

REGOLAMENTO (CE) N. 1136/2009 DELLA COMMISSIONE

del 25 novembre 2009

che modifica il regolamento (CE) n. 1126/2008 della Commissione che adotta taluni principi contabili internazionali conformemente al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio per quanto riguarda l'International Financial Reporting Standard (IFRS) 1

(Testo rilevante ai fini del SEE)

LA COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE,

visto il trattato che istituisce la Comunità europea,

visto il regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, relativo all'applicazione di principi contabili internazionali⁽¹⁾, in particolare l'articolo 3, paragrafo 1,

considerando quanto segue:

- (1) Con il regolamento (CE) n. 1126/2008 della Commissione⁽²⁾ sono stati adottati taluni principi e interpretazioni internazionali esistenti al 15 ottobre 2008.
- (2) Il 27 novembre 2008 l'International Accounting Standards Board (IASB) ha pubblicato l'International Financial Reporting Standard (IFRS) 1 *Prima adozione degli International financial reporting standard*, in appresso «IFRS 1 ristrutturato». L'IFRS 1 sostituisce l'IFRS 1 attualmente esistente per renderne più facili in futuro l'utilizzo e le eventuali modifiche. L'IFRS 1 ristrutturato sopprime inoltre alcune disposizioni transitorie superate e contiene alcune modifiche testuali di minore rilievo. Le prescrizioni vigenti non cambiano.
- (3) La consultazione del Gruppo degli esperti tecnici (TEG) dello European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) ha confermato che lo IFRS 1 ristrutturato soddisfa i criteri tecnici di adozione previsti dall'articolo 3, paragrafo 2, del regolamento (CE) n. 1606/2002. Conformemente alla decisione 2006/505/CE della Commissione, del 14 luglio 2006, che istituisce un gruppo per la

revisione della consulenza in materia di principi contabili con il mandato di consigliare la Commissione in merito all'obiettività e alla neutralità dei pareri dello European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)⁽³⁾, il gruppo per la revisione della consulenza in materia di principi contabili ha riferito alla Commissione giudicando equilibrato e obiettivo il parere sull'omologazione presentato dall'EFRAG.

- (4) Occorre pertanto modificare in tal senso il regolamento (CE) n. 1126/2008.
- (5) Le misure previste dal presente regolamento sono conformi al parere del Comitato di regolamentazione contabile,

HA ADOTTATO IL PRESENTE REGOLAMENTO:

Articolo 1

Nell'allegato al regolamento (CE) n. 1126/2008, International Financial Reporting Standard (IFRS) 1 *Prima adozione degli International financial reporting standards* è sostituito da IFRS 1 *Prima adozione degli International financial reporting standards* (ristrutturato nel 2008) come figura nell'allegato al presente regolamento.

Articolo 2

Le imprese applicano l'IFRS 1, come figura nell'allegato al presente regolamento, al più tardi, a partire dalla data di avvio del loro primo esercizio finanziario avente inizio dopo il 31 dicembre 2009.

Articolo 3

Il presente regolamento entra in vigore il terzo giorno successivo alla pubblicazione nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea*.

Il presente regolamento è obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri.

Fatto a Bruxelles, il 25 novembre 2009.

Per la Commissione

Charlie McCREEVY

Membro della Commissione

(¹) GU L 243 dell'11.9.2002, pag. 1.

(²) GU L 320 del 29.11.2008, pag. 1.

(³) GU L 199 del 21.7.2006, pag. 33.

ALLEGATO

PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI

IFRS 1	<i>Prima adozione degli International Financial Reporting Standard</i>
--------	--

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 1***Prima adozione degli International Financial Reporting Standard***

FINALITÀ

- 1 Il presente IFRS ha lo scopo di garantire che il *primo bilancio redatto in conformità agli IFRS* e i bilanci intermedi relativi all'esercizio di riferimento di tale primo bilancio contengano informazioni di alta qualità che:
 - (a) siano trasparenti per gli utilizzatori e comparabili per tutti i periodi presentati;
 - (b) costituiscano un punto di partenza adeguato per una contabilizzazione in conformità agli *International Financial Reporting Standard (IFRS)*; e
 - (c) possano essere prodotte ad un costo non superiore ai benefici.

AMBITO DI APPLICAZIONE

- 2 L'entità deve applicare il presente IFRS:
 - (a) nella redazione del suo primo bilancio in conformità agli IFRS; e
 - (b) nella redazione di ciascuno degli eventuali bilanci intermedi, che essa presenta conformemente allo IAS 34 *Bilanci intermedi* e relativi all'esercizio di riferimento del primo bilancio redatto in conformità agli IFRS.
- 3 Il primo bilancio di un'entità redatto in conformità agli IFRS è il primo bilancio annuale in cui l'entità adotta gli IFRS con una dichiarazione di conformità agli IFRS esplicita e senza riserve posta all'interno di tale bilancio. Un bilancio redatto in conformità agli IFRS è il primo bilancio che l'entità redige in conformità agli IFRS se, per esempio, tale entità:
 - (a) ha presentato il bilancio precedente:
 - (i) secondo la disciplina nazionale che non è conforme agli IFRS per tutti gli aspetti;
 - (ii) in conformità agli IFRS per tutti gli aspetti, salvo che il bilancio non conteneva una dichiarazione di conformità agli IFRS esplicita e senza riserve;
 - (iii) con una dichiarazione esplicita di conformità ad alcuni IFRS ma non a tutti;
 - (iv) secondo la disciplina nazionale non conforme agli IFRS, utilizzando alcuni IFRS per contabilizzare elementi non considerati dalla disciplina nazionale; o
 - (v) in conformità alla disciplina nazionale, con una riconciliazione tra alcuni valori e i valori determinati in conformità agli IFRS;
 - (b) ha redatto il proprio bilancio in conformità agli IFRS solo per uso interno, senza metterlo a disposizione della proprietà o di utilizzatori esterni;
 - (c) ha preparato una rendicontazione contabile conforme agli IFRS ai soli fini del consolidamento, senza redigere un bilancio completo secondo la definizione dello IAS 1 *Presentazione del bilancio* (rivisto nella sostanza nel 2007); o
 - (d) non ha presentato il bilancio per gli esercizi precedenti.
- 4 Il presente IFRS si applica quando l'entità adotta gli IFRS per la prima volta. Non si applica quando, per esempio, l'entità:
 - (a) sospende la presentazione del bilancio redatto secondo la disciplina nazionale, avendolo presentato in precedenza unitamente a un altro bilancio che conteneva una dichiarazione di conformità agli IFRS esplicita e senza riserve;
 - (b) ha presentato il bilancio relativo al precedente esercizio in conformità alla disciplina nazionale e tale bilancio conteneva una dichiarazione di conformità agli IFRS esplicita e senza riserve; o
 - (c) ha presentato il bilancio relativo al precedente esercizio con una dichiarazione di conformità agli IFRS esplicita e senza riserve, anche se i revisori contabili hanno espresso rilievi nella loro relazione (di revisione) su tale bilancio.

