D, **parr. D2-D3** dell'IFRS 1: si tratta di una facilitazione che consente alcune deroghe all'applicazione dell'IFRS 2, Operazioni con pagamento basato su azioni.

Per ciò che riguarda i pagamenti basati sul valore delle azioni, l'IFRS 2 stabilisce che nel processo di transizione un'entità è incoraggiata (ma non obbligata) ad applicare l'IFRS 2 agli strumenti di patrimonio che sono stati concessi agli amministratori e ai dipendenti.

Tale esenzione può essere applicata se l'entità ha provveduto ad indicare pubblicamente il *fair value* di tali strumenti rappresentativi di capitale alla data di misurazione, secondo quanto definito nell'IFRS 2.

In tutti i casi in cui l'entità non applica l'IFRS 2 deve comunque fornire informazioni nelle note al primo bilancio conforme agli IFRS come richiede l'IFRS 2.

Il trattamento contabile dei piani di *stock option* è da sempre un *topic* rilevante per l'impatto economico sul bilancio e sulla *disclosure* perché le differenze delle disposizioni contenute nell'IFRS 2 sono rilevati rispetto ai Principi contabili OIC.

Si ricorda che, i **piani di stock option** sono strumenti di incentivazione che vengono solitamente concessi ai dipendenti di un'azienda, al top *management*, ai membri del consiglio di amministrazione. Tali piani assegnano al dipendente la facoltà di acquistare (o di assegnare), nel caso si utilizzino azioni emesse in precedenza, o di sottoscrivere, nel caso si utilizzino azioni di nuova emissione, titoli rappresentativi del capitale di rischio della società. Le opzioni concesse al dipendente sono tecnicamente assimilabili alle opzioni *call* di tipo americano, poiché concedono il diritto di acquisire i titoli entro un dato intervallo di tempo (scadenza opzione) e a un dato prezzo (*strike price*). Il Principio IFRS 2 stabilisce che i beni o i servizi ricevuti (costo del lavoro) e l'incremento corrispondente al patrimonio netto, devono essere valutati direttamente al *fair value* dei beni o servizi ricevuti, salvo che la stima non sia attendibile. In questo caso l'impresa determina indirettamente il valore dei beni o servizi ricevuti e, quindi, il corrispondente incremento nel patrimonio netto, calcolando il *fair value* degli strumenti rappresentativi di capitale assegnati.

Sostituto del costo

La deroga all'approccio retroattivo è contenuta nell'Appendice D, **parr. D5 – D8B** dell'IFRS 1.

In considerazione del fatto che esistono numerose differenze tra i due set contabili nei criteri di misurazione delle attività, potrebbe accadere che alla data di transizione il valore contabile OIC non sia conforme alle disposizioni degli IFRS (come capita, frequentemente, quando l'entità applica principalmente le disposizioni fiscali, oppure ha applicato le normative di rivalutazione). Con l'IFRS 1 è concessa una facilitazione in questi casi: un First Time Adopter può scegliere di valutare un elemento delle attività immobilizzate (materiali, immateriali) al suo *fair value* alla data di transizione e utilizzare tale valore come sostituto del costo di iscrizione nello Stato patrimoniale di apertura. Per quanto riguarda il *fair value* (o valore rivalutato) come "costo stimato" di attività e passività conformi agli IFRS, secondo quanto stabilito dall'IFRS 1 un'entità ha la facoltà di stimare il *fair value* alla data di transizione di un componente delle classi degli immobili, impianti e macchinari, investimenti in immobili non strumentali, attività immateriali che hanno soddisfatto i requisiti dello IAS 38 ed utilizzare tale *fair value* come "costo stimato" di quella classe di immobilizzazione.

Tale "costo stimato" all'apertura costituisce quindi il costo del componente, e da quel momento in poi sarà ammortizzato secondo le regole stabilite dai principi internazionali.

Nella pratica un'impresa che sta redigendo il bilancio di apertura conforme agli IFRS può utilizzare uno dei seguenti ammontari considerandolo a tutti gli effetti come **costo stimato** (*deemed cost*) del componente:

1. *fair value* alla data di transizione (in questo caso l'impresa deve fornire specifiche informazioni nelle note);
2. l'importo rivalutato che proviene dalla contabilizzazione, secondo i precedenti principi, di una rivalutazione del costo che non sarebbe consentita o che non è prevista dai principi internazionali (come, ad esempio, le leggi di rivalutazione monetaria previste dalla normativa italiana) a condizione che il valore attribuito alla data di rivalutazione sia comparabile:
 - a) con il *fair value* dell'attività alla data della rivalutazione; oppure
 - b) con il costo, (ovvero il costo ammortizzato) secondo quanto stabiliscono i Principi contabili internazionali, aggiustato per esempio per riflettere i cambiamenti negli indici dei prezzi;
3. il *fair value* alla data di un evento, come ad esempio di una privatizzazione o di un'offerta pubblica iniziale.

Considerazioni e approfondimenti – Alcuni ammontari di rivalutazioni esposti secondo i precedenti principi potrebbero essere dati più rilevanti per gli utilizzatori rispetto al valore del costo; spesso non si sa se la rivalutazione approssimava il *fair value* delle immobilizzazioni o rifletteva l'aumento degli indici dei prezzi, anche se, per esempio, le leggi italiane sulle rivalutazioni erano di tale natura. Di conseguenza, l'IFRS 1 consente di utilizzare l'importo precedente come "costo stimato" utilizzando una valutazione già disponibile e che può rappresentare un ragionevole punto di partenza per le valutazioni successive fatte al costo così come stabilito dai Principi contabili internazionali.

1. La transizione ai Principi contabili internazionali

1.2. Aspetti pratici del passaggio agli IFRS

Nel caso in cui l'entità, dunque, non sia in grado di valutare al costo secondo quanto stabilito dagli IFRS una attività immobilizzata alla data di transizione, sia essa un immobile, un impianto o un macchinario, oppure una attività immateriale, essa può:

- valutare il componente al *fair value* alla data di transizione. Il trattamento contabile da utilizzare per l'ammortamento in questi casi è lo stesso utilizzato per le spese incrementative successive all'acquisto e cioè ammortizzare il *deemed cost* dalla data di transizione sulla vita utile residua;
- valutare il componente in base al "costo rivalutato secondo una precedente rivalutazione", anche se non consentita o prevista dagli IFRS. In questo caso però tale costo deve essere depurato da eventuali ammortamenti anticipati o non conformi a quanto previsto dai Principi contabili internazionali.

Allo stesso modo, qualora alcune attività materiali abbiano associato **fondi di manutenzione ciclica**, contabilizzati secondo i precedenti principi, alla data di transizione si ritiene che essi debbano essere eliminati dallo Stato patrimoniale. Per le stesse categorie di attività sarebbe preferibile utilizzare il **metodo del "component approach"** per ammortizzare le singole componenti dell'attività secondo l'effettivo utilizzo e l'effettiva durata previsti.

Se un'impresa decidesse di utilizzare il criterio del valore rivalutato previsto dallo IAS 16 per alcune componenti di immobili, impianti e macchinari essa deve presentare l'intero ammontare della rivalutazione complessiva nel patrimonio netto.

