

IL CONTROLLO NELLE SOCIETA' E NEGLI ENTI
Giuffrè Editore
Rubrica IASB – Principi contabili internazionali IAS/IFRS
a cura di Ambrogio Picolli

IFRS 8 – Settori operativi (Operating segments)

Premessa

IFRS 8 è stato pubblicato da IASB nel novembre 2006 e ha sostituito IAS 14.

Il progetto che ha portato alla pubblicazione del Principio di seguito sintetizzato fa parte del *Memorandum of Understanding* fra IASB e FASB, ed è nato dalla comparazione di SFAS 131 e IAS 14, entrambi pubblicati nel 1997, da FASB e IASC rispettivamente.

L'obiettivo del progetto era quello di ridurre le differenze relative alle informazioni di settore fra IFRS e US GAAP.

Le disposizioni di SFAS 131 sono basate sul punto di vista della direzione aziendale (intesa come il più alto livello decisionale operativo) e riguardano le informazioni sulle componenti dell'impresa che la direzione aziendale utilizza per prendere decisioni operative. IAS 14, di contro, richiedeva di disaggregare le informazioni del bilancio in settori basati sui prodotti e servizi dell'impresa, e sulle aree geografiche in cui essa opera.

Diverse ricerche in ambito accademico hanno dimostrato che l'approccio direzionale di SFAS 131:

- a. aumenta il numero di settori di cui dar conto e richiede maggiori informazioni;
- b. dà la possibilità agli utilizzatori del bilancio di osservare l'impresa dal punto di vista della direzione aziendale;
- c. dà la possibilità all'impresa di fornire informazioni di settore ai soggetti esterni con costi aggiuntivi relativamente bassi;
- d. migliora la coerenza con le discussioni e le analisi della direzione aziendale o con altra informativa annuale; e
- e. fornisce varie misure dei risultati dei settori.

Il *Board* era anche consapevole del fatto che, per le ragioni appena menzionate, molti utilizzatori del bilancio sostenevano l'approccio direzionale di SFAS 131 ed ha quindi deciso di allinearsi alle disposizioni di SFAS 131.

Nell'ED 8, il *Board* ha proposto di estendere l'ambito di applicazione del Principio a tutte le imprese che rappresentano un interesse diffuso, piuttosto che alle sole imprese i cui titoli sono negoziati in un mercato pubblico. Visto che una definizione di interesse diffuso veniva in quel momento sviluppata nel progetto sulle Piccole e Medie Imprese (PMI), il *Board* ha deciso di posticipare tale estensione.

Il *Board* ha indicato che una modifica dell'ambito di applicazione di IFRS 8 sarebbe seguita una volta che la definizione di interesse diffuso fosse stata

sviluppata dal progetto sulle PMI. Tale progetto si è concluso nel luglio 2009, quindi, presumibilmente, una nuova *Exposure Draft* con le modifiche proposte verrà pubblicata prossimamente.¹

(Ambrogio Picolli)

IFRS 8 – Settori operativi (Operating segments)

SOMMARIO: **1.** Principio base, ambito di applicazione e definizioni **2.** Settori oggetto di informativa **3.** Informazioni integrative **4.** Informazioni riguardanti l'impresa nel suo insieme

1. Principio base, ambito di applicazione e definizioni

Il principio che sta alla base di IFRS 8 è che un'impresa deve fornire le informazioni che consentano agli utilizzatori del bilancio di valutare la natura e gli effetti sul bilancio delle attività da essa intraprese e i contesti economici nei quali opera.

IFRS 8 deve essere applicato al bilancio separato o individuale di un'impresa e al bilancio consolidato di un gruppo avente una capogruppo:

- (i) i cui titoli di debito o strumenti rappresentativi di capitale sono negoziati in un mercato pubblico, o
- (ii) che deposita, o è in procinto di farlo, il proprio bilancio o il bilancio consolidato presso una Commissione per la Borsa valori o altro organismo di regolamentazione al fine di emettere una qualsiasi categoria di strumenti finanziari in un mercato pubblico.

Se un'impresa che non è tenuta ad applicare IFRS 8 decide di fornire informazioni sui settori che non sono conformi al Principio, non deve definire tali informazioni come informativa di settore.