- 5 Il presente IFRS non si applica ai cambiamenti dei principi contabili effettuati da un'entità che già applica gli IFRS. Tali cambiamenti sono soggetti:
- (a) alle disposizioni sui cambiamenti dei principi contabili previsti dallo IAS 8 *Principi contabili, Cambiamenti nelle stime contabili ed Errori*; e
 - (b) alle specifiche disposizioni transitorie previste dagli altri IFRS.

RILEVAZIONE E VALUTAZIONE

Prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria d'apertura redatto in conformità agli IFRS

- 6 L'entità deve predisporre e presentare un *prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria d'apertura in conformità agli IFRS* alla data di passaggio agli IFRS. Questo è il punto di partenza per la contabilizzazione in conformità agli IFRS.

Principi contabili

- 7 **L'entità deve utilizzare gli stessi principi contabili nel suo prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria di apertura in conformità agli IFRS e per tutti i periodi inclusi nel suo primo bilancio redatto in conformità agli IFRS. Tali principi contabili devono essere conformi a ciascun IFRS in vigore alla data di chiusura del primo esercizio di cui si redige il bilancio in conformità agli IFRS, salvo quanto specificato nei paragrafi 13-19 e nelle Appendici B-E.**
- 8 L'entità non deve applicare versioni diverse degli IFRS in vigore in date precedenti. L'entità può applicare un nuovo IFRS che non sia ancora obbligatorio, se esso permette una applicazione anticipata.

Esempio: Applicazione uniforme all'ultima versione degli IFRS

Premessa

La data di chiusura del primo esercizio in conformità agli IFRS dell'entità A è il 31 dicembre 20X5. L'entità A decide di presentare informazioni comparative in quel bilancio per un solo anno (si veda il paragrafo 21). Pertanto il passaggio agli IFRS avviene all'apertura dell'esercizio che ha inizio il 1° gennaio 20X4 (o, il che è lo stesso, alla chiusura dell'esercizio che ha termine il 31 dicembre 20X3). L'entità A ha presentato il bilancio d'esercizio al 31 dicembre di ogni anno in conformità ai precedenti *Principi contabili*, incluso il 31 dicembre 20X4.

Applicazione delle disposizioni

L'entità A è tenuta ad applicare gli IFRS in vigore per gli esercizi che vengono chiusi al 31 dicembre 20X5 per:

- (a) la preparazione e la presentazione del prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria d'apertura in conformità agli IFRS al 1° gennaio 20X4; e
- (b) la preparazione e la presentazione del prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria al 31 dicembre 20X5 (compresi gli importi comparativi per il 20X4), del prospetto di conto economico complessivo, del prospetto delle variazioni delle poste di patrimonio netto e del rendiconto finanziario per l'esercizio che si chiude il 31 dicembre 20X5 (compresi gli importi comparativi per il 20X4) nonché delle note illustrative (comprese le informazioni comparative per il 20X4).

L'entità A può applicare un nuovo IFRS che non sia ancora obbligatorio ma di cui è consentita l'applicazione anticipata per il suo primo bilancio redatto in conformità agli IFRS.

- 9 Le disposizioni transitorie contenute in altri IFRS si applicano ai cambiamenti dei principi contabili effettuati da un'entità che già utilizza gli IFRS; esse non si applicano nella transizione agli IFRS di un *neo-utilizzatore*, ad eccezione di quanto previsto nelle Appendici B-E.
- 10 Salvo quanto illustrato nei paragrafi 13-19 e nelle Appendici B-E, nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria d'apertura redatto in conformità agli IFRS, l'entità deve:
- (a) rilevare tutte le attività e le passività la cui iscrizione è richiesta dagli IFRS;
 - (b) non rilevare come attività o come passività elementi la cui iscrizione non è permessa dagli IFRS;
 - (c) riclassificare le poste rilevate come un tipo di attività, passività o componente del patrimonio netto in conformità ai precedenti Principi contabili ma che costituiscono un diverso tipo di attività, passività o componente del patrimonio netto in conformità agli IFRS; e
 - (d) applicare gli IFRS nella valutazione di tutte le attività e passività rilevate.

- 11 I principi contabili che l'entità utilizza nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria d'apertura redatto in conformità agli IFRS possono essere diversi da quelli utilizzati alla stessa data applicando i precedenti Principi contabili. Le rettifiche che ne conseguono derivano da fatti e operazioni riferiti a una data precedente a quella di transizione agli IFRS. Pertanto, alla data di passaggio agli IFRS, l'entità deve imputare tali rettifiche direttamente agli utili portati a nuovo (o, se del caso, a un'altra voce del patrimonio netto).
- 12 Il presente IFRS definisce due tipologie di eccezioni al principio che il prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria d'apertura dell'entità redatto in conformità agli IFRS debba essere conforme a ogni IFRS:
- (a) l'Appendice B proibisce l'applicazione retroattiva di alcuni aspetti di altri IFRS;
 - (b) le Appendici C-E prevedono delle esenzioni dall'applicazione di alcune disposizioni contenute in altri IFRS.

Eccezioni all'applicazione retroattiva di alcuni IFRS

- 13 Il presente IFRS proibisce l'applicazione retroattiva di alcuni aspetti di altri IFRS. Tali eccezioni sono illustrate nei paragrafi 14-17 e nell'Appendice B.

Stime

- 14 **Le stime effettuate dall'entità in conformità agli IFRS 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.**
- 15 L'entità può ricevere ulteriori informazioni dopo la data di passaggio agli IFRS sulle stime che aveva effettuato secondo i precedenti Principi contabili. In conformità al paragrafo 14, l'entità deve considerare il ricevimento di tali informazioni alla stregua dei fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio che non comportano una rettifica, conformemente allo IAS 10 *Fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio di riferimento*. Per esempio, si ipotizzi che la data di passaggio agli IFRS di un'entità sia il 1° gennaio 20X4 e che nuove informazioni ricevute il 15 luglio 20X4 richiedano la revisione di una stima effettuata in conformità ai precedenti Principi contabili al 31 dicembre 20X3. L'entità non deve 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 rettifiche 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 20X4.
- 16 In conformità agli IFRS, l'entità potrebbe dover effettuare, alla data di passaggio agli IFRS, delle stime che non era tenuta a effettuare a tale data secondo i precedenti Principi contabili. Ai fini della conformità con lo IAS 10, tali stime effettuate secondo quanto previsto dagli IFRS 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.
- 17 I paragrafi 14-16 si applicano al prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria d'apertura redatto in conformità agli IFRS. Gli stessi paragrafi si applicano anche a ciascun periodo presentato a fini comparativi nel primo bilancio dell'entità redatto in conformità agli IFRS, nel qual caso i riferimenti alla data di passaggio agli IFRS sono sostituiti da riferimenti alla data di chiusura di tale periodo comparativo.

Esenzioni dall'applicazione di alcuni IFRS

- 18 Un'entità può scegliere di utilizzare una o più delle esenzioni contenute nelle Appendici C-E. L'entità non deve applicare tali esenzioni ad altri elementi per analogia.
- 19 Alcune esenzioni esposte nelle Appendici C-E fanno riferimento al *fair value* (valore equo). Ai fini della determinazione dei *fair value* (valori equi) conformemente al presente IFRS, un'entità deve applicare la definizione di *fair value* (valore equo) riportata nell'Appendice A e qualsiasi indicazione più specifica fornita in altri IFRS relativamente alla determinazione dei *fair value* (valori equi) dell'attività o della passività in questione. Tali *fair value* (valore equo) devono riflettere le condizioni esistenti alla data in base alle quali sono stati determinati.