L'ammontare della rivalutazione alla data di transizione agli IFRS è basato sulla comparazione del valore contabile dell'attività a quella data e il suo costo (o costo stimato). Se il costo stimato è il *fair value* alla data di transizione agli IFRS, l'impresa deve dare adeguate informazioni nelle note al bilancio.

Per le attività rivalutate secondo le norme di legge e gli OIC si precisa che la rivalutazione contabilizzata secondo i precedenti Principi contabili non soddisfa le condizioni previste dall'IFRS 1. Pertanto, l'impresa rileva l'importo rivalutato di tali attività nel bilancio di apertura in base ai seguenti ammontari:

1. costo (oppure costo stimato) meno gli ammortamenti e le perdite di valore in base al criterio del costo ammortizzato previsto dallo IAS 16;
2. costo stimato, cioè il *fair value* alla data di transizione;
3. valore rivalutato, se l'impresa adotta tale trattamento previsto dallo IAS 16 come politica contabile per tutta quella classe di immobilizzazioni.

Esempio n. 8

La società A ha acquistato un fabbricato per € 360 il 1° gennaio X8.

La vita utile residua del fabbricato è stata stimata essere di 40 anni.

Il fabbricato è stato rivalutato il 1° gennaio X9 al valore di € 390, con corrispondente iscrizione nelle riserve di patrimonio del maggior valore.

Per semplicità, nell'esercizio non si considerano eventuali effetti fiscali.

Il fabbricato ha un valore netto contabile pari a € 351 il 1° gennaio X9 ed € 380 il 1° gennaio X10.

Il metodo di ammortamento utilizzato negli Italian Gaap è accettabile secondo lo IAS 16 e il valore della rivalutazione è sostanzialmente comparabile con il *fair value* alla data della rivalutazione.

Transizione

La transizione ai Principi contabili internazionali 1.

Aspetti pratici del passaggio agli IFRS 1.2.

La società A sceglie il metodo del costo nella contabilizzazione dell'immobile dopo la data di transizione in accordo con lo IAS 16.

La data di transizione ai Principi contabili internazionali è il 1° gennaio X10.

Al 1° gennaio X10 il fabbricato ha un valore di mercato pari ad € 415.

Soluzione

La società A ha l'opzione di contabilizzare il fabbricato alla data di transizione al:

A = *fair value* alla data di transizione

B = valore della rivalutazione dell'Italian Gaap

C = applicando lo IAS 16 in modo retrospettivo (senza usufruire dell'agevolazione).

Di seguito, le scritture di conversione nei tre casi.

CASO A: Fair value alla data di transizione

La società rileva nello Stato patrimoniale di apertura il fabbricato al valore di € 415. Considerando che il valore contabile al 31 dicembre X9 era di € 380, in fase di transizione si imputa alla riserva di patrimonio netto che accoglie le differenze da transizione l'importo di € 35.

Inoltre, la riserva di rivalutazione (Italian Gaap) è riclassificata tra le riserve di conversione IFRS.

CASO B: Valore di rivalutazione OIC

Non devono essere effettuate scritture contabili relative alla ri-misurazione. È necessario però che la riserva di rivalutazione (Italian Gaap) sia riclassificata tra le riserve di conversione IFRS.

CASO C: applicando lo IAS 16 in modo retroattivo

In questo caso è necessario stornare la riserva di rivalutazione e adeguare il valore di iscrizione nello Stato patrimoniale di apertura al valore di € 342. Si storna pertanto la riserva di rivalutazione di € 38, azzerandola, e in contropartita si storna il valore contabile del fabbricato. In questo modo il fabbricato è iscritto a € 342.

Leasing

La deroga all'approccio retroattivo è contenuta nell'Appendice D, **parr. D9 –e D9B – D9E** dell'IFRS 1.

Nel passaggio agli IFRS si effettua una valutazione in merito al fatto che i contratti in essere alla data di transizione possano contenere un *leasing* applicando al contratto le disposizioni dell'IFRS 16 sulla base dei fatti e delle circostanze esistenti in tale data.

Il **locatario**, quando rileva le passività del *leasing* e le attività consistenti nel diritto di utilizzo, può applicare il seguente approccio a tutti i suoi *leasing* (fatti salvi gli espedienti pratici consentiti dall'IFRS e commentati nei paragrafi seguenti):

- a) valutare la passività del *leasing* alla data di passaggio agli IFRS. Seguendo questo approccio il locatario deve valutare la passività del *leasing* al valore attuale dei restanti pagamenti dovuti per il *leasing*, attualizzati utilizzando il tasso di finanziamento marginale del locatario alla data di passaggio agli IFRS;
- b) valutare l'attività consistente nel diritto di utilizzo alla data di passaggio agli IFRS. Il locatario deve scegliere per ogni *leasing* di valutare l'attività consistente nel diritto di utilizzo alternativamente: i) al valore contabile, come se l'IFRS 16 fosse stato applicato fin dalla data di decorrenza del *leasing*, ma attualizzato utilizzando il tasso di finanziamento marginale del locatario alla data del passaggio agli IFRS; o ii) all'importo pari alla passività del *leasing* rettificato per l'importo di eventuali risconti passivi o ratei attivi relativi al *leasing* rilevati nel prospetto della situazione

1. La transizione ai Principi contabili internazionali

1.2. Aspetti pratici del passaggio agli IFRS

patrimoniale-finanziaria immediatamente prima della data del passaggio agli IFRS;

- c) applicare lo IAS 36 alle attività consistenti nel diritto di utilizzo alla data di passaggio agli IFRS.

L'IFRS 1 consente anche al **locatore** di valutare l'attività consistente nel diritto di utilizzo al *fair value* alla data di passaggio agli IFRS per i *leasing* che soddisfano la definizione di investimento immobiliare di cui allo IAS 40 e che sono valutati utilizzando il modello del *fair value* di cui allo IAS 40 a partire dalla data di passaggio agli IFRS.

Infine, l'IFRS 1 consente un'ulteriore facilitazione al locatore (espediente pratico) di applicare uno o più dei seguenti metodi, decidendo *leasing* per *leasing*:

- a) applicare un unico tasso di attualizzazione ad un portafoglio di *leasing* con caratteristiche ragionevolmente simili (per esempio, una durata residua simile per una classe di attività sottostante simile in un contesto economico simile);
- b) scegliere di non applicare le disposizioni dell'IFRS 16 ai *leasing* la cui durata termina entro 12 mesi dalla data di passaggio agli IFRS;
- c) scegliere di non applicare le disposizioni dell'IFRS 16 ai *leasing* nei quali l'attività sottostante è di modesto valore (la prassi fissa come limite il valore di 5.000 dollari);
- d) escludere i costi diretti iniziali dalla valutazione dell'attività consistente nel diritto di utilizzo alla data del passaggio agli IFRS;
- e) basarsi sulle esperienze acquisite, per esempio nel determinare la durata del *leasing* se il contratto contiene un'opzione di proroga o di risoluzione del *leasing*.

Designazione di strumenti finanziari precedentemente rilevati con i vecchi Principi contabili

La deroga all'approccio retroattivo è contenuta nell'Appendice D, **parr. D19 – D19C** dell'IFRS 1.