Se il fascicolo di bilancio contiene sia il bilancio consolidato di una controllante che rientra nell'ambito di applicazione di IFRS 8, sia il bilancio separato di tale controllante, l'informativa di settore deve essere presentata solo con riferimento al bilancio consolidato.

Un settore operativo è una componente di un'impresa:

- (a) che intraprende attività generatrici di ricavi e di costi (compresi i ricavi e i costi riguardanti operazioni con altre componenti della medesima impresa),
- (b) i cui risultati operativi sono rivisti periodicamente dal più alto livello decisionale operativo dell'impresa ai fini dell'adozione di decisioni in merito alle risorse da allocare al settore e della valutazione dei risultati, e
- (c) per la quale sono disponibili informazioni di bilancio separate.

¹ <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/7ED8A334-0AF1-4F3D-8568-3D9AE2E19192/0/SegmentreportingpsNov06.pdf>

Un settore operativo può intraprendere attività dalle quali non ha ancora ottenuto ricavi, come accade, ad esempio, per le attività in fase di avviamento (*start-up*).²

2. Settori oggetto di informativa

Devono essere fornite informazioni separate in merito a ciascun settore operativo che:

- (a) sia stato identificato in conformità a quanto sopra descritto o derivi dall'aggregazione di più settori, e
- (b) superi determinate soglie quantitative (indicate di seguito).

I settori operativi, se hanno caratteristiche economiche simili, spesso presentano nel lungo periodo risultati economici simili.

Due o più settori operativi possono essere aggregati in un unico settore operativo se l'aggregazione è coerente con il principio base di IFRS 8, se i settori hanno caratteristiche economiche simili e se i settori sono simili per quanto riguarda ciascuno dei seguenti aspetti:

- (a) natura dei prodotti e dei servizi;
- (b) la natura dei processi produttivi;
- (c) tipologia o classe di clientela per i loro prodotti e servizi;
- (d) metodi utilizzati per distribuire i propri prodotti o fornire i propri servizi; e
- (e) natura del contesto normativo, se applicabile, per esempio bancario, assicurativo o dei servizi pubblici.

Devono essere fornite informazioni separate in merito ad un settore operativo che soddisfi una qualsiasi delle seguenti soglie quantitative:

- (a) i ricavi oggetto di informativa, comprese sia le vendite a clienti terzi sia le vendite o i trasferimenti tra settori, sono almeno il 10% dei ricavi complessivi, interni ed esterni, di tutti i settori operativi;
- (b) l'ammontare in valore assoluto del relativo utile o perdita è almeno il 10% del maggiore, in valore assoluto, tra i seguenti importi: (i) l'utile complessivo relativo a tutti i settori operativi in utile e (ii) la perdita complessiva relativa a tutti i settori operativi in perdita;
- (c) le sue attività sono almeno il 10% delle attività complessive di tutti i settori operativi.

I settori operativi che non soddisfano alcuna delle soglie quantitative possono essere considerati oggetto di informativa separata se la direzione aziendale ritiene che le informazioni relative al settore siano utili per gli utilizzatori del bilancio.

È possibile aggregare informazioni relative a settori operativi che non soddisfano le soglie quantitative solo se i settori operativi hanno caratteristiche economiche simili e condividono la maggior parte dei criteri di aggregazione descritti sopra.

² IFRS 8, par. 1-10

Se il totale dei ricavi esterni presentati dai settori operativi rappresenta meno del 75% dei ricavi dell'impresa, devono essere identificati ulteriori settori operativi come settori oggetto di informativa (anche se non superano le soglie quantitative di cui sopra) fino a che almeno il 75% dei ricavi dell'impresa non sia incluso nei settori oggetto di informativa.

Le informazioni relative ad altre attività imprenditoriali e settori operativi che non sono oggetto di informativa devono essere aggregate e presentate nella categoria "altri settori" separatamente dalle altre voci di riconciliazione. Devono essere descritte le fonti dei ricavi compresi nella categoria "altri settori".³

3. Informazioni integrative

Per conferire efficacia al principio base indicato al primo paragrafo, per ciascun esercizio per il quale venga presentato un prospetto di conto economico complessivo, devono essere fornite, come specificato di seguito:

- (a) le informazioni generali;
- (b) le informazioni in merito a utili (o perdite), attività e passività di settore; e
- (c) le riconciliazioni di settore.