ESPOSIZIONE NEL BILANCIO E INFORMAZIONI INTEGRATIVE

- 20 Il presente IFRS non prevede alcuna esenzione dalle disposizioni in merito all'esposizione nel bilancio e alle informazioni integrative incluse in altri IFRS.

Informazioni comparative

- 21 Per rispettare quanto previsto dallo IAS 1, il primo bilancio che l'entità redige in conformità agli IFRS deve contenere almeno tre prospetti della situazione patrimoniale-finanziaria, due prospetti di conto economico complessivo, due prospetti di conto economico separato (se presentato), due rendiconti finanziari e due prospetti delle variazioni di patrimonio netto e le relative note, incluse le informazioni comparative.

Informazioni comparative e riepiloghi storici non secondo gli IFRS

- 22 Alcune entità presentano un riepilogo storico di dati salienti per periodi antecedenti il primo esercizio per il quale tali entità presentano informazioni comparative complete in conformità agli IFRS. Il presente IFRS non richiede che tali riepiloghi siano conformi alle disposizioni contenute negli IFRS in materia di rilevazione e valutazione. Inoltre, alcune entità presentano sia le informazioni comparative in conformità ai precedenti Principi contabili, sia le informazioni comparative previste dallo IAS 1. In ciascun bilancio che contenga un riepilogo di dati storici o informazioni comparative in conformità ai precedenti Principi contabili, l'entità deve:
- (a) indicare chiaramente già nell'intestazione che le informazioni redatte in base ai precedenti Principi contabili non sono state elaborate in conformità agli IFRS; e
 - (b) illustrare la natura delle principali rettifiche che renderebbero tali informazioni conformi agli IFRS. L'entità non è tenuta a quantificare tali rettifiche.

Spiegazione del passaggio agli IFRS

- 23 **L'entità deve illustrare come il passaggio dai precedenti Principi contabili agli IFRS abbia influito sulla situazione patrimoniale-finanziaria, sull'andamento economico e sui flussi finanziari presentati.**

Riconciliazioni

- 24 Per ottemperare alle disposizioni del paragrafo 23, il primo bilancio dell'entità redatto in conformità agli IFRS deve contenere:
- (a) le riconciliazioni del patrimonio netto secondo i precedenti Principi contabili con il patrimonio netto rilevato in conformità agli IFRS per entrambe le seguenti date:
 - (i) la data di passaggio agli IFRS; e
 - (ii) la data di chiusura dell'ultimo esercizio per il quale l'entità ha redatto il bilancio in conformità ai precedenti Principi contabili.
 - (b) una riconciliazione con il totale conto economico complessivo derivante dall'applicazione degli IFRS per l'ultimo bilancio d'esercizio redatto dall'entità. Il punto di partenza per tale riconciliazione deve essere il totale conto economico complessivo determinato in conformità ai precedenti Principi contabili per il medesimo esercizio o, se l'entità non ha riportato tale totale, l'utile (perdita) d'esercizio determinato in conformità ai precedenti Principi contabili.
 - (c) nel caso in cui l'entità ha rilevato eventuali perdite per riduzione di valore di un'attività, o ne ha ripristinato il valore originario per la prima volta quando redige il prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria d'apertura in conformità agli IFRS, l'informativa che sarebbe stata richiesta dallo IAS 36 *Riduzione di valore delle attività* se l'entità avesse rilevato tali perdite per riduzione di valore delle attività, o ne avesse ripristinato il valore originario, nel periodo che ha inizio alla data di passaggio agli IFRS.
- 25 Le riconciliazioni richieste dal paragrafo 24(a) e (b) devono contenere dettagli sufficienti a permettere all'utilizzatore del bilancio di comprendere le rettifiche rilevanti al prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria e al prospetto di conto economico complessivo. Se l'entità ha presentato un rendiconto finanziario in base ai precedenti Principi contabili, essa deve illustrare anche le rettifiche di rilievo apportate al rendiconto finanziario.
- 26 Se l'entità rileva di aver commesso errori in base ai precedenti Principi contabili, le riconciliazioni di cui al paragrafo 24(a) e (b) devono distinguere la correzione di tali errori dai cambiamenti dei principi contabili.
- 27 Lo IAS 8 non tratta dei cambiamenti dei principi contabili che si verificano quando l'entità adotta per la prima volta gli IFRS. Pertanto gli obblighi di informativa dello IAS 8 in relazione ai cambiamenti di principi contabili non si applicano al primo bilancio dell'entità redatto in conformità agli IFRS.
- 28 Se l'entità non ha presentato bilanci per gli esercizi precedenti, essa deve rendere noto tale fatto nel primo bilancio redatto in conformità agli IFRS.

Designazione di attività o passività finanziarie

- 29 Una entità può designare attività o passività finanziarie precedentemente rilevate come attività o passività finanziarie al *fair value* (valore equo) rilevato a conto economico oppure può designare un'attività finanziaria come posseduta per la vendita in conformità con il paragrafo D19. L'entità deve indicare il *fair value* (valore equo) di tutte le attività o passività finanziarie appartenenti a ciascuna categoria alla data della designazione oltre alla loro classificazione e al valore contabile riportati nel bilancio precedente.

Utilizzo del fair value (valore equo) come sostituto del costo

- 30 Se l'entità, nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria d'apertura redatto in conformità agli IFRS, utilizza il *fair value* (valore equo) come sostituto del costo di un elemento degli immobili, impianti e macchinari o degli investimenti immobiliari o delle attività immateriali (si vedano i paragrafi D5 e D7), la stessa deve indicare, nel suo primo bilancio redatto in conformità agli IFRS, per ogni voce del prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria d'apertura redatto in conformità agli IFRS:
- (a) l'importo complessivo di tali *fair value* (valori equi); e
 - (b) l'importo complessivo delle rettifiche apportate ai valori contabili esposti in base ai precedenti Principi contabili.

Utilizzo del sostituto del costo per le partecipazioni in controllate, entità a controllo congiunto e società collegate

- 31 Analogamente, se una entità utilizza il sostituto del costo nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria d'apertura redatto in conformità agli IFRS relativamente a una partecipazione in una controllata, in una entità a controllo congiunto o in una società collegata nel proprio bilancio separato (vedere paragrafo D15), il primo bilancio separato dell'entità redatto in conformità agli IFRS deve indicare:
- (a) il sostituto del costo complessivo di quelle partecipazioni per le quali il sostituto del costo è rappresentato dal valore contabile secondo i precedenti Principi contabili;
 - (b) il sostituto del costo complessivo di quelle partecipazioni per le quali il sostituto del costo è rappresentato dal *fair value* (valore equo); e
 - (c) l'importo complessivo delle rettifiche apportate ai valori contabili esposti in base ai precedenti Principi contabili.