L'IFRS 9 impone all'entità di classificare gli strumenti finanziari nella categoria prevista al momento della rilevazione iniziale. Malgrado questa disposizione l'IFRS 1 concede una facilitazione facoltativa: un'entità può effettuare questa classificazione alla data di transizione agli IFRS, anziché alla data in cui avrebbe dovuto essere iscritto per la prima volta. Questo in sostanza significa che è possibile non applicare retroattivamente l'IFRS 9 (ai fini della classificazione di attività e passività finanziarie) per quegli strumenti finanziari acquistati o emessi in data antecedente la data di transizione.

Esempio n. 9

Un'entità sta predisponendo il proprio Stato patrimoniale di apertura IFRS al 1° gennaio X0.

I Principi contabili OIC non richiedono di designare gli strumenti finanziari in categorie specifiche.

Durante il processo di prima adozione degli IFRS la società ritiene che un'operazione di copertura iniziata qualche anno prima soddisfa le condizioni per il riconoscimento dell'*hedge accounting* ai sensi dell'IFRS 9.

Domanda

È possibile designare l'operazione come un'operazione di copertura e designare gli strumenti finanziari ai sensi dell'IFRS 9 nello Stato patrimoniale di apertura?

Risposta

Se nell'esercizio X2 un'operazione iniziata nell'esercizio X-2 soddisfa le condizioni per il suo riconoscimento come operazione di copertura nell'esercizio X1, non è possibile designare retroattivamente tale operazione "di copertura" se la designazione non era già stata fatta prima della data di transizione in vista della transizione.

Passività per smantellamenti incluse nel costo di immobili, impianti e macchinari

La deroga all'approccio retroattivo è contenuta nell'Appendice D, **parr. D21 – D21A** dell'IFRS 1.

L'esenzione contenuta nell'IFRS 1 riguarda la possibilità di non applicare retroattivamente l'IFRIC 1 "Cambiamenti nelle passività iscritte per smantellamenti, ripristini e passività simili". Tale interpretazione richiede che le modifiche di uno smantellamento, di un ripristino o di una passività simile siano rilevate ad incremento o a riduzione del costo dell'attività a cui si riferiscono; il valore da ammortizzare rideterminato dell'attività è poi ammortizzato prospetticamente nell'arco della sua vita utile residua. L'IFRS 1 invece consente di non applicare queste disposizioni per le modifiche di tali passività verificatesi precedentemente alla data di passaggio agli IFRS.

Se si avvale di questa **esenzione**, l'entità deve:

- a) misurare la passività alla data di passaggio agli IFRS secondo quanto previsto dallo IAS 37;
- b) stimare, nella misura in cui la passività rientra nell'ambito applicativo dell'IFRIC 1, l'importo che sarebbe stato incluso nel costo della relativa attività nel momento in cui la passività è sorta, attualizzando la passività a quella data utilizzando la propria migliore stima del tasso di attualizzazione storico, corretto per il rischio, che sarebbe stato applicato a quella passività nel periodo specificato; e
- c) calcolare l'ammortamento accumulato su tale importo, alla data di passaggio agli IFRS, in base alla stima corrente della vita utile dell'attività, utilizzando il metodo di ammortamento adottato dall'entità in conformità agli IFRS.

Attività finanziarie o immateriali contabilizzate in conformità all'IFRIC 12 - Accordi per servizi in concessione

La deroga all'approccio retroattivo è contenuta nell'Appendice D, **par. D 22** dell'IFRS 1.

L'IFRS 1 dispone che chi adotta per la prima volta gli IFRS può applicare le disposizioni transitorie di cui all'IFRIC 12.

Se, per un **particolare accordo di servizio**, il concessionario non può applicare l'IFRIC 12 retroattivamente all'inizio del primo degli esercizi presentati, esso deve:

- a) rilevare le attività finanziarie e immateriali che esistevano all'inizio del primo degli esercizi presentati;
- b) utilizzare i precedenti valori contabili di tali attività finanziarie e immateriali (in qualunque modo siano state classificate in precedenza) come loro valori contabili a tale data; e

1. La transizione ai Principi contabili internazionali

1.2. Aspetti pratici del passaggio agli IFRS

- c) verificare a tale data se le attività finanziarie e immateriali rilevate abbiano subito una riduzione di valore, a meno che ciò non sia fattibile, nel qual caso gli importi devono essere verificati per riduzione di valore all'inizio del periodo corrente.

Oneri finanziari

La deroga all'approccio retroattivo è contenuta nell'Appendice D, **par. D23** dell'IFRS 1.

Chi adotta per la prima volta gli IFRS può applicare lo IAS 23 "Oneri finanziari" o dalla data di transizione o ad una data antecedente. Questo significa che la verifica circa la possibilità di capitalizzare gli oneri finanziari secondo le disposizioni dello IAS 23 sono applicati prospetticamente a partire da quella data.

Se una società aveva capitalizzato gli oneri finanziari in base alle disposizioni dell'OIC 16 o dell'OIC 24 può:

1. non stornare gli oneri finanziari capitalizzati in passato;
2. contabilizzare gli oneri finanziari successivi alla data stabilita (data di transizione o data antecedente) in modo conforme allo IAS 23.

Estinzione di passività con strumenti rappresentativi di capitale

La deroga all'approccio retroattivo è contenuta nell'Appendice D, **par. D25** dell'IFRS 1.

L'IFRIC 19 stabilisce il trattamento contabile che una entità deve applicare nel caso in cui la rinegoziazione dei termini di una passività finanziaria determini l'emissione di strumenti rappresentativi di capitale in favore di un proprio creditore, al fine di estinguere interamente o parzialmente la stessa passività finanziaria.

Ai sensi dell'IFRS 1 chi adotta i Principi contabili internazionali per la prima volta può utilizzare le disposizioni transitorie dell'IFRIC 18.

Grave iperinflazione

La deroga all'approccio retroattivo è contenuta nell'Appendice D, **parr. D26 – D30** dell'IFRS 1 che riguarda il caso delle società che si trovano in un paese con elevata inflazione.

Se un'entità ha una valuta funzionale che era, o è, la valuta di un'economia iperinflazionata, deve stabilire se è stata soggetta a grave iperinflazione prima della data del passaggio agli IFRS.

Quando la data di transizione coincide o è successiva alla data di normalizzazione della valuta funzionale, l'entità ha la facoltà di valutare al *fair value* della data di transizione le attività e le passività possedute prima della data di normalizzazione. Questo *fair value* può essere utilizzato come sostituto del costo nel prospetto della situazione patrimoniale finanziaria di apertura redatto in conformità agli IFRS.

Quando la data di normalizzazione cade nel periodo comparativo di 12 mesi, la durata di tale periodo comparativo può essere ridotta purché sia fornita un'informativa completa di bilancio per tale periodo abbreviato.

Accordi a controllo congiunto

La deroga all'approccio retroattivo è contenuta nell'Appendice D, **par. D31** dell'IFRS 1.