In particolare, devono essere fornite le seguenti informazioni generali:

- (a) i fattori utilizzati per identificare i settori oggetto di informativa, compreso il criterio di organizzazione (prodotti e servizi, aree geografiche, contesto normativo, combinazioni di fattori, aggregazioni di settori), e
- (b) i tipi di prodotti e servizi da cui ciascun settore oggetto di informativa ottiene i propri ricavi.

Deve essere fornita una valutazione dell'utile (o perdita) e delle attività totali per ciascun settore oggetto di informativa, nonché una valutazione delle passività di ciascun settore oggetto di informativa, se tale importo viene fornito periodicamente al più alto livello decisionale operativo.

Inoltre, devono essere forniti i seguenti elementi in merito a ciascun settore oggetto di informativa, se gli importi specificati sono inclusi nella valutazione dell'utile (o perdita) di settore esaminati dal più alto livello decisionale operativo, o vengono ad esso forniti periodicamente:

- (a) ricavi da clienti terzi;
- (b) ricavi da operazioni con altri settori operativi della medesima impresa;
- (c) interessi attivi;
- (d) interessi passivi;
- (e) svalutazioni e ammortamenti;
- (f) voci significative di ricavo e di costo (conformemente a IAS 1 par. 97);
- (g) quota di pertinenza dell'impresa nell'utile o nella perdita di società collegate e *joint venture* contabilizzate con il metodo del patrimonio netto;
- (h) imposte sul reddito o proventi fiscali; e
- (i) voci non monetarie rilevanti diverse da svalutazioni e ammortamenti.

³ IFRS 8, par. 11-19

Devono essere forniti i seguenti elementi in merito a ciascun settore oggetto di informativa, se gli importi specificati sono inclusi nella valutazione delle attività di settore esaminate dal più alto livello decisionale operativo, o vengono ad esso forniti periodicamente:

(a) l'importo dell'investimento in società collegate e *joint venture* contabilizzate con il metodo del patrimonio netto, e

(b) gli importi sommati alle attività non correnti diversi da strumenti finanziari, attività fiscali differite, attività relative a benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro (IAS 19 par. 54–58) e diritti derivanti da contratti assicurativi.

L'ammontare di ciascuna voce di settore presentata deve corrispondere alla valutazione fornita al più alto livello decisionale operativo ai fini dell'adozione di decisioni in merito all'allocazione di risorse al settore e della valutazione dei suoi risultati. Le rettifiche e le eliminazioni operate nella preparazione del bilancio e nelle allocazioni di ricavi, costi, utili (o perdite) di un'impresa devono essere incluse nella determinazione dell'utile (o perdita) di settore presentata, se sono incluse nella valutazione dell'utile (o perdita) di settore utilizzata dal più alto livello decisionale operativo.

Analogamente, solo le attività e passività che sono incluse nelle valutazioni delle attività e passività di settore che sono utilizzate dal più alto livello decisionale operativo devono essere indicate per tale settore. Se taluni importi sono allocati all'utile (o perdita) di settore, alle attività o alle passività presentati, tali importi devono essere allocati su base ragionevole.

Se il più alto livello decisionale operativo utilizza un'unica valutazione dell'utile (o perdita), delle attività o delle passività di un settore operativo per valutare i risultati di settore e decidere come allocare le risorse, devono essere presentate tali valutazioni di utile (o perdita), attività e passività di settore. Se il più alto livello decisionale operativo utilizza più di una valutazione di utile (o perdita), attività e passività di settore, le valutazioni fornite sono quelle che la direzione aziendale ritiene siano determinate conformemente ai principi di valutazione maggiormente coerenti con quelli utilizzati nella valutazione degli importi corrispondenti nel bilancio dell'impresa.

Deve essere fornita una spiegazione delle valutazioni di utile (o perdita), attività e passività di settore per ciascun settore oggetto di informativa, come dettagliatamente indicato nel Principio.

Sono necessarie, per ciascuna data di presentazione, le riconciliazioni degli ammontari presentati nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria dei settori oggetto di informativa con quelli dell'impresa.