Bilanci intermedi

- 32 Per rispettare quanto previsto dal paragrafo 23, se l'entità 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, oltre a quelle previste dallo IAS 34, le seguenti disposizioni:
- (a) Se l'entità ha presentato un bilancio intermedio per il corrispondente periodo dell'esercizio precedente, ciascun bilancio intermedio deve contenere:
 - (i) una riconciliazione del 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
 - (ii) una riconciliazione con il totale conto economico complessivo derivante dall'applicazione degli IFRS per tale analogo periodo intermedio (per quello corrente e per quello dall'inizio dell'esercizio). Il punto di partenza per tale riconciliazione deve essere il totale conto economico complessivo determinato in conformità ai precedenti Principi contabili per il medesimo esercizio o, se l'entità non ha riportato tale totale, l'utile (perdita) d'esercizio determinato in conformità ai precedenti Principi contabili.
 - (b) Oltre alle riconciliazioni richieste dal punto (a), 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 di cui al paragrafo 24(a) e (b) (integrate dai dettagli di cui ai paragrafi 25 e 26), o un rinvio a un altro documento pubblicato contenente tali riconciliazioni.
- 33 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 conformità 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.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

- 34 L'entità deve applicare il presente IFRS se il suo primo bilancio redatto in conformità con gli IFRS si riferisce a un esercizio che inizia dal 1° luglio 2009 o da data successiva. È consentita un'applicazione anticipata.
- 35 L'entità deve applicare le modifiche di cui ai paragrafi D1(n) e D23 a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° luglio 2009 o da data successiva. Se l'entità applica lo IAS 23 *Oneri finanziari* (rivisto nella sostanza nel 2007) a partire da un esercizio precedente, tali modifiche devono essere applicate a partire da quell'esercizio precedente.

- 36 L'IFRS 3 *Aggregazioni aziendali* (rivisto nella sostanza nel 2008) ha modificato i paragrafi 19, C1 e C4(f) e (g). Se un'entità applica l'IFRS 3 (rivisto nella sostanza nel 2008) a partire da un esercizio precedente, anche le presenti modifiche devono essere applicate a partire da tale esercizio precedente.
- 37 Lo IAS 27 *Bilancio consolidato e separato* (modificato nel 2008) ha modificato i paragrafi 13 e B7. Se l'entità applica lo IAS 27 (modificato nel 2008) a partire da un esercizio precedente, tali modifiche devono essere applicate a partire da quell'esercizio precedente.
- 38 Il *Costo di una partecipazione in una controllata, entità a controllo congiunto o società collegata* (Modifiche all'IFRS 1 e allo IAS 27), pubblicato nel maggio 2008, ha aggiunto i paragrafi 31, D1(g), D14 e D15. L'entità deve applicare tali paragrafi a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° luglio 2009 o da data successiva. È consentita un'applicazione anticipata. Se l'entità applica i paragrafi a partire da un esercizio precedente, tale fatto deve essere indicato.
- 39 Il paragrafo B7 è stato modificato dal *Miglioramenti apportati agli IFRS* pubblicato nel maggio 2008. L'entità deve applicare tali modifiche a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° luglio 2009 o da data successiva. Se l'entità applica lo IAS 27 (modificato nel 2008) a partire da un esercizio precedente, tali modifiche devono essere applicate a partire da quell'esercizio precedente.

RITIRO DELL'IFRS 1 (PUBBLICATO NEL 2003)

- 40 Il presente IFRS sostituisce l'IFRS 1 (pubblicato nel 2003 e modificato nel maggio 2008).

Appendice A

Definizione dei termini

La presente appendice costituisce parte integrante dell'IFRS.

data di passaggio agli IFRS	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 redatto in conformità agli IFRS .
sostituto del costo	L'importo utilizzato come sostituto del costo o del costo ammortizzato ad una data predeterminata. I successivi ammortamenti devono essere calcolati in base alla presunzione che l'entità aveva inizialmente rilevato l'attività o la passività a tale data predeterminata e che il costo coincideva, sempre in tale data, con il sostituto del costo.
fair value (valore equo)	Il corrispettivo al quale un'attività potrebbe essere scambiata, o una passività estinta, in una libera transazione fra parti consapevoli e disponibili.
primo bilancio redatto in conformità agli IFRS	Il primo bilancio annuale in cui un'entità adotta gli International Financial Reporting Standard (IFRS) con una dichiarazione di conformità agli IFRS esplicita e senza riserve.
primo esercizio redatto in base agli IFRS	L'esercizio in cui l'entità presenta per la prima volta il bilancio redatto in conformità agli IFRS .
neo-utilizzatore	L'entità che presenta il primo bilancio redatto in conformità agli IFRS .
International Financial Reporting Standard (IFRS)	I Principi e le Interpretazioni adottati dall'International Accounting Standards Board (IASB). Essi comprendono: <ul style="list-style-type: none"> a) gli International Financial Reporting Standard; b) gli International Accounting Standard; e c) le Interpretazioni emanate dall'International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) o dal precedente Standing Interpretations Committee (SIC).
prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria d'apertura redatto in conformità agli IFRS	Il prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria dell'entità alla data di passaggio agli IFRS .
precedenti Principi contabili	L'insieme dei principi contabili che il neo-utilizzatore usava immediatamente prima del passaggio agli IFRS.

Appendice B

Eccezioni all'applicazione retroattiva di alcuni IFRS

La presente appendice costituisce parte integrante dell'IFRS.

B1 L'entità deve applicare le seguenti eccezioni:

- (a) eliminazione contabile di attività e di passività finanziarie (paragrafi B2 e B3);
- (b) contabilizzazione delle operazioni di copertura (paragrafi B4–B6), e
- (c) partecipazioni di minoranza (paragrafo B7).

Eliminazione contabile di attività e di passività finanziarie

B2 A eccezione di quanto consentito dal paragrafo B3, un neo-utilizzatore deve applicare le disposizioni sull'eliminazione contabile di cui allo IAS 39 *Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione* prospetticamente per le operazioni verificatesi a partire dal 1° gennaio 2004. In altri termini, se un neo-utilizzatore ha stornato attività o passività finanziarie non derivate in conformità ai Principi contabili precedenti come risultato di una operazione avvenuta prima del 1° gennaio 2004, questi non dovrà rilevare tali attività e passività in base agli IFRS (a meno che non acquisiscano i requisiti per essere rilevate in base agli IFRS a seguito di una operazione o di un evento successivo).

B3 Nonostante quanto disposto dal paragrafo B2, una entità può applicare le disposizioni relative all'eliminazione contabile di cui allo IAS 39 retroattivamente a partire da una data a scelta della entità, a condizione che le informazioni necessarie per applicare lo IAS 39 alle attività e passività finanziarie stornate come risultato di operazioni passate siano state ottenute al momento della contabilizzazione iniziale di tali operazioni.

Contabilizzazione delle operazioni di copertura

B4 Secondo quanto richiesto dallo IAS 39, alla data di transizione agli IFRS un'entità deve:

- (a) valutare tutti i derivati al *fair value* (valore equo); 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.