L'IFRS 1 stabilisce che chi adotta per la prima volta gli IFRS può applicare le disposizioni transitorie dell'IFRS 11 alla data di transizione agli IFRS con la seguente eccezione. Nel passare dal consolidamento proporzionale al metodo del patrimonio netto, un neo-utilizzatore deve verificare la riduzione di valore dell'investimento in conformità allo IAS 36 all'inizio del primo esercizio oggetto di presentazione, indipendentemente dal fatto che vi sia una qualsiasi indicazione che l'investimento possa aver subito una riduzione di valore. Qualsiasi riduzione di valore risultante deve essere rilevata come una rettifica degli utili portati a nuovo all'inizio del primo esercizio oggetto di presentazione.

Costi di sbancamento nella fase di produzione di una miniera a cielo aperto

La deroga all'approccio retroattivo è contenuta nell'Appendice D, **par. D32** dell'IFRS 1.

L'IFRS 1 stabilisce che chi adotta per la prima volta gli IFRS può applicare le disposizioni transitorie dell'IFRIC 20 alla data di transizione nella fase di produzione di una miniera a cielo aperto.

Designazione dei contratti per l'acquisto o la vendita di elementi non finanziari

La deroga all'approccio retroattivo è contenuta nell'Appendice D, **par. D33** dell'IFRS 1.

L'IFRS 9 stabilisce che i contratti per l'acquisto o la vendita di un elemento non finanziario che possono essere regolati al netto in disponibilità liquide o tramite un altro strumento finanziario, o scambiando strumenti finanziari, come se i contratti fossero strumenti finanziari, possono essere designati irrevocabilmente come valutati al *fair value* con contropartita il Conto economico (P&L) anche se sono stati sottoscritti per l'incasso o la consegna di un elemento non finanziario secondo le esigenze di acquisto, vendita o uso previste dall'entità. Tale designazione è possibile solo alla data di stipula del contratto e se elimina o riduce significativamente un'incoerenza nella rilevazione. Tuttavia, l'IFRS 1 permette al neo-utilizzatore degli IFRS, rispettando i requisiti, di fare tale designazione alla data di transizione agli IFRS.

Ricavi

La deroga all'approccio retroattivo è contenuta nell'Appendice D, **parr. D34 e D35** dell'IFRS 1.

L'IFRS 1 permette al neo-utilizzatore degli IFRS di usufruire delle disposizioni transitorie previste nel paragrafo C5 dell'IFRS 15. In tale paragrafo il riferimento alla "data della prima applicazione" deve intendersi come riferito all'inizio del primo esercizio redatto in base agli IFRS. In questo caso il neo-utilizzatore deve interpretare la data di prima applicazione come la data di inizio del primo bilancio IFRS.

1. La transizione ai Principi contabili internazionali

1.2. Aspetti pratici del passaggio agli IFRS

Inoltre, il neo-utilizzatore non è obbligato a rideterminare i contratti completati prima del primo esercizio presentato. Un contratto completato è un contratto per il quale l'entità ha trasferito la totalità dei beni o servizi individuati in conformità a precedenti Principi contabili.

Operazioni in valuta estera e anticipi

La deroga all'approccio retroattivo è contenuta nell'Appendice D, **par. D36** dell'IFRS 1.

La deroga concede la facoltà al neo utilizzatore di non ad applicare l'IFRIC 22 "Operazioni in valuta estera e anticipi alle attività", ai costi e ai ricavi che rientrano nell'ambito di applicazione della predetta Interpretazione la cui rilevazione iniziale è avvenuta prima della data di passaggio agli IFRS.

1.2.4. Le eccezioni obbligatorie all'approccio retroattivo

Il neo utilizzatore che sta predisponendo lo Stato patrimoniale di apertura è obbligato dall'IFRS 1 (Appendice B) a non adottare l'approccio retroattivo nell'applicazione dei Principi contabili internazionali ad alcune operazioni e saldi, ma al contrario di utilizzare gli IFRS prospetticamente a partire dalla data di transizione. La disposizione relativa all'eccezione obbligatoria fa riferimento alle seguenti aree:

- a) stime;
- b) eliminazione contabile di attività e di passività finanziarie (parr. B2 e B3);
- c) contabilizzazione delle operazioni di copertura (parr. B4-B6);
- d) partecipazioni di minoranza (par. B7);
- e) classificazione e valutazione delle attività finanziarie (parr. B8-B8C);
- f) riduzione di valore delle attività finanziarie (parr. B8D-B8G);
- g) derivati incorporati (par. B9) e
- h) finanziamenti pubblici (parr. B10-B12).

Stime

Le stime effettuate dall'entità in conformità ai Principi contabili internazionali alla data di passaggio agli IFRS devono essere conformi alle stime effettuate alla stessa data secondo i precedenti Principi contabili (dopo le rettifiche necessarie per riflettere eventuali differenze nei Principi contabili), a meno che non vi siano prove oggettive che tali stime erano errate. L'IFRS 1 tuttavia precisa che è possibile ricevere ulteriori informazioni dopo la data di passaggio agli IFRS sulle stime che aveva effettuato in precedenza ma in questi casi l'entità deve considerare il ricevimento di informazioni alla stregua dei fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio che non comportano una rettifica.

Esempio n. 10

Si ipotizzi che la data di passaggio agli IFRS di un'entità sia il 1° gennaio 20X0 e che nuove informazioni ricevute il 15 luglio 20X2 richiedano la revisione di una stima effettuata in conformità ai precedenti Principi contabili al 31 dicembre 20X1.

Domanda

Nella stesura dello Stato patrimoniale di apertura è possibile modificare il saldo dell'accantonamento e tenere in considerazione le nuove informazioni di cui è venuta a conoscenza la società durante il periodo X2?

Risposta

L'entità non può modificare le stime nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria d'apertura conforme agli IFRS in base alle nuove informazioni (a meno che le stime debbano essere rettificare a causa di eventuali differenze nei Principi contabili o vi siano prove oggettive che tali stime erano errate). Invece, l'entità deve imputare gli effetti delle nuove informazioni nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio (o, se opportuno, nel prospetto delle altre componenti di Conto economico complessivo) dell'esercizio che si chiude il 31 dicembre 2X2.

Qualora, invece, sia necessario procedere ad una stima alla data di passaggio agli IFRS che non era tenuta ad effettuare secondo le precedenti regole contabili, tali stime devono riflettere le condizioni che esistevano alla data di passaggio agli IFRS. In particolare, le stime alla data di passaggio agli IFRS di prezzi di mercato, tassi di interesse o tassi di cambio di una valuta estera devono riflettere le condizioni di mercato a tale data.

Derecognition di attività e passività finanziarie

Con riferimento alla eliminazione contabile di attività e passività finanziarie, l'IFRS 9 stabilisce alcune regole stringenti in merito alla possibilità di cancellare dalla situazione patrimoniale-finanziaria tali voci. Per esempio, il Principio contabile internazionale non considera un motivo sufficiente l'esistenza di una clausola *pro-soluto* per la cancellazione dei crediti ceduti ad un *factor* oppure ad un finanziatore; viceversa stabilisce che la "*derecognition*" sia possibile solo nei casi in cui siano stati ceduti la maggior parte dei rischi e benefici dell'attività finanziaria e l'entità non abbia più il "controllo" sulle attività finanziarie cedute.