Devono essere fornite le riconciliazioni degli importi relativi ai settori oggetto di informativa, rispetto ai corrispondenti importi dell'impresa, per le seguenti voci:

- (a) il totale dei ricavi;
- (b) il totale degli utili o perdite;
- (c) il totale delle attività;
- (d) il totale delle passività;

(e) il totale degli importi di qualsiasi altro elemento informativo rilevante presentato.

Tutti gli elementi di riconciliazione rilevanti devono essere identificati e descritti separatamente.

Se un'impresa modifica la struttura della sua organizzazione interna in modo da modificare la composizione dei suoi settori oggetto di informativa, le informazioni corrispondenti per gli esercizi precedenti, inclusi i periodi intermedi, devono essere rideterminate a meno che le informazioni non siano disponibili e la loro elaborazione sarebbe eccessivamente onerosa.⁴

4. Informazioni riguardanti l'impresa nel suo insieme

Le disposizioni descritte di seguito si applicano a tutte le imprese soggette a IFRS 8, comprese quelle che hanno un unico settore oggetto di informativa. Le attività di talune imprese non sono organizzate in funzione delle differenze nei relativi prodotti e servizi, o per aree geografiche di attività. In tal caso i settori oggetto di informativa possono presentare ricavi da un'ampia gamma di prodotti e servizi sostanzialmente diversi, o più settori possono fornire essenzialmente gli stessi prodotti e servizi. Analogamente, i settori oggetto di informativa di un'impresa possono detenere attività in diverse aree geografiche e presentare ricavi da clienti di diverse aree geografiche, o più settori possono operare nella stessa area geografica. Le informazioni indicate di seguito devono essere fornite soltanto se non sono già contenute nelle informazioni sul settore oggetto di informativa.

Devono essere indicati i ricavi da clienti terzi per ciascun prodotto e servizio, o per ciascun gruppo di prodotti e servizi simili, a meno che le informazioni necessarie non siano disponibili e la loro elaborazione sarebbe eccessivamente onerosa, nel qual caso deve essere indicato tale fatto. Gli importi dei ricavi presentati devono essere basati sulle informazioni utilizzate per produrre il bilancio dell'impresa.

Devono essere indicate le seguenti informazioni geografiche, a meno che le informazioni necessarie non siano disponibili e la loro elaborazione sarebbe eccessivamente onerosa:

(a) i ricavi da clienti terzi attribuiti (i) al paese in cui ha sede l'impresa e (ii) a tutti i paesi esteri, in totale, da cui l'impresa ottiene ricavi. Se i ricavi da clienti terzi attribuiti ad un singolo paese estero sono significativi, tali ricavi devono essere indicati separatamente. Deve essere indicata la base per l'attribuzione dei ricavi da clienti terzi ai singoli paesi;

(b) le attività non correnti diverse da strumenti finanziari, attività fiscali differite, attività relative a benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro e diritti derivanti da contratti assicurativi (i) presenti nel paese in cui ha sede l'impresa e (ii) presenti in tutti i paesi esteri, in totale, in cui l'impresa detiene attività. Se le attività di un singolo paese estero sono significative, tali attività devono essere indicate separatamente.

⁴ IFRS 8, par. 20-30

Gli importi presentati devono essere basati sulle informazioni utilizzate per produrre il bilancio dell'impresa. Se le informazioni necessarie non sono disponibili e la loro elaborazione sarebbe eccessivamente onerosa, tale fatto deve essere indicato. Un'impresa, inoltre, può fornire i subtotali per le informazioni geografiche relative a gruppi di paesi.

Devono essere fornite informazioni in merito al grado di dipendenza dai principali clienti dell'impresa. Se i ricavi provenienti da operazioni con un singolo cliente esterno sono pari o superiori al 10% dei ricavi complessivi, deve essere indicato tale fatto, l'importo totale dei ricavi da ciascuno di tali clienti e l'identità del settore o dei settori che presentano i ricavi. L'impresa non è tenuta a comunicare l'identità di un cliente importante o l'importo dei ricavi che ciascun settore ottiene da tale cliente. Un gruppo di imprese che un'impresa sa essere soggette ad un controllo comune devono essere considerate come un cliente unico ed imprese che sa essere soggette al controllo di un ente governativo (nazionale, statale, provinciale, territoriale, locale o estero) devono essere considerate come un cliente unico.⁵

(Emanuele Tozzi)

⁵ IFRS 8, par. 31-34