B5 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 lo IAS 39 (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 un'entità ha designato una posizione netta come oggetto di copertura in base ai precedenti Principi contabili, essa può designare un singolo elemento all'interno di tale posizione netta quale oggetto di copertura, purché ciò avvenga entro la data di passaggio agli IFRS.

B6 Se, prima della data di transizione agli IFRS, una entità ha classificato una operazione come operazione di copertura ma quest'ultima non possiede i requisiti per essere contabilizzata come operazione di copertura ai sensi dello IAS 39, l'entità deve applicare i paragrafi 91 e 101 dello IAS 39 per sospendere la contabilizzazione delle operazioni di copertura. Le operazioni svolte prima della data del passaggio agli IFRS non devono essere classificate retroattivamente come di copertura.

Partecipazioni di minoranza

B7 Il neo-utilizzatore deve applicare le seguenti disposizioni dello IAS 27 (modificato nel 2008) prospetticamente, a partire dalla data di passaggio agli IFRS:

- (a) la disposizione di cui al paragrafo 28, 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 paragrafi 30 e 31 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 paragrafi 34–37 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 (rivisto nella sostanza nel 2008) retroattivamente, alle pregresse aggregazioni aziendali, deve anche applicare lo IAS 27 (modificato nel 2008), secondo quanto previsto dal paragrafo C1 del presente IFRS.

Appendice C

Esenzioni per le aggregazioni aziendali

La presente appendice costituisce parte integrante dell'IFRS. L'entità deve applicare le disposizioni seguenti alle aggregazioni aziendali che la stessa entità ha rilevato prima della data di passaggio agli IFRS.

- C1 Il neo-utilizzatore può scegliere di non applicare retroattivamente l'IFRS 3 (rivisto nella sostanza nel 2008) alle pregresse aggregazioni aziendali (aggregazioni aziendali avvenute prima della data di passaggio agli IFRS). Tuttavia, se il neo-utilizzatore ridetermina una qualsiasi aggregazione aziendale per uniformarsi all'IFRS 3 (rivisto nella sostanza nel 2008), esso deve rideterminare tutte le aggregazioni aziendali successive e deve anche applicare lo IAS 27 (modificato nel 2008) a partire dalla stessa data. Per esempio, se il neo-utilizzatore sceglie di rideterminare una aggregazione aziendale verificatasi il 30 giugno 20X6, deve rideterminare tutte le aggregazioni aziendali che hanno avuto luogo tra il 30 giugno 20X6 e la data di passaggio agli IFRS, e deve inoltre applicare lo IAS 27 (modificato nel 2008) a partire dal 30 giugno 20X6.
- C2 Un'entità non deve applicare lo IAS 21 *Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere* retroattivamente alle rettifiche del *fair value* (valore equo) e dell'avviamento derivanti da aggregazioni aziendali che si sono verificate prima della data del passaggio agli IFRS. Se l'entità non applica lo IAS 21 retroattivamente a tali rettifiche del *fair value* (valore equo) e dell'avviamento, deve trattarli come attività e passività dell'entità piuttosto che come attività e passività della società acquisita. Quindi, tali rettifiche di avviamento e di *fair value* (valore equo) sono già espresse nelle valute funzionali dell'entità o sono elementi non monetari in valuta estera che sono iscritti utilizzando il tasso di cambio applicato in conformità ai precedenti Principi contabili.
- C3 Un'entità può applicare lo IAS 21 retroattivamente alle rettifiche del *fair value* (valore equo) e dell'avviamento derivanti da:
- tutte le aggregazioni aziendali che si sono verificate prima della data di passaggio agli IFRS; o
 - tutte le aggregazioni aziendali che l'entità sceglie di rideterminare per essere conforme all'IFRS 3, come consentito dal paragrafo C1 sopra.
- C4 La mancata applicazione retroattiva dello IFRS 3 a una pregressa aggregazione aziendale comporta che il neo-utilizzatore debba con riferimento a tale aggregazione aziendale:
- mantenere la stessa classificazione (come un'acquisizione da parte della legittima società acquirente, un'acquisizione inversa da parte della legittima società acquisita, o di un'unione di imprese) utilizzata nei bilanci redatti in conformità ai precedenti Principi contabili.
 - rilevare, alla data di passaggio agli IFRS, tutte le attività e le passività acquisite o assunte in una pregressa aggregazione aziendale salvo:
 - alcune attività e passività finanziarie eliminate in conformità ai precedenti Principi contabili (si veda il paragrafo B2); e
 - le attività, compreso l'avviamento, e le passività che non erano iscritte nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria consolidato della società acquirente redatto in conformità ai precedenti Principi contabili e che non soddisferebbero le condizioni previste dagli IFRS per essere iscritte nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria individuale della società acquisita (si vedano i punti (f) - (i) seguenti).
- Il neo-utilizzatore deve rilevare qualsiasi conseguente cambiamento rettificando gli utili portati a nuovo (o, ove opportuno, un'altra voce del patrimonio netto), a meno che il cambiamento non derivi dall'iscrizione di un'attività immateriale precedentemente inclusa nell'avviamento (si vedano i punti (g)(i) seguenti).
- Il neo-utilizzatore deve escludere dal prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria d'apertura redatto in conformità agli IFRS qualsiasi voce rilevata in base ai precedenti Principi contabili che non soddisfa le condizioni previste dagli IFRS per essere iscritta come attività o passività in conformità agli IFRS. Il neo-utilizzatore deve contabilizzare le conseguenti variazioni come segue:
 - il neo-utilizzatore può aver classificato una pregressa aggregazione aziendale come un'acquisizione e può aver rilevato come un'attività immateriale un elemento che non soddisfa le condizioni previste dallo IAS 38 *Attività immateriali* per essere rilevato come un'attività. Il neo-utilizzatore deve riclassificare tale elemento (e, se del caso, le relative imposte differite e le partecipazioni di minoranza) come parte dell'avviamento (a meno che lo stesso non abbia portato l'avviamento direttamente in detrazione al patrimonio netto in conformità ai precedenti Principi contabili, si vedano di seguito i punti (g)(i) ed (i) seguenti);
 - il neo-utilizzatore deve imputare tutte le conseguenti variazioni agli utili portati a nuovo ⁽¹⁾.
 - Gli IFRS prevedono che la successiva valutazione di alcune attività e passività sia effettuata seguendo criteri valutativi diversi dal costo storico, quali il *fair value* (valore equo). Il neo-utilizzatore deve valutare tali attività e passività adottando tale criterio nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria d'apertura redatto in conformità agli IFRS, anche nel caso in cui queste ultime fossero state acquisite o assunte in una pregressa aggregazione aziendale. L'entità deve rilevare qualsiasi conseguente variazione apportata al valore contabile imputandola agli utili portati a nuovo (o, ove opportuno, a un'altra voce del patrimonio netto) invece che all'avviamento.

⁽¹⁾ Tali variazioni comprendono riclassificazioni dalle o nelle attività immateriali, se l'avviamento non è stato rilevato come attività in base ai precedenti Principi contabili. Ciò si verifica se, in conformità ai precedenti Principi contabili, l'entità (a) ha detratto l'avviamento direttamente dal patrimonio netto o (b) non ha classificato l'aggregazione aziendale come un'acquisizione.