In merito alla prima adozione dei Principi contabili internazionali l'IFRS 1 (parr. B1 e B2) stabilisce una deroga obbligatoria all'approccio retroattivo dell'IFRS 9 con particolare riferimento alla "eliminazione contabile di attività e passività finanziarie": un neo-utilizzatore deve applicare prospetticamente le disposizioni sull'eliminazione contabile di cui all'IFRS 9 per le operazioni verificatesi a partire dalla data di passaggio agli IFRS.

Per esempio, se il neo-utilizzatore ha eliminato contabilmente attività o passività finanziarie non derivate in conformità ai Principi contabili precedenti come risultato di un'operazione avvenuta prima della data di passaggio agli IFRS, questi non deve rilevare tali attività e passività in base agli IFRS (a meno che esse soddisfino i requisiti per essere rilevate a seguito di un'operazione o di un evento successivo).

L'IFRS 1 però stabilisce che l'entità può applicare retroattivamente le disposizioni relative all'eliminazione contabile di cui all'IFRS 9 a partire da una **data a scelta dell'entità**, a condizione che le informazioni necessarie per applicare l'IFRS 9 alle attività e passività finanziarie eliminate contabilmente come risultato di operazioni passate siano state ottenute al momento della contabilizzazione iniziale delle operazioni.

1. La transizione ai Principi contabili internazionali

1.2. Aspetti pratici del passaggio agli IFRS

Coperture

L'IFRS 1 contiene una eccezione obbligatoria all'applicazione retrospettica della contabilizzazione delle coperture definiti dall'IFRS 9 prima della data di transizione. Secondo quanto richiesto dall'IFRS 9, alla data di passaggio agli IFRS l'entità deve:

- a) valutare tutti i derivati al *fair value*, e
- b) eliminare tutti gli utili e le perdite differiti sui derivati iscritti in base ai precedenti Principi contabili come se fossero attività o passività.

Tuttavia, l'IFRS concede una facilitazione obbligatorie per queste fattispecie. L'entità non deve esporre nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria di apertura redatto in conformità agli IFRS una relazione di copertura che non soddisfa le condizioni previste per la contabilizzazione delle operazioni di copertura secondo l'IFRS 9. L'IFRS 1 cita come esempio il caso di molte relazioni di copertura nelle quali lo strumento di copertura è un'opzione venduta a se stante o **un'opzione venduta netta**, o quando l'elemento coperto è una posizione netta in una copertura dei flussi finanziari per un rischio diverso dal rischio di cambio.

Il "*basis of conclusion*" dell'IFRS 1 infatti considerava che fosse improbabile che la maggior parte delle entità che applicava i Principi contabili locali prima di passare agli IFRS avesse adottato i criteri dell'IFRS 9 per:

- a) documentare le coperture dal loro inizio e
- b) verificare l'efficacia delle coperture, anche se le entità intendessero continuare con le stesse strategie di copertura dopo aver adottato l'IFRS 9.

L'IFRS 1 pertanto evita alle imprese che la designazione retroattiva delle coperture (o la rettifica retroattiva della loro designazione) possa portare alla designazione mirata di alcune coperture per presentare un particolare risultato.

L'IFRS 1 inoltre chiarisce che l'entità non deve esporre nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria di apertura una relazione di copertura che non soddisfa le condizioni previste per la contabilizzazione delle operazioni di copertura secondo l'IFRS 9 (per esempio, molte relazioni di copertura nelle quali lo strumento di copertura è uno strumento monetario o un'opzione emessa; nelle quali l'elemento coperto è una posizione netta; o nelle quali la copertura riguarda il rischio sui tassi di interesse di un investimento posseduto sino a scadenza). Tuttavia, se l'entità avesse designato la posizione netta come elemento di copertura in base ai precedenti Principi contabili, essa avrebbe potuto designare come elemento di copertura conformemente agli IFRS un singolo elemento all'interno della posizione netta o la posizione netta stessa se soddisfa le disposizioni di cui al par. 6.6.1 dell'IFRS 9, purché ciò avvenga entro la data di passaggio agli IFRS.

Partecipazioni di minoranza

L'IFRS 10 contiene un modello contabile di rappresentazione delle quote dei soci di minoranza, in un bilancio consolidato, definito "*economic entity approach*". Secondo tale modello di rappresentazione i soci di minoranza sono considerati come "parte" del gruppo; conseguentemente:

- a) le operazioni tra soci non generano utili e perdite rappresentabili nel Conto economico ma solo variazioni delle voci del patrimonio netto; di conseguenza una variazione nell'interessenza partecipativa ha rappresentazioni contabili differenti a seconda che l'operazione comporti la perdita di controllo oppure il mantenimento del controllo;
- b) l'attribuzione di una eventuale perdita di esercizio tra azionisti della controllante e azionisti di minoranza si effettua sulla base delle quote possedute;
- c) il Conto economico complessivo è attribuito ai soci della controllante e alle partecipazioni di minoranza, anche se questo implica che le partecipazioni di minoranza abbiano un saldo negativo.

Quest'ultima disposizione non era possibile con la precedente versione dello IAS 27: le quote dei soci di minoranza non potevano avere un saldo negativo a meno che ci fosse uno specifico contratto/patto parasociale/accordo che attestasse l'impegno dei soci di minoranza a ripianare le perdite.

L'IFRS 1 pertanto dispone che l'IFRS 10 sia applicabile prospetticamente, a partire dalla data di passaggio agli IFRS con riferimento a:

- a) la disposizione di cui al par. B94 dell'IFRS 10, secondo cui il totale Conto economico complessivo è attribuito ai soci della controllante e alle partecipazioni di minoranza, anche se questo implica che le partecipazioni di minoranza abbiano un saldo negativo;
- b) le disposizioni di cui ai parr. 23 e B93 dell'IFRS 10 per la contabilizzazione delle variazioni nell'interessenza partecipativa della controllante in una controllata che non comportano la perdita del controllo; e
- c) le disposizioni dei parr. B97-B99 dell'IFRS 10 in merito alla contabilizzazione della perdita del controllo di una controllata, e le relative disposizioni del paragrafo 8A dell'IFRS 5 Attività non correnti possedute per la vendita e attività operative cessate.

Tuttavia, se il neo-utilizzatore sceglie di applicare l'IFRS 3 retroattivamente, alle pregresse aggregazioni aziendali, deve anche applicare l'IFRS 10 secondo quanto previsto dall'IFRS 1 in merito alle esenzioni facoltative per le *business combination*.

Classificazione e valutazione degli strumenti finanziari

L'IFRS 9 contiene delle specifiche disposizioni per la valutazione, la misurazione e la classificazione degli strumenti finanziari. I metodi di valutazione si riconducono al modello del costo, al modello del *fair value* imputato a Conto economico e al modello a *fair value* imputato alle altre componenti del Conto economico complessivo.

1. La transizione ai Principi contabili internazionali

1.2. Aspetti pratici del passaggio agli IFRS

La scelta tiene conto di numerosi fattori, tra i quali il modello di *business* della società e le caratteristiche dello strumento.

Se non è fattibile valutare il valore temporale del denaro modificato conformemente alle disposizioni dell'IFRS 9 sulla base dei fatti e delle circostanze esistenti alla data del passaggio agli IFRS, l'entità deve valutare le caratteristiche dei flussi finanziari contrattuali dell'attività finanziaria sulla base dei fatti e delle circostanze esistenti alla data del passaggio agli IFRS senza tener conto di quelle disposizioni specifiche.

Inoltre l'IFRS 1 stabilisce che se non è fattibile valutare se il *fair value* dell'elemento di pagamento anticipato è "insignificante" conformemente alle disposizioni dell'IFRS 9 sulla base dei fatti e delle circostanze esistenti alla data del passaggio agli IFRS, l'entità deve valutare le caratteristiche dei flussi finanziari contrattuali dell'attività finanziaria sulla base dei fatti e delle circostanze esistenti alla data del passaggio agli IFRS, senza tener conto dell'eccezione per gli elementi di pagamento anticipato di cui si fa riferimento nell'IFRS 9.

Se non è fattibile (secondo la definizione dello IAS 8) per l'entità applicare retroattivamente il criterio dell'interesse effettivo di cui all'IFRS 9, il *fair value* dell'attività o della passività finanziaria alla data di passaggio agli IFRS deve essere il nuovo valore contabile lordo dell'attività finanziaria o il nuovo costo ammortizzato della passività finanziaria alla data di passaggio agli IFRS.

Riduzione di valore delle attività finanziarie

L'IFRS 9 contiene delle specifiche disposizioni per la determinazione delle perdite di valore delle attività finanziarie. Con riferimento alla transizione ai Principi contabili internazionali l'IFRS 1 (parr. B8D – B8G) consente di non applicare il modello di *impairment* in modo retroattivo. Invece stabilisce di utilizzare delle informazioni ragionevoli, dimostrabili e disponibili senza eccessivi costi o sforzi per determinare il rischio di credito alla data in cui gli strumenti finanziari sono stati inizialmente rilevati (o per gli impegni all'erogazione di finanziamenti e per i contratti di garanzia finanziaria, alla data in cui l'entità è diventata parte dell'impegno irrevocabile e per compararlo al rischio di credito alla data del passaggio agli IFRS).

In modo semplificato pertanto l'IFRS 1 stabilisce che per determinare se vi sia stato un aumento significativo del rischio di credito dopo la rilevazione iniziale, l'entità può applicare:

- a) le disposizioni dell'IFRS 9 (in particolare i di cui ai parr. 5.5.10 e B5.5.27-B5.5.29),
e
- b) la presunzione contenuta nell'IFRS 9 per i pagamenti contrattuali scaduti da più di 30 giorni, se l'entità applica le disposizioni in materia di riduzione di valore individuando aumenti significativi del rischio di credito dopo la rilevazione iniziale per tali strumenti finanziari sulla base di informazioni sul livello dello scaduto.

Se alla data di passaggio agli IFRS determinare se vi è stato un aumento significativo del rischio di credito dopo la rilevazione iniziale dello strumento finanziario richiedesse un

costo o uno sforzo eccessivi, l'entità deve rilevare il fondo a copertura perdite a un importo pari alle perdite attese lungo tutta la vita del credito a ciascuna data di riferimento del bilancio finché lo strumento finanziario è eliminato contabilmente (a meno che lo strumento finanziario sia a basso rischio di credito alla data di riferimento del bilancio).

Derivati incorporati

L'IFRS 9 contiene specifiche disposizioni per la separazione dal contratto principale dei derivati c.d. incorporati.

Con riferimento alla transizione agli IFRS è consentito un approccio semplificato (IFRS 1, par. B9).

Il neo-utilizzatore degli IFRS deve valutare se il derivato incorporato debba essere separato dal contratto primario e contabilizzato come derivato sulla base delle condizioni che esistevano alla data più recente tra le due seguenti:

- a) la data in cui è diventato parte del contratto, o
- b) la data per la quale è richiesta la rideterminazione del valore conformemente al par. B4.3.11 dell'IFRS 9.

Finanziamenti pubblici

Per i finanziamenti pubblici esiste la facoltà di non utilizzare in modo retroattivo le disposizioni dei Principi contabili internazionali nella determinazione del valore di iscrizione dello Stato patrimoniale IFRS nella fase di transizione al nuovo framework contabile (**IFRS 1, parr. B10 – B12**).

La norma generale è che la società che sta effettuando la transizione agli IFRS deve classificare tutti i finanziamenti pubblici ricevuti come passività finanziarie o come strumenti rappresentativi di capitale in conformità allo IAS 32 Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio.

Fatta eccezione per quanto descritto nel paragrafo precedente, la società che effettua la transizione agli IFRS deve applicare le disposizioni dell'IFRS 9 Strumenti finanziari e dello IAS 20 Contabilizzazione dei contributi pubblici e informativa sull'assistenza pubblica prospetticamente ai finanziamenti pubblici in essere alla data di passaggio agli IFRS, e non deve rilevare come un contributo pubblico il beneficio relativo al minor tasso d'interesse del finanziamento pubblico rispetto ai tassi di mercato.

Di conseguenza se un neo-utilizzatore, in base ai propri Principi contabili precedenti, non rilevava e non valutava un finanziamento pubblico a un tasso d'interesse inferiore a quelli di mercato in conformità alle disposizioni degli IFRS, allora dovrà utilizzare il valore contabile del finanziamento alla data di passaggio agli IFRS, rilevato in base ai Principi contabili precedenti, come il valore contabile del finanziamento da indicare nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria di apertura redatto in conformità agli IFRS. Un'entità deve applicare l'IFRS 9 nella valutazione di tali finanziamenti successivamente alla data del passaggio agli IFRS.

In ogni caso l'IFRS 1 stabilisce che esiste la facoltà di applicare i requisiti dell'IFRS 9 e dello IAS 20 retroattivamente a qualsiasi finanziamento pubblico originato prima della

1. La transizione ai Principi contabili internazionali

1.2. Aspetti pratici del passaggio agli IFRS

data del passaggio agli IFRS, a condizione che le informazioni necessarie siano state ottenute al momento della contabilizzazione iniziale del finanziamento.

1.2.5. Aspetti contabili e riconciliazioni

Nell'adozione dei Principi contabili internazionali come proprio framework di riferimento per la redazione del bilancio il punto di partenza è la determinazione dello Stato patrimoniale di apertura, in conformità ai Principi contabili internazionali, alla data di passaggio. Lo Stato patrimoniale di apertura è infatti destinato ad evidenziare contabilmente per le singole poste di bilancio le differenze che derivano dal diverso trattamento rispetto a quello adottato nel bilancio chiuso nell'esercizio precedente predisposto in conformità ai Principi contabili nazionali.

In altri termini, poiché i Principi contabili internazionali che la società neo-utilizzatrice applica nella relazione dello Stato patrimoniale di apertura possono essere differenti rispetto alla disciplina contabile nazionale, il passaggio ai Principi contabili internazionali dà origine ad una serie di rettifiche di valore delle attività e delle passività, che vanno tutte evidenziate e spiegate ai lettori di bilancio. Tutte le rettifiche che vengono identificate sono rilevate e imputate direttamente agli utili portati a nuovo oppure ad un'altra riserva del patrimonio netto nello Stato patrimoniale di apertura.