- (e) Immediatamente dopo l'aggregazione aziendale, il valore contabile determinato in conformità ai precedenti Principi contabili delle attività acquisite e delle passività assunte in tale aggregazione aziendale costituirà il sostituto del costo in conformità agli IFRS a tale data. Se gli IFRS prevedono una valutazione di tali attività e passività in base al costo a una data successiva, il valore che rappresenta il sostituto del costo di cui in precedenza rappresenta la base per l'ammortamento in base al costo a partire dalla data dell'aggregazione aziendale.
- (f) Se, in conformità ai precedenti Principi contabili, non era stata rilevata un'attività acquisita o una passività assunta in una pregressa aggregazione aziendale, tali elementi non possono avere un sostituto del costo pari a zero nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria di apertura redatto in conformità agli IFRS. Per contro, l'acquirente deve rilevare e valutare tale attività o passività nel proprio prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria consolidato al valore che sarebbe emerso dall'applicazione degli IFRS nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria dell'acquisita. Per esempio: se l'acquirente non aveva capitalizzato, in conformità ai precedenti principi contabili, i costi connessi a operazioni di leasing finanziario acquisite per mezzo di una pregressa aggregazione aziendale, lo stesso deve capitalizzare tali costi nel bilancio consolidato, considerato che lo IAS 17 *Leasing* prevede che l'acquisita debba effettuare tale capitalizzazione nel proprio prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria redatto in conformità agli IFRS. Analogamente, se l'acquirente non aveva rilevato, in conformità ai precedenti Principi contabili, una passività potenziale ancora esistente alla data di passaggio agli IFRS, lo stesso deve rilevare tale passività potenziale a tale data, a meno che lo IAS 37 *Accantonamenti, passività e attività potenziali* non ne vieti la rilevazione nel bilancio dell'acquisita. Per contro, se un'attività o una passività è stata inclusa nell'avviamento in conformità ai precedenti Principi contabili, pur potendo essere rilevata separatamente in base all'IFRS 3, tale attività o passività continua a far parte dell'avviamento, a meno che gli IFRS non ne richiedano l'iscrizione nel bilancio della società acquisita.
- (g) Il valore contabile dell'avviamento nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria d'apertura redatto in conformità agli IFRS deve essere il valore contabile dell'avviamento stesso determinato in base ai precedenti Principi contabili alla data di passaggio agli IFRS, una volta effettuate le seguenti due rettifiche:
- (i) se richiesto dai punti (c)(i) di cui sopra, il neo-utilizzatore deve aumentare l'importo dell'avviamento quando riclassifica una voce che aveva rilevato come un'attività immateriale in conformità ai precedenti Principi contabili. Analogamente, se il precedente punto (f) prevede che il neo-utilizzatore rilevi un'attività immateriale che, in conformità ai precedenti Principi contabili, era stata inclusa nell'avviamento, lo stesso deve diminuire conseguentemente il valore dell'avviamento nella dovuta misura (e, se opportuno, rettificare le imposte differite e le partecipazioni di minoranza);
 - (ii) Indipendentemente dalle eventuali indicazioni dell'esistenza di una perdita per riduzione di valore dell'avviamento, il neo-utilizzatore deve applicare lo IAS 36 nel verificare se l'avviamento ha subito una perdita per riduzione di valore alla data di passaggio agli IFRS e 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.
- (h) Non saranno effettuate altre rettifiche al valore contabile dell'avviamento alla data di passaggio agli IFRS. Per esempio, il neo-utilizzatore non deve rideterminare il valore contabile dell'avviamento per:
- (i) escludere attività di ricerca e sviluppo in corso acquisite nell'aggregazione aziendale (a meno che le relative attività immateriali non soddisfino le condizioni previste dallo IAS 38 per la rilevazione nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria della società acquisita);
 - (ii) rettificare il precedente ammortamento dell'avviamento;
 - (iii) annullare gli effetti delle rettifiche dell'avviamento non consentite dallo IFRS 3, ma effettuate in conformità ai precedenti Principi contabili come conseguenza delle rettifiche alle attività e alle passività apportate nel periodo che intercorre fra la data dell'aggregazione aziendale e la data di passaggio agli IFRS.
- (i) Se il neo-utilizzatore aveva dedotto dal patrimonio netto l'avviamento in conformità ai precedenti Principi contabili:
- (i) lo stesso non deve rilevare tale avviamento nel proprio prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria d'apertura redatto in conformità agli IFRS. Inoltre, la medesima entità non deve riclassificare tale avviamento nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio, nel caso in cui ceda la controllata o nel caso in cui la partecipazione nella controllata subisca una perdita per riduzione di valore;
 - (ii) le rettifiche risultanti dalla risoluzione di una condizione di incertezza che influisce sul corrispettivo d'acquisto devono essere imputate agli utili portati a nuovo.
- (j) In conformità ai precedenti Principi contabili, il neo-utilizzatore può non aver consolidato una società controllata acquisita in una pregressa aggregazione aziendale (per esempio, o perché la controllante non lo considerava una controllata in conformità ai precedenti Principi contabili o perché la controllante non redigeva il bilancio consolidato). Il neo-utilizzatore deve rettificare i valori contabili delle attività e delle passività della controllata per far coincidere questi ultimi con gli importi che risulterebbero nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria della controllata stessa redatto in conformità agli IFRS. Il sostituto del costo dell'avviamento alla data di passaggio agli IFRS è pari alla differenza fra:

- (i) la quota della controllante di tali valori contabili rettificati; e
 - (ii) il costo della partecipazione nella controllata iscritto nel bilancio separato della controllante.
- (k) La valutazione delle partecipazioni di minoranza e delle imposte differite è conseguente alla valutazione di altre attività e passività. Pertanto, le rettifiche di cui sopra alle attività e passività rilevate hanno un impatto sulle partecipazioni di minoranza e sulle imposte differite.
- C5 L'esenzione per le pregresse aggregazioni aziendali si applica anche ad acquisizioni passate di partecipazioni in collegate e a interessenze in joint venture. Inoltre, la data scelta ai fini del paragrafo C1 si applica ugualmente a tutte queste acquisizioni.

Appendice D

Esenzioni da altri IFRS

La presente appendice costituisce parte integrante dell'IFRS.

- D1 Una entità può scegliere di utilizzare una o più delle seguenti esenzioni:
- (a) operazioni con pagamento basato su azioni (paragrafi D2 e D3);
 - (b) contratti assicurativi (paragrafo D4);
 - (c) *fair value* (valore equo) o rideterminazione del valore come sostituto del costo (paragrafi D5-D8);
 - (d) leasing (paragrafo D9);
 - (e) benefici per i dipendenti (paragrafi D10 e D11);
 - (f) differenze cumulative di conversione (paragrafi D12 e D13);
 - (g) partecipazioni in controllate, in entità a controllo congiunto e in società collegate (paragrafi D14 e D15);
 - (h) attività e passività di controllate, collegate e joint venture (paragrafi D16 e D17);
 - (i) strumenti finanziari composti (paragrafo D18);
 - (j) designazione di strumenti finanziari precedentemente rilevati (paragrafo D19);
 - (k) valutazione al *fair value* (valore equo) di attività o passività finanziarie al momento della rilevazione iniziale (paragrafo D20);
 - (l) passività per smantellamenti incluse nel costo di immobili, impianti e macchinari (paragrafo D21);
 - (m) attività finanziarie o attività immateriali contabilizzate in conformità all'IFRIC 12 *Accordi per servizi in concessione* (paragrafo D22); e
 - (n) oneri finanziari (paragrafo D23).