Nello Stato patrimoniale di apertura redatto in conformità all'IFRS 1, la società che sta effettuando la transizione ai Principi contabili internazionali deve rilevare **tutte le attività e le passività** la cui iscrizione sia richiesta dagli IFRS. Potrebbe accadere che alcune attività e passività che si considerano tali secondo gli IFRS non lo fossero secondo la disciplina contabile degli OIC, che era applicata prima del passaggio al nuovo corpo di Principi contabili. Un esempio sono i beni utilizzati in locazione finanziaria che non sono considerati attività secondo il bilancio civilistico redatto con gli OIC mentre lo sono secondo le regole dell'IFRS 16 "*Leasing*". Pertanto, queste attività dovranno essere rilevate nello Stato patrimoniale di apertura e in contropartita essere portate in aumento degli "utili portati a nuovo" o in un'altra riserva del patrimonio netto.

Oltre a rilevare tutte le attività e passività richiesta dagli IFRS, nella fase di transizione ai Principi contabili internazionali è necessario **stornare** tutte quelle attività o passività la cui iscrizione non sia permessa dal nuovo framework contabile. Ciò significa che non possono essere considerate attività o passività quelle voci permesse dai Principi contabili OIC la cui rilevazione al contrario è vietata dagli IFRS. Ad esempio, le spese di impianto e ampliamento capitalizzate come immobilizzazioni immateriali in base a quanto previsto dal Codice civile e dalla disciplina contabile nazionale, non possono essere considerate attività perché lo IAS 38 ne vieta la capitalizzazione. In questo caso, se nel bilancio dell'esercizio precedente fossero state iscritte spese di impianto e ampliamento nell'attivo patrimoniale, queste dovranno essere stornate dallo Stato patrimoniale di apertura. In questo caso l'eliminazione di attività o passività deve essere portata a diminuzione degli utili portati a nuovo ovvero individuazione di un'altra eventuale riserva del patrimonio netto.

La preparazione dello Stato patrimoniale di apertura prevede anche lo *step* di **riclassificare** le poste rilevate come un tipo di attività, passività o componente del patrimonio netto in base alla disciplina contabile nazionale precedentemente applicata ma che costituiscano un diverso tipo di attività, passività o componente del patrimonio netto in base agli IFRS. Ad esempio, i fabbricati civili detenuti a scopo di investimento sono presentati in un bilancio redatto secondo la disciplina contabile nazionale, tra le immobilizzazioni materiali, alla voce B.II.1. Secondo i Principi contabili internazionali queste attività devono essere invece rilevate in una voce specifica dell'attivo "investimenti in immobili" nello Stato patrimoniale di apertura redatto in conformità agli IFRS. La riclassifica generalmente non comporta impatti nella misurazione dell'ammontare dei fabbricati civili: tuttavia, questi ricadono nell'ambito di applicazione di uno specifico Principio contabile internazionale, lo IAS 40, che potrebbe modificare il valore di iscrizione.

Rimisurazione delle voci dello Stato patrimoniale di apertura

Nello Stato patrimoniale di apertura è necessario valutare tutte le attività e le passività che rappresentano il patrimonio netto conforme agli IFRS in base ai Principi contabili internazionali. Sulla base di questa valutazione, le attività e le passività possono assumere valori inferiori e superiori rispetto a quelli in precedenza ottenuti con l'applicazione della disciplina contabile nazionale ed esposti nel bilancio di esercizio dell'esercizio precedente.

Nella misurazione di questa valutazione, il neo utilizzatore decide se utilizzare l'approccio retroattivo per tutte le voci che riguardano le attività e passività di prima iscrizione, oppure utilizzare le eccezioni facoltative di deroga all'approccio retroattivo concesse dall'IFRS (come descritto nei paragrafi precedenti). In ogni caso l'IFRS 1 stabilisce alcune operazioni per le quali è obbligatorio non utilizzare l'approccio retroattivo, come descritto nei paragrafi precedenti.

Da un punto di vista contabile se il valore di un'attività o di una passività contenuto in base all'applicazione degli FS risultasse **superiore** rispetto a quello ottenuto in base la disciplina nazionale precedentemente applicata l'impatto è rilevato negli utili portati a nuovo o in un'altra specifica riserva del patrimonio netto.

Esempio n. 11

Nella misurazione del valore di iscrizione di un immobile di proprietà iscritto nel bilancio dell'esercizio precedente secondo le regole contenute nell'OIC 16 la società neo utilizzatrice decide di utilizzare la deroga relativa alle immobilizzazioni materiali del "**sostituto del costo**". Questa deroga consente di misurare il valore degli immobili in base al *fair value* degli stessi alla data di transizione. Da questa misurazione emerge una plusvalenza di 50.000 €.

Soluzione

In questo caso la società rileva nello Stato patrimoniale di apertura il valore degli immobili aumentati di 50.000 € e, in contropartita, iscrive in una riserva del patrimonio netto o nella voce utile portati nuovi il medesimo ammontare.

1. La transizione ai Principi contabili internazionali

1.2. Aspetti pratici del passaggio agli IFRS

Riconciliazioni

Il primo bilancio che la società neo utilizzatrice redige in conformità agli IFRS deve contenere almeno un anno di informazioni comparative elaborate in base agli IFRS. Ma questo non è sufficiente perché la società deve anche illustrare come il passaggio dei precedenti Principi contabili agli IFRS abbia influito sulla situazione patrimoniale finanziaria, sull'andamento economico e sui flussi finanziari presentati. Quest'ultima illustrazione va effettuata attraverso la presentazione di appositi prospetti di riconciliazione.

Esempio n. 12 – Riconciliazione del patrimonio netto				
Note		Dati OIC	Effetto del passaggio agli IFRS	IFRS
1	Immobili impianti e macchinari	10.000	1.000	11.000
2	Avviamento	1.500	3.000	4.500
2	Attività immateriali	200	(150)	50
3	Attività finanziarie	5.000	500	5.500
	Totale attività non correnti	16.700	4.350	21.050
	Crediti commerciali e altri crediti	10.000	0	10.000
4	Rimanenze	3.000	1.000	4.000
5	Altri crediti	500	500	1.000
	Cassa e disponibilità liquide	7.500	0	7.500
	Totale attività correnti	21.000	1.500	22.500
	Totale attivo	37.700	5.850	43.550
	Finanziamenti	8.000	0	8.000
	Debiti commerciali e diversi	6.000	0	6.000
6	TFR	2.000	(200)	1.800
7	Fondo ristrutturazione	500	(500)	0
	Debiti tributari	1.500	0	1.500
8	Passività fiscali differite	300	500	800
	Totale passività	18.300	(200)	18.100
	Attività meno passività	19.400	6.050	25.450
	Capitale sociale	4.000	0	4.000

La transizione ai Principi contabili internazionali 1.

Aspetti pratici del passaggio agli IFRS 1.2.