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

Operazioni con pagamento basato su azioni

- D2 Il neo-utilizzatore è incoraggiato, ma non obbligato, ad applicare l'IFRS 2 *Pagamenti basati su azioni* agli strumenti rappresentativi di capitale assegnati il 7 novembre 2002 o in data antecedente. Il neo-utilizzatore è inoltre incoraggiato, ma non obbligato, ad applicare l'IFRS 2 agli strumenti rappresentativi di capitale assegnati dopo il 7 novembre 2002 e maturati prima della data più recente tra (a) la data di transizione agli IFRS e (b) il 1° gennaio 2005. Tuttavia, se un neo-utilizzatore opta per l'applicazione dell'IFRS 2 a tali strumenti rappresentativi di capitale, può farlo soltanto se l'entità ha provveduto a indicare pubblicamente il *fair value* (valore equo) di tali strumenti rappresentativi di capitale, determinato alla data di misurazione, secondo quanto definito nell'IFRS 2. Un neo-utilizzatore deve comunque fornire tutte le informazioni richieste nei paragrafi 44 e 45 dell'IFRS 2 per tutte le assegnazioni di strumenti rappresentativi di capitale alle quali non sia stato applicato l'IFRS 2 (per esempio, gli strumenti rappresentativi di capitale assegnati il 7 novembre 2002 o in data precedente). Se un neo-utilizzatore modifica i termini e le condizioni di una assegnazione di strumenti rappresentativi di capitale alla quale non è stato applicato l'IFRS 2, l'entità non è obbligata ad applicare i paragrafi 26-29 dell'IFRS 2 se la modifica si è verificata prima della data di transizione agli IFRS.
- D3 Il neo-utilizzatore è incoraggiato, ma non obbligato, ad applicare l'IFRS 2 alle passività originate da operazioni con pagamento basato su azioni ed estinte prima della data di transizione agli IFRS. Il neo-utilizzatore è inoltre incoraggiato, ma non obbligato, ad applicare l'IFRS 2 alle passività estinte prima del 1° gennaio 2005. Nel caso di passività alle quali è applicato l'IFRS 2, il neo-utilizzatore non è obbligato a rideterminare l'informativa comparativa nella misura in cui tale informativa fa riferimento a un periodo o a una data antecedente il 7 novembre 2002.

Contratti assicurativi

- D4 Il neo-utilizzatore può applicare le disposizioni transitorie di cui all'IFRS 4 *Contratti assicurativi*. L'IFRS 4 limita i cambiamenti dei principi contabili adottati per i contratti assicurativi, inclusi quelli effettuati dai neo-utilizzatori.

Fair value (valore equo) o rideterminazione del valore, come sostituto del costo

- D5 L'entità può scegliere di valutare un elemento degli immobili, impianti e macchinari alla data di passaggio agli IFRS al *fair value* (valore equo) e utilizzare tale valore come sostituto del costo a tale data.
- D6 Il neo-utilizzatore può scegliere di utilizzare il valore rideterminato di un elemento degli immobili, impianti e macchinari, alla data di passaggio agli IFRS, o ad una data precedente a tale passaggio, in base ai precedenti Principi contabili, come sostituto del costo alla data della rideterminazione del valore, se tale rideterminazione del valore, alla data in cui è stata effettuata, era nel complesso paragonabile:
- (a) al *fair value* (valore equo); o
 - (b) al costo o al costo ammortizzato in conformità agli IFRS, rettificato per riflettere, per esempio, le variazioni di un indice dei prezzi generale o specifico.
- D7 Le opzioni nei paragrafi D5 e D6 sono applicabili anche a:
- (a) gli investimenti immobiliari, se l'entità sceglie di utilizzare il modello del costo previsto dallo IAS 40 *Investimenti immobiliari* e
 - (b) le attività immateriali che soddisfano:
 - (i) le condizioni necessarie per rilevazione di cui allo IAS 38 (compresa una valutazione attendibile del costo originario); e
 - (ii) le condizioni previste dallo IAS 38 per la rideterminazione del valore (inclusa l'esistenza di un mercato attivo).

L'entità non deve utilizzare tali opzioni per altre attività o passività.

- D8 Il neo-utilizzatore può aver determinato un sostituto del costo in conformità ai precedenti Principi contabili per alcune o tutte le sue attività e passività valutando le stesse al *fair value* (valore equo) a una data particolare, a seguito di un fatto quale una privatizzazione o la quotazione in un mercato regolamentato. Tale entità può utilizzare il *fair value* (valore equo) determinato in base a tale fatto come sostituto del costo per gli IFRS alla data di tale valutazione.

Leasing

- D9 Per una prima adozione si possono applicare le disposizioni transitorie dell'IFRIC 4 *Determinare se un accordo contiene un leasing*. Quindi, il neo-utilizzatore può determinare se un accordo in essere alla data della transizione agli IFRS contiene un leasing sulla base dei fatti e delle circostanze esistenti in tale data.

Benefici per i dipendenti

- D10 In conformità allo IAS 19 *Benefici per i dipendenti* l'entità può scegliere di utilizzare il metodo del «corridoio», che consente di non rilevare parte degli utili e perdite attuariali. L'applicazione retroattiva di questo metodo impone all'entità di suddividere gli utili e le perdite attuariali cumulati dall'inizio del piano fino alla data di passaggio agli IFRS in una parte rilevata e in una non rilevata. Tuttavia, il neo-utilizzatore può scegliere di rilevare integralmente gli utili e le perdite attuariali cumulativi alla data di passaggio agli IFRS, anche se esso usa il metodo del corridoio per gli utili e le perdite attuariali realizzati successivamente. Se il neo-utilizzatore si avvale di questa opzione, deve applicarla a tutti i piani.
- D11 Un'entità può indicare gli importi previsti dal paragrafo 120A(p) dello IAS 19 quando gli importi sono determinati per ogni esercizio prospetticamente dalla data di passaggio agli IFRS.

Differenze cumulative di conversione

- D12 Lo IAS 21 dispone che una entità:
- (a) rilevi alcune differenze di conversione tra le voci del prospetto delle altre componenti di conto economico complessivo e le imputi ad una componente separata del patrimonio netto; e
 - (b) riclassifichi, a seguito della dismissione di una gestione estera, le differenze cumulative di conversione relative a tale gestione (compresi gli eventuali utili e perdite sulle relative coperture) dal patrimonio netto al prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio come parte della plusvalenza o della minusvalenza derivante dalla dismissione.
- D13 Tuttavia, il neo-utilizzatore non è tenuto a ottemperare a questi obblighi per le differenze cumulative di conversione esistenti alla data di passaggio agli IFRS. Se esso si avvale di questa esenzione:
- (a) le differenze cumulative di conversione per tutte le gestioni estere si presumono pari a zero alla data di passaggio agli IFRS; e

- (b) la plusvalenza o la minusvalenza derivante dalla successiva dismissione a terzi di una gestione estera non deve comprendere le differenze di conversione determinatesi prima della data di passaggio agli IFRS e deve comprendere le differenze di conversione determinatesi dopo.

Partecipazioni in controllate, in entità a controllo congiunto e in società collegate

D14 Quando un'entità redige il proprio bilancio separato, lo IAS 27 (modificato nel 2008) dispone che essa deve rilevare le proprie partecipazioni in controllate, in entità a controllo congiunto e in società collegate:

(a) al costo, o

(b) in conformità allo IAS 39.

D15 Se un neo-utilizzatore valuta tale partecipazione al costo in conformità al paragrafo D14, esso deve valutare tale partecipazione sulla base di uno dei seguenti ammontari nel suo prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria d'apertura separato redatto in conformità agli IFRS:

(a) al costo determinato in conformità allo IAS 27, o

(b) al sostituto del costo. Il sostituto del costo di tale partecipazione deve essere:

(i) il *fair value* (valore equo) (determinato in conformità allo IAS 39) alla data di transizione agli IFRS nel proprio bilancio separato; o

(ii) il valore contabile secondo i precedenti Principi contabili a tale data.

Un neo-utilizzatore può scegliere il criterio (i) o (ii) di cui sopra per valutare la propria partecipazione in ciascuna controllata, entità a controllo congiunto o società collegata che decide di valutare utilizzando il sostituto del costo.

Attività e passività di controllate, collegate e joint venture

D16 Se una controllata adotta per la prima volta gli IFRS dopo la sua controllante, essa deve, nel proprio bilancio, valutare le attività e le passività alternativamente:

(a) ai valori contabili che sarebbero iscritti nel bilancio consolidato della controllante, alla data di passaggio agli IFRS da parte di tale controllante, nel caso in cui non fossero effettuate rettifiche dovute al metodo di consolidamento e agli effetti dell'aggregazione aziendale nella quale la controllante ha acquisito il controllo; o

(b) ai valori contabili previsti in altra parte del presente IFRS, alla data di passaggio agli IFRS da parte della controllata. Tali valori contabili potrebbero essere diversi da quelli descritti in (a) nei casi in cui:

(i) le esenzioni previste dal presente IFRS comportino valutazioni che dipendono dalla data di passaggio agli IFRS;

(ii) i principi contabili utilizzati nel bilancio della controllata siano diversi da quelli utilizzati nel bilancio consolidato. Per esempio, la controllata può utilizzare come proprio principio contabile il modello del costo dello IAS 16 *Immobilii, impianti e macchinari*, mentre il gruppo può utilizzare il modello della rideterminazione del valore.

Tale opzione è consentita anche a collegate o joint venture che adottano per la prima volta gli IFRS dopo l'entità che ha una influenza notevole o un controllo congiunto su di esse.

D17 Tuttavia, se l'entità adotta per la prima volta gli IFRS dopo una sua controllata (o collegata o joint venture), essa deve valutare le attività e le passività di tale controllata (o collegata o joint venture) nel proprio bilancio consolidato agli stessi valori contabili riportati nel bilancio della controllata (o collegata o joint venture), dopo le rettifiche per il consolidamento e per la contabilizzazione con il metodo del patrimonio netto, nonché per rilevare gli effetti dell'aggregazione aziendale nella quale la controllante ha acquisito il controllo. Analogamente, se una controllante adotta per la prima volta gli IFRS per il proprio bilancio individuale prima o dopo che per il proprio bilancio consolidato, essa deve iscrivere le attività e le passività agli stessi importi in entrambi i bilanci, salvo che per le rettifiche dovute al consolidamento.

Strumenti finanziari composti

D18 Lo IAS 32 *Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio* dispone che l'entità suddivida, all'inizio, uno strumento finanziario composto in componenti separate del passivo e del patrimonio netto. Se la componente di passività non è più sussistente, l'applicazione retroattiva dello IAS 32 prevede la separazione in due parti del patrimonio netto. La prima è negli utili portati a nuovo e rappresenta gli interessi cumulativi maturati sulla componente di passività. L'altra parte rappresenta la componente originaria del patrimonio netto. Tuttavia, in conformità al presente IFRS, il neo-utilizzatore non è tenuto a separare queste due parti se la componente di passività non è più sussistente prima della data di passaggio agli IFRS.

Designazione di strumenti finanziari rilevati precedentemente

D19 Lo IAS 39 permette che una attività finanziaria venga designata, al momento della rilevazione iniziale, come una attività disponibile per la vendita o che uno strumento finanziario (a condizione che esso soddisfi determinati criteri) sia designato come una attività o passività finanziaria al *fair value* (valore equo) rilevato a conto economico. Nonostante questa disposizione, nelle circostanze che seguono si applicano delle eccezioni:

- (a) a una entità è consentito fare una designazione come disponibile per la vendita alla data di transizione agli IFRS;
- (b) a una entità è consentito designare, alla data di transizione agli IFRS, qualsiasi attività o passività finanziaria al *fair value* (valore equo) rilevato a conto economico, a condizione che l'attività o passività soddisfi i criteri di cui ai paragrafi 9(b)(i), 9(b)(ii) o 11A dello IAS 39 a tale data.

Valutazione al *fair value* (valore equo) di attività o passività finanziarie al momento della rilevazione iniziale

D20 Nonostante le disposizioni dei paragrafi 7 e 9, un'entità può applicare le disposizioni dell'ultima frase del paragrafo AG76, e del paragrafo AG76A, dello IAS 39, in uno dei seguenti modi:

- (a) prospetticamente, rispetto alle operazioni effettuate dopo il 25 ottobre 2002; o
- (b) prospetticamente, rispetto alle operazioni effettuate dopo il 1° gennaio 2004.

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

D21 L'IFRIC 1 *Cambiamenti nelle passività iscritte per smantellamenti, ripristini e passività similari* 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. Il neo-utilizzatore non è tenuto ad applicare queste disposizioni per le modifiche di tali passività verificatesi precedentemente alla data di passaggio agli IFRS. Se si avvale di questa esenzione, si 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, aggiornando la passività a quella data utilizzando la propria migliore stima del tasso(i) 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 attività immateriali rilevate in conformità all'IFRIC 12

D22 Il neo-utilizzatore può applicare le disposizioni transitorie di cui all'IFRIC 12.

Oneri finanziari

D23 Il neo-utilizzatore può applicare le disposizioni transitorie espone nei paragrafi 27 e 28 dello IAS 23, rivisti nella sostanza nel 2007. In tali paragrafi, i riferimenti alla data di entrata in vigore devono essere interpretati come 1° luglio 2009 o la data di transizione agli IFRS, a seconda di quale delle due sia la più recente.

*Appendice E***Esenzioni dagli IFRS applicabili a breve termine**

La presente appendice costituisce parte integrante dell'IFRS.

[Appendice riservata per possibili future esenzioni applicabili a breve termine].