Esempio n. 12 – Riconciliazione del patrimonio netto				
Note		Dati OIC	Effetto del passaggio agli IFRS	IFRS
3	Riserva di rivalutazione	0	300	300
8	Riserva su operazioni di copertura	0	400	400
	Utili portati a nuovo	15.400	5.350	20.750
	Totale patrimonio netto	19.400	6.050	25.450

Note alla riconciliazione del patrimonio netto al 1/1/X3

N.	Descrizione
1	L' ammortamento effettuato in base ai precedenti Principi contabili non era coerente con quello calcolato in base ai Principi contabili internazionali, che riflette la vita utile dei beni. In passato la società aveva utilizzato aliquote fiscali non coerenti con la vita utile. La rettifica complessiva di 1000 euro ha aumentato il valore contabile degli immobili, degli impianti e dei macchinari. In base alla disciplina contabile nazionale precedentemente applicata erano stati calcolati maggiori ammortamenti anche per considerazioni di natura fiscale. Tali ammortamenti vengono eliminati con il passaggio agli IFRS.
2	Il valore delle attività immateriali in base ai precedenti Principi contabili comprendeva euro 500 per voci che sono trasferite all'avviamento perché non soddisfano le condizioni necessarie per essere rilevate come attività immateriali in base ai Principi contabili internazionali.
3	Le attività finanziarie sono classificate nella categoria "a <i>fair value</i> con contropartita OCI". Il valore a <i>fair value</i> al 1/1/X3 ammonta a euro 5.500. Le stesse attività erano iscritte nel bilancio dell'esercizio precedente in base al criterio del costo. Le plusvalenze (500 euro), al netto delle relative imposte differite calcolate al 30%, per un netto di euro 350 sono state incluse nella riserva di rivalutazione.
4	Le rimanenze includono in base agli IFRS le spese di produzione fisse e variabili pari a 400 euro. Tali spese generali non erano state rilevate in base ai precedenti Principi contabili. Inoltre, una categoria delle rimanenze era stata valorizzata in base al criterio LIFO, non ammesso dei Principi contabili internazionali. La rimisurazione delle rimanenze porta a una plusvalenza di ulteriori 600 euro.
5	In conformità alle disposizioni degli IFRS si rilevano le plusvalenze latenti su contratti di cambi a termine non ancora pervenuti a scadenza che non erano state rilevate secondo gli OIC. L'importo è imputato in aumento della riserva di copertura, creata <i>ad hoc</i> nel patrimonio netto.
6	È stato quantificato l'ammontare del TFR in base alle disposizioni dello IAS 19, utilizzando adeguate ipotesi attuariali. Ne emerge un ammontare di stanziamento minore, rilevato a diminuzione degli utili a nuovo.

1. La transizione ai Principi contabili internazionali

1.2. Aspetti pratici del passaggio agli IFRS

N.	Descrizione
7	In base ai precedenti Principi contabili è stato stanziato un accantonamento per ristrutturazione di 500 euro in relazione ad interventi da effettuare per la sede centrale. L'accantonamento non soddisfa le condizioni necessarie per essere rilevate come passività in base allo IAS 37
8	Sono stati conteggiati gli effetti di passività fiscali differite in seguito agli aumenti e diminuzione di valore conseguenti al passaggio agli IFRS.

Riconciliazione dell'utile dell'esercizio X3

Note		Dati OIC	Effetto del passaggio agli IFRS	IFRS
	Ricavi	15.000	0	15.000
1,2 4	Costo del venduto	(11.500)	(100)	(11.600)
	Utile lordo	3.500	(100)	3.400
1	Costi di distribuzione	(1.800)	(30)	(1.830)
1,4	Spese di amministrazione	(1.600)	(300)	(1.900)
	Proventi finanziari	1.400	0	1.400
	Oneri finanziari	(800)	0	(800)
	Risultato prima delle imposte	700	(430)	270
5	Imposte	(280)	140	(140)
	Risultato netto	420	(290)	130

Note alla riconciliazione del risultato economico dell'anno X3

N.	Descrizione
1	Alcuni costi di distribuzione, di materiale e una passività previdenziale per i dipendenti non era stata rilevata in base ai precedenti Principi contabili. Questo ha portato ad un aumento del costo del venduto, dei costi di distribuzione e delle spese amministrative.
2	Il costo del venduto è aumentato di altri 15 euro perché le rimanenze comprendono le spese generali di produzione fisse e variabili non considerate in base agli OIC.
3	Gli ammortamenti complessivi hanno subito una decurtazione in modo da riflettere la via utile dei cespiti.
4	Un accantonamento per ristrutturazione di 500 è stato stornato.
5	Le rettifiche di cui ai punti precedenti portano a una riduzione delle passività fiscali differite.

Informazioni nelle note

L'IFRS 1 **non prevede deroghe o semplificazioni** rispetto alle informazioni richieste dagli altri principi internazionali per la redazione della Nota integrativa. Di conseguenza, la piena conformità agli IFRS richiede di soddisfare tutte le richieste di informazioni previste nei principi internazionali in vigore.

Quando, a seguito del processo di nuova adozione degli IFRS si cambiano le politiche contabili dell'impresa, non è necessario fornire le informazioni richieste dallo IAS 8 per i cambiamenti di Principi contabili. Una delle richieste dell'IFRS 1 riguarda le informazioni comparative: il Principio contabile precisa che, in conformità allo IAS 1, un bilancio *compliant* con i Principi contabili internazionali deve comprendere le informazioni comparative per tutti i dati in bilancio (prospetti e note) per il periodo precedente.

In merito al processo di adozione per la prima volta dei Principi contabili internazionali l'IFRS 1 prevede specifiche informazioni da fornire in bilancio:

1. una descrizione degli effetti sulla posizione finanziaria dell'impresa, sui risultati e sui flussi di *cash-flow* che si sono verificati a causa del passaggio agli IFRS;
2. una riconciliazione del patrimonio netto con quello calcolato utilizzando i Principi contabili nazionali adottati in precedenza, sia alla data di transizione agli IFRS, sia alla data dell'ultimo bilancio presentato secondo i precedenti Principi contabili e una riconciliazione del risultato emergente dal Conto economico del periodo precedente redatto secondo i vecchi principi e del risultato relativo allo stesso periodo riportato nel bilancio redatto secondo IFRS. Tali riconciliazioni devono essere sufficientemente dettagliate in modo che il lettore di bilancio comprenda quali siano state le rettifiche significative nello Stato patrimoniale e nel Conto economico, e quali siano stati i cambiamenti nelle politiche contabili, nelle stime e le correzioni di errore. L'informazione deve comprendere anche l'ammontare delle rettifiche operate nel *cash-flow*;
3. una specifica menzione nelle note al bilancio IFRS di apertura nel caso in cui l'impresa non abbia pubblicato bilanci negli esercizi precedenti;
4. *disclosures* relative alle perdite di valore o ai ripristini di valore delle attività.
Se l'impresa ha contabilizzato un *impairment* (perdita di valore) o un ripristino di valore nella redazione del bilancio IFRS di apertura, deve fornire le informazioni richieste dallo IAS 36 se tali ammontari sono stati contabilizzati al momento della transizione agli IFRS. Queste informazioni devono riguardare ogni classe di attività;
5. quando un'impresa adotta una stima del *fair value* per le immobilizzazioni materiali nei bilanci IFRS di apertura come sostituto del costo, il bilancio redatto secondo IFRS per la prima volta deve contenere per ogni classe di attività materiale compresa nel bilancio di apertura la somma dei *fair value*;
6. le rettifiche complessive al valore contabile conteggiato secondo i previgenti Principi contabili;
7. errori fatti in base ai Principi contabili precedenti ed identificati durante la transizione agli IFRS.

Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer